

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: [Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento II - CFEI II]
Artigo: [ART.º: 4.º]
Assunto: [Despesas de investimento elegíveis e elegibilidade do IVA não dedutível]
Processo: [2020 005264, PIV n.º 19181, sancionado por Despacho, de 28 de maio de 2021, da Subdiretora-Geral do IR]
Conteúdo: [No pedido de informação vinculativa em apreço estava em causa aferir se determinadas despesas de investimentos (Programas informáticos de gestão; Equipamento hardware e Substituição de 2 elevadores) podem beneficiar do Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento II, e ainda se, para efeitos do referido benefício fiscal, pode ser considerado o IVA não dedutível suportado nessas despesas.

1. O Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento II, adiante designado por CFEI II, foi aprovado pelo artigo 16.º da Lei n.º 27.º-A/2020, de 24 de julho.
2. Nos termos do artigo 2.º deste regime, podem beneficiar do CFEI II os sujeitos passivos de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC) que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e preencham, cumulativamente, as seguintes condições:
 - a) Disponham de contabilidade regularmente organizada, de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo setor de atividade;
 - b) O seu lucro tributável não seja determinado por métodos indiretos;
 - c) Tenham a situação tributária regularizada;
 - d) Não cessem contratos de trabalho durante três anos, contados a partir da data de produção de efeitos do presente benefício, ao abrigo das modalidades de despedimento coletivo ou despedimento por extinção do posto de trabalho, previstos respetivamente nos artigos 359.º e seguintes e 367.º e seguintes do Código do Trabalho, aprovado em anexo à Lei n.º 7/2009, de 12 de fevereiro.
3. Conforme definido no artigo 3.º do CFEI II, o benefício fiscal a conceder aos referidos sujeitos passivos corresponde a uma dedução a coleta de IRC no montante de 20 % das despesas de investimento em ativos afetos à exploração, que sejam efetuadas entre 1 de julho de 2020 e 30 de junho de 2021.
4. As despesas de investimento elegíveis para efeitos do CFEI II são as descritas no artigo 4.º do regime.
5. Nos termos do n.º 1 do referido normativo, para efeitos deste regime, consideram-se despesas de investimento em ativos afetos à exploração as relativas a ativos fixos tangíveis e ativos biológicos que não sejam

consumíveis, adquiridos em estado de novo e que entrem em funcionamento ou utilização até ao final do período de tributação que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2021.

6. E, nos termos do n.º 2 do já referido artigo 4.º do CFEI II, são ainda elegíveis as despesas de investimento em ativos intangíveis sujeitos a deprecimento, efetuadas nos períodos referidos nos n.ºs 1 e 4 do artigo anterior, designadamente:

- a) As despesas com projetos de desenvolvimento;
- b) As despesas com elementos da propriedade industrial, tais como patentes, marcas, alvarás, processos de produção, modelos ou outros direitos assimilados, adquiridos a título oneroso e cuja utilização exclusiva seja reconhecida por um período limitado de tempo.

7. Para que determinada despesa de investimento seja considerada elegível para efeitos de CFEI II, deverá ainda observar-se o disposto no n.º 3 do artigo 4.º do CFEI II, o qual dispõe que "*Consideram-se despesas de investimento elegíveis as correspondentes às adições de ativos verificadas nos períodos referidos nos n.ºs 1 e 4 do artigo anterior e as que, não dizendo respeito a adiantamentos, se traduzam em adições aos investimentos em curso iniciados naqueles períodos.*", a menos que se trate de adições de ativos que resultem de transferências de investimentos em curso, caso em que, nos termos do n.º 4 do mesmo normativo, não serão consideradas elegíveis.

8. E, de acordo com o definido no n.º 9 do mesmo artigo, os ativos subjacentes às despesas elegíveis devem ser detidos e contabilizados de acordo com as regras que determinaram a sua elegibilidade por um período mínimo de cinco anos ou, quando inferior, durante o respetivo período mínimo de vida útil, determinado nos termos do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, ou até ao período em que se verifique o respetivo abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização, observadas as regras previstas no artigo 31.º-B do Código do IRC.

