

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código Fiscal do Investimento
- Artigo/Verba: Art.30º - Aplicações relevantes
- Assunto: DLRR - Investimento não enquadrável no conceito de "investimento inicial"
- Processo: 24149, com despacho de 2023-10-22, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação
- Conteúdo: Estava em causa um pedido de informação de uma entidade no sentido de aferir se o investimento realizado era suscetível de se enquadrar no conceito de "investimento inicial", para efeitos do regime fiscal de Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos (DLRR), previsto nos artigos 27.º e seguintes do Código Fiscal do Investimento (CFI).

Informou que é uma PME que exerce a atividade industrial de fabricação de material e equipamentos elétricos, podendo ainda prestar o serviço da sua instalação, reparação, manutenção e assistência técnica (CAE principal 27400 e secundário 43210).

Durante o ano de 2022, realizou os seguintes investimentos:

**CONSTRUÇÃO DE UM NOVO PISO NA UNIDADE FABRIL** - segundo referiu, conduziu a um aumento significativo da produtividade, porquanto permitiu a eliminação dos dias de paragem, os quais eram sistemáticos para re-calibrações, a alteração da disposição das máquinas e das linhas de montagem, agilizando significativamente as etapas, a logística e toda a lógica de desenvolvimento do processo produtivo, conduziu à diminuição significativa dos tempos com operações de limpeza, levando a inda a um aumento do bem-estar e segurança do pessoal;

**INSTALAÇÃO DE REDE DE DRENAGEM DE ÁGUAS PLUVIAIS** - referiu que, para a instalação do piso novo, foi obrigada a remover da zona todo o sistema de drenagem de águas pluviais, tendo construído de raiz;

**INSTALAÇÃO DE QUADROS ELÉTRICOS E SISTEMA DE AR COMPRIMIDO NOVOS** - referiu que a alteração do processo produtivo obrigou a dotar o local de novos quadros elétricos para alimentação de máquinas, bem como de nova rede de ar comprimido;

**REMODELAÇÃO, RELOCALIZAÇÃO E AMPLIAÇÃO DA ÁREA DE TRABALHO DA PONTE ROLANTE** - esclareceu que possuía uma ponte rolante que não era utilizada para movimentar produtos acabados, mas antes para a descarga de matérias-primas, gerando grande confusão de processos e operações logísticas, tendo neste processo de profunda alteração do processo produtivo aproveitado para deslocalizar essa ponte rolante para a parte principal da nave industrial, alteração que, segundo referiu, está a gerar enormes ganhos de produtividade;

**ALTERAÇÃO DA DISPOSIÇÃO DAS MÁQUINAS E DAS LINHAS DE PRODUÇÃO** - refere que, como resultado destes investimentos realizados, investiu numa relocalização das máquinas, com novos alinhamentos e alterou o layout das

linhas de produção, o que permitiu uma agilização muito significativa da logística, das etapas e dotando de uma lógica adequada todo o desencadear e desenvolvimento do processo produtivo, esperando com esta operação poder alcançar significativos aumentos de produção e, ao mesmo tempo, diminuições consideráveis nos encargos de fabrico.

O Código Fiscal do Investimento (CFI), aprovado pelo art.º 2.º do Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, previa, no seu Capítulo IV, artigos 27.º a 34.º, um benefício fiscal designado de "Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos" (DLRR)

A DLRR constituía um regime de incentivos fiscais ao investimento em favor de micro, pequenas e médias empresas, nos termos do Regulamento Geral de Isenção por Categoria (RGIC), conforme prevê o n.º 3 do artigo 1.º do Código Fiscal do Investimento (CFI) e, bem assim, o artigo 27.º do mesmo diploma.

Salienta-se que o referido regime foi revogado pela alínea d) do artigo 281.º da Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro (LOE 2023), deixando de ser aplicável a partir de 1 de janeiro de 2023, mantendo-se, no entanto, a sua aplicação aos lucros de 2022, que sejam retidos e reinvestidos no prazo previsto no n.º 1 do artigo 29.º do CFI.

Nas situações em que o sujeito passivo tenha usufruído da DLRR em períodos anteriores e ainda não tenha concretizado a totalidade do reinvestimento, mantém-se, ainda, a obrigação de proceder ao reinvestimento nos prazos aplicáveis à data, desde que o respetivo prazo para esse efeito ainda se encontrasse em curso na data da revogação do respetivo benefício fiscal, sob pena de lhe ser aplicável o disposto no artigo 34.º do CFI.

Com interesse para a questão em concreto, para efeitos da DLRR, consideram-se aplicações relevantes os ativos fixos tangíveis adquiridos em estado de novo, com exceção dos indicados nas alíneas a) a e) do n.º 1 do artigo 30.º do CFI, salvo se se enquadrarem em alguma das exceções aí previstas, caso em que também serão elegíveis como aplicações relevantes.

