

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código Fiscal do Investimento

Artigo: 43.º

Assunto: RFAI e Portugal 2020: cálculo do limite máximo quando existe a possibilidade de isenção parcial de reembolso do incentivo financeiro recebido

Processo: 2017 003309, com Despacho concordante da Diretora de Serviços, de 2018-02-28

Conteúdo: A questão suscitada prende-se com o cálculo do limite máximo aplicável aos auxílios estatais com finalidade regional a efetuar no período de tributação de 2016, relativamente ao investimento realizado nesse período, por uma pequena empresa, na região Centro (NUTS II).

O investimento foi realizado entre 2015 e 2017 no âmbito do setor de atividade enquadrável na alínea b) do art.º 2.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, setor este que se encontra previsto na alínea b) da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, aplicável ao RFAI por força da remissão presente no n.º 1 do art.º 22.º do CFI.

Relacionando-se o investimento com o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, integra-se no conceito de "*investimento inicial*" presente na alínea d) do n.º 2 do art.º 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, sendo suscetível de beneficiar do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI) previsto no Código Fiscal do Investimento (CFI).

Classificando-se como um Projeto de Inovação Produtiva, a quase totalidade do investimento beneficiou, ainda, de um incentivo financeiro atribuído no âmbito do Programa Operacional Regional do Centro (Portugal 2020), aprovado pelo Aviso 20/SI/2015 e regulado pela Portaria n.º 57-A/2015, de 27 de fevereiro (e posteriores alterações). Este incentivo é de natureza reembolsável e corresponde a 60% dos investimentos totais elegíveis, tendo um prazo de devolução de 8 anos.

Relativamente ao incentivo financeiro está prevista a possibilidade de obtenção de uma isenção de reembolso até 50% do total do montante recebido, em função do grau de superação de metas previamente definidas (valor acrescentado bruto, criação de emprego qualificado e volume de negócios), o qual só será aferido após o encerramento de contas de 2019.

Portanto, entre 2016 e 2020 a única vantagem financeira que o Projeto de Inovação Produtiva confere à empresa é a ausência de juros face ao incentivo reembolsável recebido.

A listagem de investimentos realizados em 2016 que a empresa considerou

como aplicações relevantes desse período de tributação para efeitos de RFAI inclui um ativo que foi adquirido em 2015, embora o início de utilização só tenha ocorrido em 2016.

A situação descrita mereceu o seguinte entendimento:

1. Face ao conceito de “*investimento realizado*” presente no n.º 5 do art.º 22.º do CFI, a aquisição de um ativo cuja fatura data de 2015-12-30 constitui uma adição do ativo fixo tangível verificada no período de tributação de 2015, sendo irrelevante, para este efeito, o facto de o ativo só ter entrado em utilização em 2016.

Logo, este ativo não pode ser considerado como investimento realizado em 2016.

2. Se o legislador pretendesse dar relevo ao início de utilização de um ativo, não permitiria que se considerasse como investimento realizado as adições aos investimentos em curso que tenham a natureza de ativos fixos tangíveis e que não digam respeito a adiantamentos.
3. Admitindo que se encontram observados todos os requisitos exigidos no capítulo III – Regime fiscal de apoio ao investimento do CFI e na Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, o sujeito passivo poderá usufruir, em simultâneo, do incentivo financeiro atribuído no âmbito do Portugal 2020 e do RFAI, desde que o montante total destes auxílios de Estado (ambos com finalidade regional e concedidos ao mesmo investimento) respeite os limites máximos a que se refere o art.º 43.º do CFI.
4. Nos termos deste normativo, o limite máximo aplicável aos auxílios estatais com finalidade regional concedidos a um investimento inicial efetuado na região NUTS II - Centro é de 25% sobre as aplicações relevantes.
5. Como a requerente foi qualificada como uma pequena empresa por reunir os requisitos exigidos no Anexo do Decreto-Lei n.º 372/2007, que correspondem aos previstos na Recomendação n.º 2003/361/CE, de 6 de maio de 2003, e como as aplicações relevantes não excedem € 50.000.000,00, aquele limite é majorado em vinte pontos percentuais, ficando, portanto, em 45%.
6. Nos termos do n.º 5 do art.º 23.º do CFI, os benefícios fiscais que integram o RFAI, ou seja, a dedução à coleta do IRC, o IMI, o IMT e o Imposto do Selo, «*devem respeitar os limites máximos aplicáveis aos auxílios estatais com finalidade regional em vigor na região na qual o investimento é efetuado, nos termos do artigo 43.º*».

