

Benefício fiscal ao investimento produtivo



SÓNIA LUCAS
Consultora da Ordem dos
Contabilistas Certificados
(OCC)
comunicacao@occ.pt

Nos últimos anos têm sido adotadas políticas fiscais que visam incrementar o investimento produtivo e sustentável das empresas e o reforço da sua estrutura de capitais próprios, promovendo a competitividade da economia nacional e a criação de emprego.

É neste contexto fiscal tendencialmente favorável ao investimento que surge o Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI).

Desde a sua génese, em 2009, que o RFAI se apresenta como um benefício fiscal de natureza regional, estabelecendo um sistema específico de incentivos fiscais ao investimento direcionado para determinados setores de atividade e para determinadas regiões, por norma, com maiores necessidades de investimento, intensificando a atratividade dessas regiões para as empresas e a criação de postos de trabalho.

O RFAI tem sido alvo de várias alterações legislativas, sobretudo em 2014, com a aprovação do Código Fiscal ao Investimento, que, desde então, passou a integrar o regime fiscal relativo a este incentivo.

Não obstante a longevidade do RFAI, faz todo o sentido visitar este incentivo, dado o seu forte impacto na despesa orçamental do Estado, bem como a evolução doutrinária e jurisprudencial, entretanto ocorrida.

Poupança fiscal

A robusta adesão das empresas ao RFAI denota a perceção destas entidades quanto ao seu potencial de poupança fiscal.

Em sede de IRC, as empresas que realizem investimentos elegíveis para efeitos do RFAI nas regiões Norte, Centro, Alentejo, Região Autónoma dos Açores e Região Autónoma da Madeira são suscetíveis de usufruir das seguintes deduções à coleta do imposto:

- i) 25% das aplicações relevantes, relativamente ao investimento realizado até ao montante de 15.000.000 euros;
- ii) 10% das aplicações relevantes, relativamente à parte do investimento realizado que exceda o montante de 15.000.000 euros.

No caso de investimentos elegíveis realizados nas regiões do Algarve, Península de Setúbal, Mafra, Loures, Vila Franca de Xira, São João das Lampas e Terrugem, é concedida às respetivas empresas a possibilidade de usufruírem da dedução à coleta de 10% das aplicações relevantes.

A dedução à coleta é efetuada na liquidação de IRC (no campo 355 do quadro 10 da declaração Modelo 22 e quadro 7 do respetivo anexo D) respeitante ao período de tributação em que sejam realizadas as aplicações relevantes, com os seguintes limites:

- a) No caso de investimentos realizados no período de tributação do início de atividade e nos dois períodos de tributação seguintes, exceto quando a empresa resultar de cisão, até à concorrência do total da coleta do IRC apurada em cada um desses períodos de tributação;
- b) Nos restantes casos, até à concor-

rência de 50% da coleta do IRC apurada em cada período de tributação.

Quanto ao valor do benefício que não possa ser deduzido integralmente por insuficiência de coleta, a importância ainda não deduzida pode sê-lo nas liquidações dos 10 períodos de tributação seguintes, nas mesmas condições.

Tomemos como exemplo uma empresa com sede em Braga que iniciou a sua atividade em 2020, tendo, nesse exercício, efetuado investimentos relevantes no montante de 20.000.000 euros, reunindo todos os requisitos para usufruir do RFAI. A coleta de 2020 ascendeu a 1.800.000 euros.

O cálculo da dedução à coleta de IRC processa-se da seguinte forma:

- $15.000.000 \times 25\% = 3.750.000$ euros
- $(20.000.000 - 15.000.000) \times 10\% = 500.000$ euros
- Total: 4.250.000 euros

Visto que a empresa iniciou a atividade em 2020, o limite corresponde a 100% da coleta, ou seja, 1.800.000 euros. A importância não deduzida por insuficiência de coleta, no valor de 2.450.000 euros, poderá ser deduzida nas liquidações dos 10 períodos de tributação seguintes nas condições mencionadas.

Adicionalmente, em sede de impostos sobre o património, às empresas que usufruam do RFAI são concedidos os seguintes benefícios:

- a) Isenção ou redução de IMI, por um período até 10 anos a contar do ano de aquisição ou construção do imóvel, relativamente aos prédios utilizados pelo promotor no âmbito dos investimentos que constituam aplicações relevantes;
- b) Isenção ou redução de IMT rela-

tivamente às aquisições de prédios que constituam aplicações relevantes;

d) Isenção de Imposto do Selo relativamente às aquisições de prédios que constituam aplicações relevantes.

As isenções ou reduções de IMI e IMT são condicionadas ao reconhecimento, pela competente assembleia municipal, do interesse do investimento para a região.