Ainda de acordo com o artigo 11.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, que procede à regulamentação de determinados aspetos da DLRR (e do RFAI), para efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 30.º do CFI, apenas são elegíveis as aplicações relevantes em ativos aí previstos que respeitem a um "investimento inicial", tal como definido nos termos da alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da mesma portaria, considerando-se como tal:

(i)  
Os investimentos relacionados com a criação de um novo estabelecimento;

(ii) O aumento da capacidade de um estabelecimento já existente;

(iii) A diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento; ou

(iv) Uma alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente.

A questão da requerente é precisamente a de saber se o investimento que

quanto às tipologias em que enquadra o mesmo que, "( ) estes investimentos realizados ( ), assentam numa lógica de alteração fundamental do processo de produção global e ao mesmo tempo vêm dotar a empresa de um aumento da sua capacidade."

Nem os normativos nacionais nem os comunitários (RGIC) aplicáveis definem, em concreto, o que se deve entender por "aumento da capacidade de um estabelecimento já existente" e por uma "alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente".

Com interesse para a presente análise, a Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, no n.º 1 do seu artigo 3.º, apenas refere que, nos casos em que o investimento inicial respeite a uma "alteração fundamental do processo de produção", o montante das aplicações relevantes deve exceder o montante das amortizações e depreciações dos ativos associados à atividade a modernizar contabilizadas nos três períodos de tributação anteriores ao do início da realização do projeto de investimento (transpondo para legislação nacional o que consta na primeira parte do n.º 7 do artigo 14.º do RGIC), sendo que, no que respeita ao "aumento da capacidade de um estabelecimento já existente", a portaria nada refere.

Importa, ainda, referir que o documento intitulado "General Block Exemption Regulation (GBER) Frequently Asked Questions" (FAQ), documento de trabalho preparado pelos serviços da Comissão, que consubstancia uma compilação de diversas respostas a questões colocadas pelas administrações nacionais dos estados membros com o intuito de oferecer orientação na interpretação de algumas questões relativas à implementação do RGIC, esclarece, nas suas FAQ's, com interesse para a matéria em apreço, o seguinte (tradução, negrito e sublinhado nosso):

FAQ 25, em resposta à questão "O que se entende por uma alteração "fundamental" do processo de produção? Como é que se distingue de uma alteração não fundamental?"

"O investimento inicial sob a forma de uma alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente significa a implementação de uma inovação fundamental (em oposição à rotina) do processo. A simples substituição de ativos individuais sem alterar fundamentalmente o processo de produção global constitui um investimento de substituição que não é elegível para auxílios ao investimento com finalidade regional, uma vez que não se qualifica como uma alteração fundamental de um processo de produção global e, por conseguinte, não é considerado um investimento inicial. O facto de ter substituído equipamentos individuais por outros com melhor desempenho (a menos que tal conduza a uma alteração fundamental do processo de produção global) seria igualmente considerado um investimento de substituição não elegível".

FAQ 79, em resposta à questão "O que se entende por valor contabilístico dos ativos"?

"O valor contabilístico dos ativos refere-se ao valor contabilístico líquido (ou seja, o custo do ativo menos a depreciação acumulada).

No caso de uma alteração fundamental do processo de produção, o valor dos custos elegíveis deve exceder o valor da depreciação dos últimos 3 anos anteriores ao início dos trabalhos, a contar da data da concessão do auxílio. (

)." "

FAQ 80, em resposta à questão "Em relação ao conceito de "mudança fundamental no processo de produção": significa que durante a modernização (alteração fundamental) todos os ativos (ou alguns dos ativos) têm de ser substituídos pelos novos ativos e que os custos dos novos ativos têm de ser, pelo menos, iguais à depreciação dos ativos antigos registada durante os 3 anos anteriores na contabilidade?"

"O Investimento inicial sob a forma de uma alteração fundamental no processo de produção global de um estabelecimento existente significa a implementação de uma inovação fundamental (por oposição à rotina) do processo.

O RGIC não define a noção de alteração fundamental. Contudo, o RGIC exige que as despesas elegíveis incorridas para investimentos em ativos tangíveis e intangíveis necessários para a implementação deste processo de inovação excedam um determinado limite. Nos termos do artigo 14 (7) do RGIC, este limite é definido como "a depreciação dos ativos ligados à atividade a modernizar ao longo dos três últimos exercícios fiscais." A soma da depreciação é calculada em relação aos três exercícios fiscais que precederam o início dos trabalhos do projeto. "Início dos trabalhos" é definido no Artigo 2 (23) do RGIC.

