

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código Fiscal do Investimento
- Artigo: 23.º
- Assunto: Utilização do regime fiscal de apoio ao investimento (RFAI) para um investimento iniciado em 2015 e terminado em 2016
- Processo: 2015 003113, PIV n.º 9452, com Despacho de 2016-02-02, da Subdiretora-Geral
- Conteúdo: Tendo em vista, nomeadamente, o aumento da capacidade produtiva, o sujeito passivo realizou um investimento relevante numa região «a», o qual teve o seu início em 2015 e terminou em 2016.

Previa-se que a coleta do IRC relativa ao período de tributação de 2015 iria ser totalmente absorvida por benefícios fiscais “nascidos” em períodos de tributação anteriores, não podendo ser deduzida qualquer importância do RFAI correspondente ao investimento realizado neste período.

Questão 1

Se no período de tributação de 2016 pode ser considerada a percentagem de 50% da coleta de 2016 para dedução do RFAI de 2015 (com base nas aplicações relevantes realizadas em 2015) e 50% da mesma coleta para dedução do RFAI de 2016 (com base nas aplicações relevantes realizadas em 2016).

Questão 2

Se as percentagens de 25% e 10% referidas nas alíneas i) e ii) do n.º 1) da alínea a) do n.º 1 do art.º 23.º do CFI devem ser verificadas em cada período de tributação da realização das aplicações relevantes, ou seja, se relativamente às aplicações relevantes realizadas em 2015 até ao montante de € 5.000.000,00 se aplica uma percentagem de 25% e de 10% para a parte que exceda esse montante e para as aplicações relevantes realizadas em 2016 até ao montante de € 5.000.000,00 se se aplica igualmente uma percentagem de 25% e depois de 10%.

Utilização do RFAI

1. A alínea a) do n.º 1 do art.º 23.º do CFI começa por definir as importâncias que podem ser deduzidas à coleta do IRC, as quais são calculadas mediante a aplicação de uma determinada percentagem às aplicações relevantes.
2. Por sua vez, o n.º 2 do mesmo artigo estabelece os limites de dedução à coleta, sendo de 100% o limite para os sujeitos passivos que tenham realizado investimentos no período de tributação em que iniciaram a atividade e nos dois períodos de tributação seguintes e, nos restantes casos (onde se enquadra a requerente), “até à concorrência de 50% da

coleta do IRC apurada em cada período de tributação (o sublinhado é nosso).

3. E o n.º 3 do mesmo preceito determina que quando a dedução não possa ser efetuada integralmente no período de tributação em que sejam realizadas as aplicações relevantes por insuficiência de coleta a importância ainda não deduzida pode sê-lo nas liquidações dos 10 períodos de tributação seguintes:
 - Até à concorrência da coleta do IRC apurada em cada um dos períodos de tributação, no caso de investimentos abrangidos pela alínea a) do n.º 2; ou
 - com o limite previsto na alínea b) do n.º 2, ou seja, até à concorrência de 50% da coleta do IRC apurada em cada período de tributação.

Resposta à primeira questão

4. Embora a expressão utilizada no n.º 3 do art.º 23.º do CFI "*coleta do IRC apurada em cada um dos períodos de tributação*" não seja rigorosamente igual à expressão usada na alínea b) do n.º 2 "*coleta do IRC apurada em cada período de tributação*", não pode ser tratada de forma diferente a dedução anual do RFAI que, por insuficiência de coleta, é "reportado" de um período de tributação anterior.
5. Assim, em ambas as situações previstas no n.º 3 do art.º 23.º do CFI, pretendeu-se que o limite da dedução a efetuar em cada um dos 10 períodos de tributação estivesse subordinado à coleta apurada nesse mesmo período de tributação, independentemente de o limite ser até à concorrência da coleta ou até à concorrência de 50% da coleta.
6. Não podendo deduzir à coleta do IRC respeitante a 2015 o RFAI apurado relativamente às aplicações relevantes efetuadas nesse período, pode "reportar" o respetivo montante para o(s) período(s) de tributação seguinte(s), nos termos do n.º 3 do art.º 23.º do CFI.

