

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Estatuto dos Benefícios Fiscais

Artigo/Verba: Art.62º - Dedução para efeitos da determinação do lucro tributável das empresas

Assunto: Donativos em Espécie - Criação de Software, a título gratuito, para uma IPSS; Mecenato Científico - Cedência de Parcial de Trabalhadores a uma associação

Processo: 25303, com despacho de 2024-07-23, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação

Conteúdo: As questões colocadas visam esclarecer o enquadramento jurídico-tributário das seguintes situações:

a) No âmbito da sua atividade, tenciona desenvolver, internamente, a título gratuito, um website (software) para uso exclusivo de uma Instituição Particular de Solidariedade Social (IPSS), pelo que pretende aferir se pode ser considerado como um donativo em espécie, ao abrigo do artigo 61.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), e se os gastos incorridos para a sua produção, poderão ser considerados como um gasto dedutível no respetivo exercício, acrescido da majoração prevista no n.º 4 do artigo 62.º do EBF, tendo em conta que dispõe de um sistema de custeio que permite mensurar com fiabilidade o custo gerado internamente de um ativo intangível;

b) Sendo um dos sócios fundadores de uma associação sem fins lucrativos, que tem como objeto a investigação e desenvolvimento de projetos científicos e tecnológicos, pretende efetuar a cedência parcial dos seus trabalhadores para o exercício gratuito de funções ao nível de administrativo/ gestão nessa mesma associação, pelo que solicita esclarecimento sobre se é possível considerar essa cedência um donativo ao abrigo do artigo 62.º-A do EBF, "Mecenato científico".

a) Desenvolvimento de software para uso exclusivo de uma IPSS

1.O artigo 61.º do EBF estabelece que "[p]ara efeitos fiscais, os donativos constituem entregas em dinheiro ou em espécie, concedidos, sem contrapartidas que configurem obrigações de carácter pecuniário ou comercial, às entidades públicas ou privadas, previstas nos artigos seguintes, cuja actividade consista predominantemente na realização de iniciativas nas áreas social, cultural, ambiental, desportiva ou educacional".

2. O n.º 11 do artigo 62.º do EBF define, expressamente, o valor dos donativos em espécie a considerar para efeitos de dedução do lucro tributável, nos seguintes termos: "[n]o caso de donativos em espécie, incluindo bens alimentares, o valor a considerar, para efeitos do cálculo da dedução ao lucro tributável, é o valor fiscal que os bens tiverem no exercício em que forem doados, deduzido, quando for caso disso, das depreciações ou provisões efetivamente praticadas e aceites como custo fiscal ao abrigo da legislação aplicável".

3. Esta norma não faz qualquer referência a serviços prestados gratuitamente, indiciando que apenas são elegíveis doações de bens integrados no ativo fixo tangível ou em inventários, pelo que se terá que analisar se o donativo de software se inclui neste conceito restrito.

4. A questão que se coloca é saber se o donativo de software, enquanto bem de natureza incorpórea e imaterial, integra o conceito de donativo em espécie do artigo 61.º do EBF.

5. Sendo as normas que consagram benefícios fiscais medidas excecionais (artigo 2.º, n.º 1 do EBF), o artigo 10.º do EBF determina que "[a]s normas que estabeleçam benefícios fiscais não são susceptíveis de integração analógica, mas admitem interpretação extensiva".

6. Dos artigos 61.º e 62.º, n.º 11 (e, também, artigo 66.º, n.º 2, d)), todos do EBF, lidos em conjunto, extrai-se o sentido que o legislador quis atribuir a "donativo em espécie": isto é, refere-se a bens no seu sentido restrito. Significa isto que o legislador teve como preocupação a determinação de um valor objetivo a atribuir aos bens que são objeto de donativo.

7. E, no que respeita ao tratamento contabilístico da criação de um software com o intuito de o transmitir, nos termos do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), há que ter em conta as seguintes situações:

a) Se o software é desenvolvido internamente e são cedidos, definitivamente, direitos de utilização a terceiro, este deve ser contabilizado como um inventário, nos termos da NCRF 18 - Inventários ou, quando seja construído especificamente para um terceiro, como um contrato de construção, nos termos da NCRF 19 - Contratos de construção, conforme determina o § 3 da al. a) da NCRF 6;

b) Se o software é desenvolvido internamente, mas apenas são cedidos, temporariamente, direitos de utilização a terceiro, este segue a contabilização da NCRF 6 - Ativos Intangíveis.

8. No caso concreto em apreço, este bem imaterial:

a) não fará parte do seu ativo, na medida em que não cumpre os pressupostos para o seu reconhecimento, designadamente não haverá influxo de benefícios económicos futuros;

b) não poderá ser reconhecido como inventário, na medida em que não configura um ativo produzido ou devido para venda;

c) nem tão-pouco se afigura pertinente que seja contabilizado como um contrato de construção, nos termos da NCRF 19, na medida em que lhe falta a característica de onerosidade.