A simples substituição de ativos individuais sem alterar fundamentalmente o processo de produção global constitui um investimento de substituição que não é elegível para auxílios ao investimento com finalidade regional, uma vez que não se qualifica como uma mudança fundamental de um processo de produção global e, portanto, não é considerado como constituindo um investimento inicial. O mesmo se aplica se alguns bens de equipamento forem substituídos por outros de melhor desempenho, a menos que tal conduza a uma alteração fundamental do processo de produção global. ()"

Ou seja, a interpretação a retirar é a de que uma "alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente" pressupõe uma alteração substancial e profunda no processo produtivo, comparativamente com o existente anteriormente a essa alteração, tendo subjacente a inovação/modernização (cfr. n.º 1 do artigo 3.º da Portaria n.º 297/2015 e FAQ 80) do referido processo produtivo (por exemplo a automatização de todo o processo produtivo, considerando que o existente era um processo produtivo manual/arcaico).

Parece, assim, resultar que, nesta tipologia, terá de se verificar a substituição (total ou parcial) dos ativos afetos ao processo produtivo, que conduza a essa alteração fundamental - inovação/modernização - do processo produtivo, sendo que, atento o n.º 1 do artigo 3.º da Portaria n.º 297/2015, o montante das aplicações relevantes deverá exceder o montante das amortizações e depreciações dos ativos associados à atividade a modernizar contabilizadas nos três períodos de tributação anteriores ao do início da realização do projeto de investimento.

De referir que não basta substituir alguns equipamentos por outros, eventualmente com melhor desempenho, e/ou alterar a sua disposição/layout, de modo a obter ganhos de eficiência. Para que se enquadre nessa tipologia, é fundamental que, em termos globais, haja alteração (modernização/inovação) do processo de produção.

A entidade refere que investiu numa realocação das máquinas, com novos alinhamentos e alterou o layout das linhas de produção, o que permitiu uma

agilização muito significativa da logística, das etapas, dotando de uma lógica adequada todo o desencadear e desenvolvimento do processo produtivo, esperando por essa via alcançar significativos aumentos de produção e, ao mesmo tempo, diminuição considerável nos encargos de fabrico. No entanto, não obstante essa alteração lhe tenha permitido obter ganhos de produtividade, como refere, em face do supra exposto, não se afigura que o investimento efetuado seja enquadrável na tipologia de investimento inicial relativa a uma "alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente", a qual pressupõe que seja implementado um novo (mais moderno e/ou inovador) processo de produção.

Por sua vez, a FAQ 26, em resposta à questão "O que significa o aumento da capacidade de um estabelecimento existente? Deve ser entendido como a produção de um maior volume de todos os produtos?", esclarece que: "O aumento da capacidade de um estabelecimento existente significa que o estabelecimento existente é colocado numa situação em que pode fabricar um maior volume de pelo menos um dos produtos já produzidos no estabelecimento, sem que o processo de produção global subjacente tenha sido fundamentalmente alterado."(tradução e negrito nosso).

Pelo que, quanto ao que se deve considerar como aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, embora os normativos nacionais e/ou comunitários (RGIC) aplicáveis não tenham uma definição concreta para o efeito, não se poderá deixar de considerar que o investimento realizado ao abrigo desta tipologia deve visar o aumento da capacidade produtiva do estabelecimento, ou seja, da sua "capacidade de produção instalada".

Importa referir que, para o efeito, não se deverá confundir o aumento da capacidade produtiva do estabelecimento com o aumento da produção ou mesmo com o aumento da eficiência produtiva. O facto, por exemplo, de vir a ocorrer um aumento da produção não é, por si só, suficiente para que se considere ter ocorrido o aumento da capacidade do estabelecimento, sendo necessário que o investimento realizado conduza ao aumento da capacidade produtiva do estabelecimento (aumento da capacidade de produção instalada).

De referir que, no que respeita ao investimento, não obstante se tenha traduzido em diversas vantagens, designadamente em ganhos de eficiência produtiva, também não se afigura que possa ser enquadrado na tipologia relativa ao "aumento da capacidade de um estabelecimento já existente".

De salientar, ainda, que, embora a construção de um novo piso na unidade fabril tenha aumentado a área do estabelecimento, o que se traduziu em diversas vantagens, não se afigura que consubstancie um aumento da capacidade de produção instalada. Não basta que o novo piso tenha conduzido a um "aumento da produtividade", porquanto não é esse o racional subjacente à tipologia de investimento inicial relativa ao "aumento da capacidade de um estabelecimento já existente", tendo que se verificar um aumento da capacidade produtiva do estabelecimento, ou seja, da sua capacidade de produção instalada.

Em síntese, pese embora os inúmeros benefícios/vantagens indicados pela entidade que conduziram a uma maior eficiência do processo produtivo, o investimento descrito não é suscetível de integrar o conceito de "investimento inicial" a que se refere o artigo 11.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, quer na tipologia de "aumento da capacidade de um estabelecimento

já existente" quer na tipologia de uma "alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente" e, nesses termos, não pode beneficiar da DLRR relativamente a esse investimento.