Os órgãos municipais podem ainda conceder isenções totais ou parciais de IMI e ou IMT para apoio a investimentos realizados no respetivo município.

De salientar que estes benefícios fiscais devem respeitar os limites máximos aplicáveis aos auxílios estatais com finalidade regional em vigor na região na qual o investimento seja realizado.

E quando os investimentos efetuados beneficiam de outros auxílios estatais, o cálculo dos limites máximos de auxílio deve ter em consideração o montante global dos auxílios de Estado com finalidade regional concedidos ao investimento em questão, proveniente de todas as fontes.

Não obstante a evidente atratividade financeira dos incentivos fiscais associados ao RFAI, a sua aplicação prática tem-se revelado muitas vezes complexa.

Esta complexidade resulta principalmente do seu cariz comunitário, que obriga à imposição de diversas limitações, do facto de as normas subjacentes ao regime serem inúmeras e estarem dispersas pelo Código Fiscal ao Investimento, regulamentos comunitários e portarias, não esquecendo as lacunas existentes na própria legislação, que em conjunto propiciam interpretações dúbias e litigância, podendo colocar obstáculos à concretização dos principais objetivos deste incentivo.

Condições de acesso

Para as empresas poderem usufruir do RFAI têm obrigatoriamente que cumprir, de forma cumulativa, um con-

junto de condições de acesso ao regime.

Entre essas condições destaca-se o facto de o seu lucro tributável não ser determinado por métodos indiretos, a ausência de dívidas ao Estado e à Segurança Social e não serem consideradas empresas em dificuldade.

Outra condição relevante é a manutenção na empresa e na região, durante um período mínimo de três anos a contar da data em que se consideram concluídos os investimentos, no caso de micro, pequenas e médias empresas, ou cinco anos nos restantes casos, dos bens objeto do investimento ou, quando inferior, durante o respetivo período mínimo de vida útil, ou até ao período em que se verifique o respetivo abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização, observadas que sejam as regras previstas no Código do IRC e em legislação complementar.

É também perentória a realização de investimentos relevantes que proporcionem a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento (três anos no caso de micro, pequenas e médias empresas, ou cinco anos nos restantes casos).

Esta condição tem gerado muitas dúvidas quanto ao momento da aplicação do benefício pelas empresas.

Apelando ao disposto no Regulamento comunitário em que assenta o RFAI, um projeto de investimento deve conduzir a um aumento líquido do número de trabalhadores do estabelecimento em causa, em comparação com a média dos 12 meses anteriores, ou seja, qualquer perda de postos de trabalho deve ser deduzida do número aparente de postos de trabalho criados nesse período; e cada posto de trabalho criado através do investimento deve ser mantido na zona em causa durante um período mínimo de cinco anos a contar da data em que a vaga foi preenchida,

ou três anos no caso de caso de micro, pequenas e médias empresas.

Assim, a base de cálculo da condição de criação de postos de trabalho recorre à média dos doze meses que antecedem a aplicação do benefício. Por conseguinte, a condição considera-se verificada quando o número de trabalhadores a 31 de dezembro do período de tributação é superior à média.

Ainda sobre este preceito, tem sido entendimento da AT que apenas pode integrar o conceito de criação de postos de trabalho a admissão de trabalhadores por contrato sem termo ou por tempo indeterminado ⁽¹⁾.

Porém, a jurisprudência tem adotado uma posição contrária à da AT, concluindo que a condição de criação de postos de trabalho não determina a celebração de contratos de trabalho sem termo ou por tempo indeterminado, mas sim a criação de postos de trabalho pela execução do investimento elegível em sede de RFAI e a sua manutenção pelo período mínimo de três ou cinco anos, consoante o tipo de empresa ⁽²⁾.

Setores de atividade

No âmbito do enquadramento comunitário do RFAI, encontra-se definido que não são elegíveis para a sua concessão os projetos de investimento que tenham por objeto as atividades económicas dos setores siderúrgico, do carvão, da pesca e da aquicultura, da produção agrícola primária, da transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no Anexo I do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, da silvicultura, da construção naval, das fibras sintéticas, dos transportes e das infraestruturas conexas e da produção, distribuição e infraestruturas energéticas.

Salvaguardando-se esta limitação, apenas se consideram elegíveis os seguintes setores e códigos de atividade:

a) Indústrias extrativas - divisões 05 a 09;

- b) Indústrias transformadoras - divisões 10 a 33;
- c) Alojamento - divisão 55;
- d) Restauração e similares - divisão 56;
- e) Atividades de edição - divisão 58;
- f) Atividades cinematográficas, de vídeo e de produção de programas de televisão - grupo 591;
- g) Consultoria e programação informática e atividades relacionadas - divisão 62;
- h) Atividades de processamento de dados, domiciliação de informação e atividades relacionadas e portais Web - grupo 631;
- i) Atividades de investigação científica e de desenvolvimento - divisão 72;
- j) Atividades com interesse para o turismo - subclasses 77210, 90040, 91041, 91042, 93110, 93210, 93292, 93293 e 96040;
- k) Atividades de serviços administrativos e de apoio prestados às empresas - classes 82110 e 82910.

