

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Regime do Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento II
- Artigo/Verba: Art.4º - Despesas de investimento elegíveis
- Assunto: CFEI II e IFR - Diversas questões
- Processo: 25113, com despacho de 2024-02-06, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação
- Conteúdo: A entidade em causa pretendia aferir da possibilidade, ou não, de usufruir dos benefícios fiscais relativos ao CFEI II e ao IFR, relativamente a investimentos que efetuou, as quais foram respondidas individualmente como segue.

Importa referir que, no âmbito do presente processo, não se procedeu à verificação das demais condições de elegibilidade estabelecidas no regime relativo a cada benefício (CFEI II e IFR), limitando-se a análise às questões, em concreto, formuladas pela requerente.

Questão 1 - A entidade efetuou um investimento avultado num novo pavilhão que já se encontra pronto e completamente funcional, apenas não podendo ser usado para a atividade que ali vai ser exercida (logística e transporte de mercadorias), e para a qual o contribuinte solicitou licença, a qual mereceu um parecer desfavorável, perguntando se, ainda assim, poderia considerar este investimento como relevante para o apuramento dos benefícios fiscais CFEI II e IFR.

Relativamente ao investimento efetuado no pavilhão, dentro do período elegível do benefício fiscal relativo ao CFEI II (1 de julho de 2020 e 30 de junho de 2021), considerando que, apesar de se encontrar pronto e completamente funcional (como refere a requerente) não entrou em funcionamento ou utilização até ao final do período de 2021, por não ter obtido parecer favorável à concessão de utilização, atento o disposto no n.º 1 do artigo 4.º do CFEI II, não pode beneficiar do CFEI II.

Quanto à possibilidade de usufruir do IFR relativamente ao investimento efetuado no mesmo pavilhão, dentro do período elegível do benefício relativo ao IFR (1 de julho e 31 de dezembro de 2022), à semelhança do referido no ponto anterior, considerando que a requerente refere que, apesar de se encontrar pronto e completamente funcional, não entrou em funcionamento ou utilização até ao final do período de 2022, por não ter obtido parecer favorável à concessão de utilização, atento o disposto no n.º 1 do artigo 4.º do IFR, também, não pode beneficiar do IFR.

Conforme decorre dos citados normativos relativos, respetivamente, ao CFEI II e ao IFR, a elegibilidade das despesas de investimento realizadas dentro dos correspondentes períodos elegíveis, depende, obrigatoriamente, da sua entrada em funcionamento ou utilização até ao final do período de tributação que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2021, no caso do CFEI II e até ao final do período de tributação que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2022, no caso do IFR.

Questão 2 - A requerente refere que considerou "outros investimentos" como elegíveis para os benefícios fiscais em causa (CFEI II e IFR), e pretende saber se poderá esgotar a coleta de cada exercício nas proporções de dois exemplos que apresentou, respeitantes a diversos períodos de tributação - 2020, 2021 e 2022, não especificando,

contudo, em que períodos pretendia deduzir, em simultâneo, tais benefícios fiscais.

Importa, previamente, esclarecer que a dedução dos benefícios em causa é efetuada na liquidação de IRC respeitante ao período de tributação em função das datas relevantes dos investimentos elegíveis (n.º 3 do artigo 3.º do CFEI II e n.º 4 do artigo 3.º do IFR).

Pelo que, a dedução à coleta relativa aos investimentos efetuados no período de tributação de 2020 é efetuada na liquidação de IRC respeitante ao período de tributação de 2020, a dedução à coleta relativa aos investimentos efetuados no período de tributação de 2021 é efetuada na liquidação de IRC respeitante ao período de tributação de 2021 e a dedução à coleta relativa aos investimentos efetuados no período de tributação de 2022 é efetuada na liquidação de IRC respeitante ao período de tributação de 2022, e até 70% da coleta.