9. Em suma, atentas as questões colocadas e sem prejuízo da verificação das demais condições, para que as despesas de investimento sejam elegíveis para efeitos de CFEI II têm que respeitar a ativos afetos à exploração e cumprir os critérios para que sejam reconhecidos, consoante o caso, como ativos fixos tangíveis ou ativos intangíveis sujeitos a deprecimento.

10. Para efeitos da interpretação das referências constantes das alíneas b) e c) do n.º 5 do artigo 4.º do CFEI II, mantém-se o entendimento sancionado por despacho do SEAF de 17.07.2013 e divulgado através da circular 6/2003, emitido no âmbito do antigo CFEI, e do qual resultava que:

- o conceito de atividade produtiva deve ser interpretado por referência ao conceito de afeto à exploração, previsto no n.º 1 do artigo 3.º do mesmo diploma;
 - consideram-se afetos à atividade administrativa os ativos necessários ao desenvolvimento desta atividade.
11. Assim, a possibilidade de as despesas de investimento em causa poderem ser consideradas elegíveis para efeitos de CFEI II, depende, antes de mais, do resultado do seu correto tratamento contabilístico, devendo a contabilidade estar organizada de acordo com as normas contabilísticas aplicáveis.
12. E, conforme resulta do n.º 2 do artigo 4.º do CFEI II, as despesas de investimento em ativos intangíveis apenas são passíveis de serem consideradas elegíveis no âmbito deste regime caso os referidos ativos estejam sujeitos a deprecimento.
13. Quanto ao que se entende como ativos intangíveis sujeitos a deprecimento, mantém-se o entendimento sancionado por despacho de 17.07.2013 do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, e divulgado através da Circular 6/2013, onde se pode ler que *"Face à redação do n.º 2 do artigo 4.º da presente Lei, a enumeração dos ativos intangíveis sujeitos a deprecimento é feita a título exemplificativo.*
- Logo, são elegíveis as despesas de investimento que se qualifiquem como ativos intangíveis suscetíveis de serem amortizados contabilisticamente, desde que essa amortização seja permitida para efeitos fiscais, nos termos do artigo 16.º do Decreto regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro".*
14. Como anteriormente referido, independentemente da classificação dos ativos como ativos fixos tangíveis ou ativos intangíveis sujeitos a deprecimento, é também necessário que os mesmos se encontrem afetos à exploração.
15. Nos casos em que as despesas com tais investimentos respeitem a ativos que se encontrem simultaneamente afetos à exploração e a outros fins, devem as mesmas ser consideradas elegíveis na medida em que os ativos em causa se considerem afetos à exploração.
16. Sendo esse o caso, terá de ser adotado um critério de repartição dos referidos investimentos em função da sua afetação, ou não, à exploração.
17. Para efeitos da repartição dos referidos investimentos entre a atividade produtiva e a atividade de rendimento, parece-nos que um critério a adotar, considerado razoável e objetivo, poderá passar pela proporção resultante da permutagem do imóvel afeto a cada uma das atividades ou, no caso dos programas informáticos, pela proporção dos ativos associados (produtos financeiros e imóveis).

Elegibilidade do IVA não dedutível

18. Uma das condições de que depende a usufruição deste benefício é a existência de “*contabilidade regularmente organizada*”, pelo que parece que o legislador pretendeu atribuir a necessária importância às regras de reconhecimento e mensuração dos diferentes itens do ativo considerados elegíveis para efeitos do benefício em causa.

19. Também ao estabelecer-se, no n.º 9 do artigo 4.º do CFEI II, um prazo mínimo para a detenção e contabilização dos ativos subjacentes às despesas elegíveis, de acordo com as regras que determinaram a sua elegibilidade, denota que o legislador teve a preocupação de chamar à colação as regras de reconhecimento e mensuração ditadas pelas normas contabilísticas.

20. Para efeitos fiscais, e no que respeita à valorimetria dos elementos do ativo depreciables e amortizáveis, refere, expressamente, o n.º 4 do artigo 2.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, que, “*No custo de aquisição ou de produção inclui-se o imposto sobre o valor acrescentado (IVA) que, nos termos legais, não for dedutível, designadamente em consequência de exclusão do direito à dedução, (...)*”.

Conclui-se, portanto, no que se refere à inclusão do IVA não dedutível no custo de aquisição dos ativos em causa, que a despesa de investimento elegível para efeitos do CFEI II inclui o IVA não dedutível |