No caso de entidades que desenvolvam atividades elegíveis e atividades não elegíveis para efeitos do RFAI, apenas o investimento afeto às atividades elegíveis poderá beneficiar do referido benefício fiscal. Sendo esse o caso, entende a AT que é admissível a adoção de um critério razoável e objetivo de repartição do investimento pelas várias atividades desenvolvidas, o qual terá de ser fundamentado na documentação a juntar ao dossiê fiscal ⁽³⁾.

Relativamente aos requisitos setoriais, têm-se suscitado incertezas sobre a elegibilidade, ou não, de certas atividades de transformação e comercialização de produtos agrícolas.

Num processo recentemente apreciado pelo Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD)⁽⁴⁾, a questão essencial consistia em verificar o enquadramento da atividade da empresa requerente no setor da transformação e comercialização de produtos agrícolas

(em concreto de vinhos comuns e licorosos), no âmbito de aplicação do RFAI.

AAT efetuou correções, não aceitando a dedução à coleta de IRC com base no RFAI, relativamente a investimentos efetuados pela empresa requerente, por entender, em suma, o seguinte:

- Os produtos resultantes da atividade de produção de vinhos comuns e licorosos estão incluídos na Nomenclatura de Bruxelas a que se refere o Anexo I do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, pelo que a atividade exercida pela empresa integra o conceito de “transformação de produtos agrícolas”, em que o produto final continua a ser um produto agrícola enumerado no Anexo I do Tratado;

- E visto que a transformação de produtos agrícolas de que resulte um produto agrícola enumerado no Anexo I do Tratado encontra-se excluída do âmbito do RFAI, então, concluiu a AT que os investimentos realizados pela empresa requerente, destinados à produção de vinhos comuns e licorosos, não são elegíveis para usufruição do RFAI.

Esta interpretação da AT está aliás em linha com entendimentos já anteriormente divulgados pelos Serviços do IRC, em resposta a pedido de informação vinculativa⁽⁵⁾.

Todavia, o Tribunal considerou que a regulamentação comunitária não exclui expressamente a atividade da empresa requerente, acrescentando que só não é permitida a concessão de auxílios estatais à atividade de transformação e de comercialização de produtos agrícolas se se verificar qualquer das seguintes situações: i) sempre que o montante dos auxílios for fixado com base no preço ou na quantidade dos produtos adquiridos junto de produtores primários ou colocados em empresas no mercado pelas empresas em causa; ii) ou sempre que o auxílio for subordinado à condição de ser total ou parcialmente repercutido nos produtores primários.

Consequentemente, concluiu o Tribunal que, não se verificando qualquer destas situações no caso em apreço, a aplicação do benefício fiscal do RFAI não era afastada pela regulamentação comunitária.

Decorre do exposto que, para segurança jurídica das empresas que desenvolvem atividade nestes setores, bem como para cumprimento dos objetivos do RFAI como mecanismo impulsor do investimento produtivo, mostra-se urgente a definição de uma interpretação clara e unânime destes critérios de elegibilidade sectorial.

Investimentos relevantes

Consideram-se aplicações relevantes, para efeitos do RFAI, os ativos fixos tangíveis afetos à exploração empresarial, adquiridos em estado de novo, com exceção de:

- i) Terrenos, salvo no caso de se destinarem à exploração de concessões mineiras, águas minerais naturais e de nascente, pedreiras, barreiros e areiros em investimentos na indústria extrativa;
- ii) Construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo se forem instalações fabris ou afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas;
- iii) Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas;
- iv) Mobiliário e artigos de conforto ou decoração, salvo equipamento hoteleiro afeto a exploração turística;
- v) Equipamentos sociais;
- vi) Outros bens de investimento que não estejam afetos à exploração da empresa.

São também elegíveis os ativos intangíveis afetos à exploração da empresa, constituídos por despesas com transferência de tecnologia, nomeadamente através da aquisição de direitos de patentes, licenças, «know-how» ou conhecimentos técnicos não protegidos por patente. Todavia, para

as grandes empresas, as despesas de investimento em ativos intangíveis não podem exceder 50% das aplicações relevantes.

No que respeita à elegibilidade dos investimentos, um dos aspetos fulcrais a reter reside no facto de, para além dos ativos adquiridos para efeitos do RFAI terem de ser adquiridos em estado de novo e terem de se qualificar como aplicações relevantes, os investimentos em causa têm que integrar o conceito de “investimento inicial”, considerando-se como tal:

- Os investimentos relacionados com a criação de um novo estabelecimento;
- O aumento da capacidade de um estabelecimento já existente;
- A diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento;
- Ou uma alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente.