Nas situações em que, por insuficiência de coleta no período de tributação a que respeitam os investimentos, não seja possível a dedução integral do benefício fiscal apurado (CFEI II ou IFR), o mesmo poderá ser deduzido, nas mesmas condições, nos cinco períodos de tributação subsequentes (n.º 6 do artigo 3.º do CFEI II e n.º 7 do artigo 3.º do IFR). Sendo que, nos períodos seguintes, a dedução à coleta de cada um dos benefícios fiscais em reporte é efetuada até ao limite a que cada benefício está sujeito (no caso 70%), subordinada à coleta apurada no período em que é efetuada a dedução, podendo absorver a totalidade da coleta, desde que o montante de cada benefício a deduzir, per si, não ultrapasse os 70% da coleta.

Da consulta às declarações modelo 22 apresentadas relativamente a cada um dos períodos, verificou-se que o sujeito passivo declarou:

em 2020, dotação de CFEI II que deduziu integralmente à coleta apurada nesse período por ser inferior a 70% da coleta;

em 2021, dotação de CFEI II que deduziu integralmente à coleta apurada nesse período por ser inferior a 70% da coleta, sendo que, neste período, efetuou também dedução à coleta a título de DLRR.

em 2022, dotação de IFR no montante que deduziu integralmente à coleta apurada nesse período por ser inferior a 70% da coleta, sendo que, neste período, efetuou também dedução à coleta a título de DLRR.

Ora, considerando que os benefícios fiscais apurados em cada período de tributação (CFEI II 2020, CFEI II 2021 e IFR 2022) foram deduzidos integralmente à coleta do período em que declarou a dotação dos mesmos (período em que, alegadamente, terão sido realizados os investimentos), respeitando o limite individual de cada benefício (70%), não se percebe o alcance da questão, dado não existirem em reporte quaisquer montantes a título dos referidos benefícios, passíveis de ser deduzidos em simultâneo.

Questão 3 - A entidade pretendia saber se poderia continuar a beneficiar do IFR ainda que se verificasse o seguinte:

- i. Tivesse distribuído lucros dos resultados do exercício de 2021 em setembro de 2022;
- ii. Ainda que, a Ata de deliberação dos resultados do exercício de 2021, com a respetiva referência à distribuição de lucros, tivesse sido lavrada a 31 de maio de 2022.

Ora, podem beneficiar do IFR 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 condições elencadas nas alíneas a) a e) do art.º 2.º, salientando-se, com interesse para o caso, a condição prevista na alínea e), que determina que os sujeitos passivos "Não distribuam lucros durante três anos, contados do primeiro dia do sétimo mês do período de tributação em que se realizem as despesas de investimento elegíveis."

Considerando que a entidade tem um período de tributação coincidente com o ano civil, de acordo com a alínea e) do artigo 2.º do IFR, para manter o direito ao benefício fiscal apurado em sede de IFR, não poderá distribuir lucros, durante três anos, contados do primeiro dia de julho (sétimo mês) do período de tributação de 2022.

No caso em concreto, a requerente refere que, em 31 de maio de 2022, foi deliberada a distribuição de lucros do exercício de 2021, os quais vieram a ser distribuídos em setembro de 2022.

De notar que, de acordo com o n.º 2 do artigo do artigo 217.º do Código das Sociedades Comerciais, "O crédito do accionista à sua parte nos lucros vence-se decorridos que sejam 30 dias sobre a deliberação de atribuição de lucros, salvo diferimento consentido pelo sócio e sem prejuízo de disposições legais que proíbam o pagamento antes de observadas certas formalidades, podendo ser deliberada, com fundamento em situação excepcional da sociedade, a extensão daquele prazo até mais 60 dias, se as acções não estiverem admitidas à negociação em mercado regulamentado."

Nesta situação, a data que deverá relevar para esse efeito será a data em que ocorre a distribuição dos lucros, isto é, setembro de 2022.

Aliás, como a própria entidade refere, a data da distribuição é diferente da data da deliberação. E a condição de elegibilidade para efeitos do benefício refere-se à não distribuição dos lucros durante três anos e não à não deliberação dessa distribuição.

De salientar que a proibição de distribuição de lucros tem como objetivo a capitalização das empresas, sendo que é com a distribuição dos lucros, em setembro de 2022, que se consolida a descapitalização da empresa (objetivo contrário ao pretendido).

Assim, dado que a distribuição ocorreu em setembro de 2022, portanto, após 1 de julho de 2022, verifica-se o incumprimento da condição estabelecida na alínea e) do artigo 2.º do diploma do benefício fiscal IFR, não podendo a entidade manter o direito ao benefício fiscal relativo ao IFR.