9. Uma vez que o software não satisfaz a definição de ativo intangível, "o dispêndio para o adquirir ou gerar internamente é reconhecido como um gasto quando for incorrido" (NCRF 6, Parágrafo 10).

10. No entanto, ainda que não se possa definir, neste caso, como um ativo intangível ou ser reconhecido em inventários, em termos contabilísticos, não deixa a doação daquele website de ser um donativo de um bem, ainda que imaterial, ou seja, em espécie, em que prevalece o espírito de liberalidade do doador.

11. Quanto ao valor fiscal do software, "é o valor fiscal que os bens tiverem no exercício em que forem doados" (artigo 62.º, n.º 11 do EBF) e, utilizando o entendimento que tem vindo a ser seguido pela AT, designadamente na Ficha Doutrinária do Processo n.º 3258/2020, PIV n.º 18033, com Despacho da Diretora de Serviços do IRC, de 2021-02-

25, este valor deverá corresponder ao preço de custo para a entidade doadora, os quais deverão ser individualizáveis para efeitos de apuramento do valor global do bem doado.

12. Por fim, este valor fiscal do bem doado deverá ser comunicado à entidade beneficiária, na medida em que impende sobre esta uma série de obrigações fiscais, nos termos do artigo 66.º do EBF, designadamente emitir documento comprovativo dos montantes dos donativos recebidos dos seus mecenas, manter um registo atualizado das entidades mecenas e dos donativos recebidos e apresentar à AT a Declaração Modelo 25 - Donativos Recebidos (Portaria n.º 455-B/2023, de 29 de dezembro).

b) Cedência parcial dos seus trabalhadores a associações sem fins lucrativos, que têm como objeto investigação e desenvolvimento de projetos científicos e tecnológicos

13. O regime fiscal do mecenato científico encontra-se previsto e regulado no artigo 62.º-A do EBF, e, genericamente, visa conceder benefícios a quem pretenda investir em inovação e investigação científica, mediante a concessão de donativos em dinheiro ou em espécie.

14. O n.º 1 do artigo 62.º-A do EBF determina que "[s]ão consideradas entidades beneficiárias as destinatárias directas dos donativos, nomeadamente, fundações, associações e institutos públicos ou privados, instituições do ensino superior, bibliotecas, mediatecas, centros de documentação, laboratórios do Estado, laboratórios associados, unidades de investigação e desenvolvimento, centros de transferência e centros tecnológicos, órgãos de comunicação social que se dediquem à divulgação científica e empresas que desenvolvam acções de demonstração de resultados de investigação e desenvolvimento tecnológico, sempre que a respectiva actividade assuma, predominantemente, carácter científico".

15. No entanto, para que o mecenas possa usufruir deste regime, não basta que a entidade beneficiária desenvolva uma atividade, predominantemente, de carácter científico, sendo necessário ainda:

15.1. No caso de a entidade beneficiária ser de natureza pública, de acreditação por uma entidade designada por despacho do Ministro da Educação e Ciência, que comprove a afetação do donativo a uma atividade de natureza científica (artigo 62.º-A, n.º 7 do CIRC);

15.2. No caso de a entidade beneficiária ser de natureza privada, a acreditação que comprove a afetação do donativo a uma atividade de natureza científica (artigo 62.º-A, n.º 7 do CIRC), depende ainda de prévio reconhecimento de despacho conjunto dos Ministros das Finanças e da Educação e Ciência (artigo 62.º-A, n.º 8 do CIRC), no âmbito do qual constará o prazo de validade de tal reconhecimento (artigo 62.º-A, n.º 10 do CIRC). A entidade beneficiária deverá requerer junto "da entidade acreditadora, o reconhecimento de natureza científica da atividade por si desenvolvida, competindo à entidade acreditadora emitir parecer sobre o mesmo e remeter o pedido à tutela" (artigo 62.º-A, n.º 9 do CIRC).

16. Da leitura conjunta destas normas, conclui-se que as entidades beneficiárias do mecenato científico são entidades que, independentemente da sua natureza jurídica, exercem uma atividade de cariz científico reconhecida pelo Estado, pelo que, não dispondo deste reconhecimento, não cumprem com as exigências previstas nos n.ºs 1 e 7 a 10 do artigo 62.º-A do EBF.

17. Sem prejuízo de não ser possível beneficiar do regime do mecenato científico, acrescente-se ainda que, nos termos do n.º 6 do artigo 62.º-A do EBF, o mecenato de

recursos humanos se circunscreve à cedência de investigadores e/ ou especialistas para atividades de natureza científica, pelo que a cedência parcial de trabalhadores para o exercício gratuito de funções ao nível administrativo ou de gestão não está incluído no escopo do artigo 62.º-A do EBF.