7. Relativamente às aplicações relevantes que beneficiam, em simultâneo, do RFAI e do incentivo financeiro atribuído no âmbito do Portugal 2020, o cálculo do limite máximo deve ter em consideração o montante total dos auxílios de Estado com finalidade regional respeitante a essas aplicações relevantes, isto é:
 - i) A parcela máxima eventualmente não reembolsável do incentivo financeiro;
 - ii) O montante relativo aos juros que, caso fossem devidos, incidiriam sobre a parte reembolsável;
 - iii) Os benefícios fiscais que integram o RFAI (IMT, Imposto do Selo, IRC e IMI).
8. Portanto, sendo o sujeito passivo uma pequena empresa, o montante total dos benefícios (fiscais e não fiscais) associados ao investimento em causa (em valores atualizados) nunca pode ser superior a 45% do montante das aplicações relevantes (em valor atualizado).
9. A intensidade máxima de auxílio deve ser calculada com base num equivalente-subvenção bruto, em relação aos custos totais elegíveis do investimento.
10. De acordo com a definição constante da alínea f) do ponto 20. das Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020 (Jornal Oficial da União Europeia 2013/C 209/01), equivalente-subvenção bruto (ESB) é *«o valor atualizado do auxílio expresso em percentagem do valor atualizado dos custos elegíveis, calculado em relação à data da concessão do auxílio com base na taxa de referência em vigor nessa data»*.
11. Partindo destes valores atualizados, o sujeito passivo deve determinar a taxa de auxílio decorrente do incentivo financeiro, dividindo a soma do valor atual (eventualmente não reembolsável) e dos juros que incidiriam sobre a parcela reembolsável (caso fossem devidos) pelo valor total atualizado das aplicações relevantes previstas.
12. Se a percentagem resultante deste quociente for inferior a 45% (limite máximo que lhe é permitido pelas razões apresentadas nos pontos 4. e 5.), o valor correspondente à diferença das percentagens (que já é dado em valores atuais) pode ser aproveitado, no caso concreto, em sede de RFAI.

De salientar que o RFAI, para além de prever a dedução à coleta do IRC nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 23.º do CFI, contempla, ainda, a isenção ou redução de IMI durante 10 anos, a isenção ou redução de IMT

e a isenção de Imposto do Selo.

13. Os cálculos indicados no ponto 11., a efetuar no período de tributação em que ocorre a data da concessão do incentivo financeiro, apenas têm por objetivo determinar qual a taxa de auxílio ainda disponível para o RFAI num cenário de efetividade da isenção prevista de reembolso parcial do incentivo financeiro.
14. A verificação de que foi ou não excedida a taxa máxima de auxílio vai sendo feita em cada um dos períodos de tributação (no próprio e nos seguintes), com base nos benefícios financeiros e fiscais que foram já efetivamente usufruídos/utilizados, dividindo a importância resultante da soma do valor atual do incentivo financeiro efetivamente já usufruído [nos primeiros anos será só a importância atualizada correspondente à isenção de juros imputável ao(s) período(s) já decorrido(s)] e do RFAI que já foi efetivamente utilizado pelo valor total atualizado das aplicações relevantes inicialmente previstas.

No período de tributação em que se concluir o investimento e nos períodos seguintes deve passar a constar do denominador desta fração o valor acumulado atualizado das aplicações relevantes efetivamente realizadas.

15. Como o denominador da fração é sempre constituído pelo valor total atualizado das aplicações relevantes inicialmente previstas (e não as já efetivamente realizadas), a taxa de auxílio vai aumentando gradualmente. No período de tributação em que, eventualmente, for excedida a taxa máxima de auxílio, há, então, que proceder à correção do excesso no campo 372 do quadro 10 da declaração modelo 22.
16. Importa salientar que apesar de a taxa de auxílio ser calculada a partir de valores atuais, os valores a inscrever no quadro 07 - Deduções à coleta do Anexo D à declaração modelo 22 são sempre apresentados em valores nominais, os quais são calculados nos termos do art.º 23.º do CFI.
17. A fim de permitir o controlo adequado da evolução da taxa de auxílio, por parte dos sujeitos passivos e da AT, o anexo D à declaração modelo 22 relativa ao período de 2017 contém um novo quadro (078-A), que se subdivide nos subquadros 078-A1, 078-A2 e 078-A3, e as respetivas instruções de preenchimento.
18. Com o correto preenchimento destes subquadros, a empresa, enquanto beneficiária de incentivos sujeitos às taxas máximas de auxílio regionais, reúne a informação (em valores nominais e em valores atualizados) sobre os projetos de investimento de âmbito regional e as respetivas aplicações relevantes previstas (subquadro 078-A1), as aplicações relevantes

realizadas e os respetivos incentivos financeiros usufruídos e fiscais utilizados no próprio período de tributação (subquadro 078-A2) e os valores atualizados acumulados das aplicações relevantes realizadas e dos incentivos financeiros e fiscais usufruídos/utilizados (subquadro 078-A3), informação esta que lhe vai facilitar o controlo anual da taxa de auxílio já utilizada.

19. Relativamente ao período de tributação de 2017, como o investimento referente ao Projeto de Inovação Produtiva teve o seu início em 2015, os dados referentes a 2015 e 2016 terão já de figurar no novo quadro 078-A, indicando-se no subquadro 078-A2 os dados relativos a 2017 e no subquadro 078-A3 os valores atualizados acumulados (2015, 2016 e 2017).
20. Os elementos inscritos no último subquadro vão permitir ao sujeito passivo apurar anualmente a intensidade de auxílio acumulada e proceder, sendo caso disso, à correção do excesso no quadro 10 da declaração modelo 22, dando assim cumprimento ao disposto no n.º 4 do art.º 4.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro.