

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Lei n.º 49/2013, de 16 de Julho e Lei n.º 10/2009, de 10 de março

Artigo:

Assunto: Benefícios Fiscais ao Investimento (CFEI de 2013 e RFAI de 2010 e de 2013): Limites, acumulações e prioridades na dedução à coleta

Processo: 2014 000628, Despacho de 2014-04-16, do Diretor Geral

Conteúdo: O sujeito passivo veio requerer informação vinculativa sobre como deve ser efetuada a dedução à coleta respeitante a 2013 do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI) relativo a despesas de investimento efetuadas em 2010 e que se encontra, ainda, em "reporte", do RFAI relativo a despesas de investimento realizadas em 2013 e do Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento (CFEI) relativo a despesas de investimento efetuadas entre 1 de junho e 31 de dezembro de 2013.

### A) Os benefícios fiscais em questão

1. O **RFAI**, aprovado pelo art.º 13.º da Lei n.º 10/2009, de 10 de março e prorrogado até 2012, foi transferido para o Código Fiscal do Investimento (CFI) pelo n.º 2 do art.º 1.º do Decreto-Lei n.º 82/2013, de 17 de junho.
2. Para além de ter sido transferido para o CFI, o RFAI sofreu algumas alterações, de entre as quais relevam para a presente questão a alteração do limite de dedução à coleta que passou de 25% para 50% da mesma e o prazo de "reporte", que passou dos quatro para os cinco períodos de tributação seguintes ao da realização do investimento relevante.
3. Por outro lado, o art.º 3.º do Decreto-Lei n.º 82/2013 aditou a alínea e) ao n.º 2 do art.º 92.º do Código do IRC – *Resultado da liquidação*, excluindo, assim, do âmbito do n.º 1, à semelhança do que acontecia já com outros benefícios fiscais, o RFAI.
4. O **CFEI**, criado pela Lei n.º 49/2013, de 16 de julho, é também um benefício fiscal ao investimento que opera por dedução à coleta do IRC respeitante ao período de tributação referente a 2013, até à concorrência de 70% da mesma, podendo, por insuficiência de coleta, ser deduzido, nas mesmas condições, nos cinco períodos de tributação subsequentes.

### B) Limites de dedução à coleta

#### B1) RFAI (2010)

5. De acordo com o disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 3.º do RFAI, aprovado art.º 13.º da Lei n.º 10/2009, de 10 de março, este benefício fiscal consistia na dedução à coleta de IRC, e "*até à concorrência de 25% da mesma*", da(s) percentagem(ns) referida(s) na(s) subalínea(s) i) e ii) aplicável(is) ao investimento relevante. Este limite só veio a ser alterado aquando da transferência do RFAI para o CFI, operada pela Lei n.º 82/2013.
6. Por sua vez, o n.º 3 do mesmo preceito estabelecia que quando a dedução referida no número anterior não pudesse ser efetuada integralmente na liquidação respeitante ao período de tributação em que o investimento fosse realizado, por insuficiência de coleta, a importância ainda não deduzida poderia sê-lo, nas "*mesmas condições*", nas

liquidações dos quatro períodos de tributação seguintes.

7. As "*mesmas condições*" são as referidas na alínea a) do n.º 1 do art.º 3.º do RFAI (ver ponto 5.)
8. Se o legislador teve a preocupação de referir que a dedução do benefício "reportado" seria feita nas liquidações dos quatro períodos de tributação seguintes, "*nas mesmas condições*", é porque pretendia que a dedução continuasse a ser feita até à concorrência de 25% da coleta.
9. Além disso, o n.º 2 do art.º 28.º do CFI refere que a dedução a que se refere a alínea a) do número anterior, ou seja, a dedução à coleta até à concorrência de 50% da mesma da(s) importância(s) que resulta(m) da aplicação da(s) percentagem(ns) referida(s) na(s) alínea(s) i) e ii) do n.º 1 ao investimento relevante, é efetuada na liquidação respeitante ao período de tributação em que se efetuar o investimento, "*desde que seja efetuado nos períodos de tributação de 2013 a 2017*".
10. Portanto, o limite de 50% não é aplicável às deduções que respeitem a investimentos realizados nos períodos de tributação anteriores a 2013.
11. Assim, no que respeita à importância do RFAI referente a 2010 ainda não deduzida, por insuficiência de coleta, o limite máximo a deduzir no(s) período(s) de tributação de 2013 (e 2014, se necessário) continua a ser "*até à concorrência de 25% da mesma*".
12. Refira-se ainda que a parcela deste benefício (cujo direito nasceu em 2010) que ainda não pôde ser deduzida entre 2010 e 2012, por insuficiência de coleta, só pode vir a sê-lo, na liquidação dos períodos de tributação de 2013 e, se a coleta de 2013 for insuficiente, de 2014.
13. Com efeito, este incentivo fiscal não pode beneficiar do novo período de "reporte", dado que o n.º 3 do art.º 28.º do CFI estipula que a possibilidade de dedução nos cinco períodos de tributação seguintes ao da realização do investimento relevante só é aplicável à dedução referida no número anterior, ou seja, àquela que respeita aos investimentos efetuados entre 2013 e 2017.