Em cada um desses períodos, a dedução do RFAI relativo a 2015 é feita até à concorrência de 50% da coleta apurada nesse(s) período(s).

7. Idêntico raciocínio terá de ser feito para o RFAI apurado relativamente às aplicações relevantes efetuadas em 2016. O montante que tenha de ser "reportado" vai ser deduzido até à concorrência de 50% da coleta do IRC apurada no(s) período(s) de tributação seguinte(s).
8. Exemplificando, se a importância "reportada" for de € 400,00 (RFAI de 2015) e de € 700,00 (RFAI de 2016) e a coleta do IRC relativo a 2016 ascender a € 800,00, a requerente pode deduzir € 400,00 (RFAI de 2015) + € 400,00 (RFAI de 2016), absorvendo toda a coleta e ficando ainda por deduzir o montante de € 300,00 relativo ao RFAI de 2016, o

qual pode vir a ser deduzido até à concorrência de 50% da coleta do IRC apurada relativamente a 2017.

Resposta à segunda questão

9. A alínea a) do n.º 1 do art.º 23.º do CFI vem definir as importâncias que podem ser deduzidas à coleta do IRC, as quais são calculadas mediante a aplicação de uma determinada percentagem às aplicações relevantes.
10. Assim, para um investimento realizado numa região «a», estabelecem as alíneas i) e ii) do n.º 1) da alínea a) do n.º 1 do art.º 23.º do CFI que a dedução à coleta de IRC a efetuar é de:
 - i) 25% das aplicações relevantes, relativamente ao investimento realizado até ao montante de € 5.000.000,00;
 - ii) 10% das aplicações relevantes, relativamente à parte do investimento realizado que exceda o montante de € 5.000.000,00.
11. Ora, de acordo com o n.º 5 do art.º 22.º do CFI, com a ressalva do n.º 6 do mesmo artigo, considera-se investimento realizado *“o correspondente às adições, verificadas em cada período de tributação, de ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis e bem assim o que, tendo a natureza de ativo fixo tangível e não dizendo respeito a adiantamentos, se traduza em adições aos investimentos em curso”*.
12. Se se pretendesse que o projeto de investimento fosse considerado como “um todo” para efeitos de aplicação das percentagens referidas nas alíneas i) e ii) do n.º 1) da alínea a) do n.º 1 do art.º 23.º do CFI, a dedução à coleta só seria permitida quando todo o investimento estivesse concluído e reconhecido contabilisticamente como ativos fixos tangíveis ou intangíveis (contas 43 e 44 do Código de Contas do SNC).
13. No entanto, considerou-se (logo) como investimento realizado, em cada período de tributação, as adições aos investimentos em curso (conta 45), desde que tenham a natureza de ativo fixo tangível ou ativo intangível e que não digam respeito a adiantamentos.
14. Conclui-se, pois, que, apesar de as aplicações relevantes incorporarem um “investimento inicial” cuja realização não se esgota num único período de tributação, as percentagens acima referidas vão ser aplicadas ao montante do investimento realizado - tal como definido nos n.ºs 5 e 6 do art.º 22.º do CFI - em cada período de tributação, não relevando para o efeito a parte do investimento já realizado no período de tributação anterior.

Assim, admitindo que em 2015 as adições ao investimento em curso com natureza de ativos fixos tangíveis (que não sejam adiantamentos) ascendem, por exemplo, a € 6.000.000,00, o RFAI de 2015 determina-se

pela aplicação da percentagem de 25% a € 5.000.000,00 e 10% a € 1.000.000,00.

E se em 2016 forem efetuadas, ainda, aplicações relevantes de € 8.000.000,00 (vindo o ativo fixo tangível a ser reconhecido e mensurado por € 14.000.000,00), aplica-se a percentagem de 25% a 5.000.000,00 e de 10% a € 3.000.000,00 para determinar o RFAI de 2016.