Questão 4 - Tendo em conta as condições referidas nos n.ºs 2 e 3 do artigo 3.º do diploma do benefício fiscal IFR, questionou a entidade como calcular a média aritmética simples das despesas de investimento, pretendendo fazê-lo numa base semestral, passando o fator de divisão para 6 períodos semestrais ao invés de 3 períodos anuais.

O n.º 2 do artigo 3.º do IFR determina, expressamente, que, para cálculo do benefício a deduzir à coleta, a taxa de 10% é apenas aplicável às despesas de investimento elegíveis até ao valor correspondente à média aritmética simples das despesas de investimento elegíveis dos três períodos de tributação anteriores. E, às despesas que excedam esse montante é aplicada a taxa de 25%.

Com efeito, o respetivo benefício prevê a aplicação de uma taxa superior (taxa de 25%) ao montante das despesas de investimento que exceda a média aritmética simples das despesas de investimento elegíveis dos três períodos de tributação anteriores (incremento do investimento). Note-se que o legislador se refere expressamente à média aritmética simples dos três períodos anteriores e não à média aritmética dos três períodos homólogos anteriores, ou mesmo, como pretende a requerente, que a média aritmética tenha "por base o número de semestres relativos ao período de referência, ou

ainda, ter por base o número de dias".

Pelo que, considerando que a norma não o prevê, não pode ser aplicado o entendimento defendido pela requerente, devendo, para o efeito, proceder ao cálculo da média aritmética simples relativamente às despesas de investimento efetuadas, que fossem de considerar elegíveis no âmbito do IFR, dos três períodos de tributação anteriores, considerando os períodos na sua totalidade ou seja, a média aritmética simples é obtida através do somatório das despesas efetuada nos períodos de 2019, 2020 e 2021, o qual deverá ser dividido por 3 períodos (e não por 6 semestres) como pretende a entidade.

Questão 5 -Por último, e tendo em conta o disposto nas alíneas a) do n.º 5 do artigo 4.º de ambos os diplomas relativos aos benefícios fiscais CFEI II e IFR, pretendia saber se poderia considerar como investimento elegível a viatura ligeira de passageiros que adquiriu e cedeu, através de um contrato, para uso específico de um funcionário com função comercial na empresa para o exercício da sua atividade normal.

Esclarece-se que, de acordo com o n.º 5 do artigo 4.º de ambos os diplomas (CFEI II e IFR), são excluídas dos respetivos benefícios fiscais as despesas de investimento em ativos suscetíveis de utilização na esfera pessoal, entre outras, as viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, barcos de recreio e aeronaves de turismo, exceto quando tais bens estejam afetos à exploração do serviço público de transporte ou se destinem ao aluguer ou à cedência do respetivo uso ou fruição no exercício da atividade normal do sujeito passivo.

De referir que a requerente se encontra registada para o exercício das seguintes atividades:

CAE Principal - 49410 TRANSPORTES RODOVIÁRIOS DE MERCADORIAS

CAE Secundário 1 - 052102 ARMAZENAGEM NÃO FRIGORÍFICA

CAE Secundário 2 - 052240 MANUSEAMENTO DE CARGA

CAE Secundário 3 - 052291 ORGANIZAÇÃO DO TRANSPORTE

CAE Secundário 4 - 068200 ARRENDAMENTO DE BENS IMOBILIÁRIOS

Ora, a exceção a que se refere a última parte da alínea a) do n.º 5 pretende salvaguardar a elegibilidade da aquisição desse tipo de viaturas nas situações em que a atividade do sujeito passivo consista na cedência do uso ou fruição das respetivas viaturas, não abrangendo as situações, como pretendia a entidade, em que a viatura seja cedida a um funcionário (ainda que para uso na atividade da empresa).

Nestes termos, é de concluir que, não se enquadrando a atividade desenvolvida pela requerente nas exceções a que se refere a última parte da alínea a) do n.º 5, a aquisição de uma viatura ligeira de passageiros não é elegível para efeitos, quer do CFEI II, quer do IFR.