E tem de se conseguir demonstrar este incremento.

Por exemplo, investimentos de substituição ou aquisições isoladas de ativos não cumprem o conceito de “investimento inicial” e, nesse sentido, não são elegíveis para efeitos do RFAI.

No caso de projetos realizados por grandes empresas nas regiões do Algarve, Península de Setúbal, Mafra, Loures, Vila Franca de Xira, São João das Lampas e Terrugem, apenas podem beneficiar do RFAI os investimentos que respeitem a uma nova atividade económica, ou seja, a um investimento em ativos fixos tangíveis e intangíveis relacionados com a criação de um novo estabelecimento, ou com a diversificação da atividade de um estabelecimento, na condição de a nova atividade não ser a mesma ou uma atividade semelhante à anteriormente exercida no estabelecimento.

Cumulação de benefícios

Em termos gerais, um determinado benefício fiscal não é cumulável com quaisquer outros benefícios fiscais da mesma natureza, relativamente às mesmas aplicações relevantes, previstos no Código Fiscal ao Investimento ou outros diplomas legais.

Porém, é possível uma empresa beneficiar, em simultâneo, do RFAI e da Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos (DLRR) relativamente às mesmas aplicações relevantes, desde que obviamente cumpra os requisitos de ambos os regimes, e o montante total dos auxílios de Estado com finalidade regional concedidos ao investimento em questão, proveniente de todas as fontes, não ultrapasse os limites máximos aplicáveis aos auxílios estatais com finalidade regional.

Obrigações acessórias

A contabilidade das empresas que usufruem do RFAI deve evidenciar, divulgando no anexo às contas, no ponto relativo ao imposto sobre o rendimento, o imposto que deixe de ser pago em resultado da dedução relativa ao RFAI.

A dedução relativa ao RFAI deve ser suportada por documento a integrar o dossiê fiscal, que identifique as aplicações relevantes, o respetivo montante e outros elementos que sejam considerados pertinentes, bem como o cálculo do respetivo benefício fiscal e os documentos comprovativos de observância das condições de elegibilidade.

Todos os elementos devem estar devidamente reunidos até à data de entrega da declaração Modelo 22 referente ao exercício a que os benefícios fiscais respeitam ou até ao termo do prazo legal para a respetiva entrega, consoante o que ocorra primeiro.

Uma outra obrigação consiste na notificação à Comissão Europeia, nos termos da legislação europeia, da concessão de benefícios fiscais que preen-

cham as condições definidas nessa legislação, designadamente aqueles em que a concessão do auxílio exceda o montante máximo de auxílio admissível para um investimento com aplicações relevantes de 100 milhões de euros.

Medidas transitórias

Na sequência da pandemia, foram instituídas algumas medidas extraordinárias e transitórias com impacto na aplicação de alguns benefícios fiscais, nomeadamente do RFAI.

Neste sentido, salienta-se que se encontra suspensa, durante o período de tributação de 2020 e 2021, a contagem do prazo de dedução do RFAI.

Adicionalmente, a Lei que aprovou o Orçamento do Estado para 2021 estabeleceu um regime extraordinário e transitório de incentivo à manutenção de postos de trabalho, ao qual estão sujeitas as grandes empresas que tenham registado resultado líquido positivo no período contabilístico respeitante ao exercício de 2020.

Nos termos deste regime, o acesso ao conjunto de apoios públicos e incentivos fiscais nele identificados, incluindo o RFAI, é condicionado à verificação, no ano de 2021, da manutenção do nível de emprego observado em 1 de outubro de 2020.

Para além disso, a concessão dos apoios públicos e incentivos fiscais às entidades sujeitas ao regime determina a proibição de fazer cessar contratos de trabalho ao abrigo das modalidades de despedimento coletivo, de despedimento por extinção do posto de trabalho ou de despedimento por inadaptação, bem como o dever de manutenção do nível de emprego, até ao final de 2021.

Notas

- 1 - Informação vinculativa da AT, Processo n.º 2010 001800, por Despacho de 2010-07-16, do Diretor Geral.
- 2 - Processo n.º 516/2017-T, de 2018-04-16, do CAAD.
- 3 - Informação vinculativa da AT, Processo n.º 2021 000873, por Despacho de 2021-06-02, da Diretora de Serviços do IRC.
- 4 - Processo n.º 220/2020-T, de 2020-10-12, do CAAD.
- 5 - Informação Vinculativa da AT, Processo n.º 2018 002452, por Despacho de 2019-10-03, da Subdiretora-Geral.