#### B2) RFAI (2013)

14. Quanto ao RFAI relativo ao investimento relevante efetuado em 2013, o limite máximo de dedução corresponde a 50% da coleta, por já lhe ser aplicável o disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 28.º do CFI (ver ponto 11.).

#### B3) CFEI

15. No que se refere ao CFEI, o n.º 3 do art.º 3.º da Lei n.º 49/2013 estabelece que a dedução é efetuada até à concorrência de 70% da coleta de IRC.

#### C) Dedução à coleta referente a 2013: critério de repartição proporcional

16. A limitação à dedução dos incentivos ao investimento deve-se ao facto de o legislador entender que só uma parte da coleta apurada no período de tributação teve origem nos investimentos que foram efetuados.
17. Tendo a requerente o direito de usufruir dos benefícios em questão (RFAI referente a 2010, RFAI de 2013 e CFEI), o limite de dedução à coleta seria, em termos teóricos, de uma percentagem superior à própria coleta.

Isto porque, teoricamente, o investimento que aproveitou do RFAI em 2013 teria originado 50% da coleta e o investimento afeto ao CFEI teria dado origem a 70% da coleta (abstraindo do RFAI em “reporte”).

18. Não podendo, porém, a dedução global a efetuar em cada período de tributação representar um valor superior ao da própria coleta, e sendo diferentes os limites de dedução para cada um dos benefícios em questão, terá de ser utilizado um critério de repartição proporcional – que seja justificável – para determinar a parcela de cada benefício que está a ser objeto de dedução à coleta.
19. Esse critério terá de atender, por um lado, ao limite a que cada um dos benefícios está sujeito e, por outro lado, ao valor total da coleta.
20. Se a importância do RFAI (2010) for inferior a 25% da coleta, deve ser deduzida na íntegra.

Sendo a lei omissa neste ponto, foi sancionado, por Despacho de 2010-07-08, do Diretor-Geral, proferido no âmbito do Proc. IRC n.º 2010 001810 que a dedução deve ser feita em função da antiguidade do nascimento do direito dos benefícios (ver ficha doutrinária no Portal das Finanças, em CIRC, legislação complementar, Lei n.º 10/2009).

21. Por conseguinte, na liquidação do IRC respeitante a 2013, deve ser deduzida, em primeiro lugar, a importância do RFAI (2010) que ainda não pôde ser deduzida, respeitando, como é óbvio, o limite de 25% da coleta.

A parte remanescente da coleta é, depois, repartida proporcionalmente pelos restantes benefícios, tendo em conta os respetivos limites individuais.

22. Partindo de valores hipotéticos, apresenta-se um exemplo em que se utiliza um dos critérios de repartição possível:

Exemplo (dados em euros):

Coleta de IRC (2013) – 100.000

Benefícios fiscais:

RFAI (2010) – 20.000 (esta importância é deduzida na totalidade, por não exceder 25% da coleta)

RFAI (2013) – 60.000 (o limite individual é de 40.000 (50% x 80.000))

CFEI (2013) – 75.000 (o limite individual é de 56.000 (70% x 80.000))

Dedução (máxima) à coleta: 100.000, repartida pelos seguintes benefícios:

RFAI (2010) = 20.000

RFAI (2013) = 33.333 (80.000 / 96.000 x 40.000)

CFEI = 46.667 (80.000 / 96.000 x 56.000)

- D) Aplicação temporal dos efeitos do aditamento da alínea e) ao n.º 2 do art.º 92.º do Código do IRC

23. O art.º 92.º do CIRC tem por objetivo limitar a redução da taxa efetiva de tributação das pessoas coletivas por utilização de benefícios fiscais.

24. Até à entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 82/2013, de 17 de junho, o

RFAI era considerado para efeitos dessa limitação.

25. Com a alteração à redação do art.º 92.º operada pelo art.º 3.º deste Decreto-Lei, isto é, com o aditamento da alínea e) ao n.º 2 deste artigo, o RFAI, tal como já acontecia com outros benefícios fiscais, passou a estar excluído da aplicação do n.º 1 do art.º 92.º do CIRC.
26. Ao abrigo do n.º 3 do art.º 12.º da Lei Geral Tributária, a nova redação dada a este artigo aplica-se às liquidações relativas aos períodos de tributação respeitantes a 2013 e seguintes, ou seja, às deduções relativas a estes períodos, ainda que respeitantes a investimentos efetuados em períodos de tributação anteriores.
27. Assim, na liquidação do IRC referente ao período de tributação de 2013, a dedução do RFAI (quer a referente ao RFAI 2013 quer a referente ao “reporte” do RFAI de 2010) já se encontra excluída para efeitos de aplicação do disposto no n.º 1 do art.º 92.º do CIRC.