

Contributos para o conhecimento e correta utilização do novo Incentivo Fiscal à Recuperação (IFR)

Introdução

A Lei n.º 12/2022, de 27 de junho que aprovou o Orçamento do Estado para 2022, criou um novo benefício fiscal temporário, em sede de IRC, denominado por Incentivo Fiscal à Recuperação, abreviadamente designado por IFR, cujo regime se encontra plasmado no anexo III da referida Lei.

Este benefício assemelha-se ao Crédito Fiscal ao Investimento II (CFEI II) aprovado pelo Orçamento do Estado suplementar para 2020.

Quem pode beneficiar do IFR

Podem beneficiar do IFR, os sujeitos passivos de IRC que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e preencham, cumulativamente, as seguintes condições:

- Disponham de contabilidade regularmente organizada, de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo setor de atividade;
- O seu lucro tributável não seja determinado por métodos indiretos;
- Tenham a situação tributária regularizada;
- Não cessem contratos de trabalho durante três anos, contados do primeiro dia do sétimo mês do período de tributação em que se realizem as despesas de investimento elegíveis, 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, na sua redação atual;
- 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.

A primeira diferença face ao CFEI II, prende-se com esta última e nova condição, a qual determina a impossibilidade de distribuição de lucros durante três anos (entre 1 de julho de 2022 e 30 de junho de 2025).

Cabe aqui esclarecer, por ter sido uma questão muito colocada durante a ação de formação relativa ao Orçamento do Estado, que as designadas “gratificações de balanço” não configuram, em nossa opinião, distribuições de lucros.

Caracterização do incentivo fiscal

O benefício fiscal a conceder corresponde a uma dedução à coleta, calculada sobre os investimentos em ativos fixos elegíveis e afetos à exploração incorridos entre 1 de julho e 31 de dezembro de 2022.

O valor máximo das despesas elegíveis é de € 5.000.000,00 e o valor da dedução à coleta é dado pela seguinte taxa composta:

- 10% das despesas elegíveis realizadas no período de tributação até ao valor correspondente à média aritmética simples das despesas de investimento elegíveis dos três períodos de tributação anteriores;
- 25% das despesas elegíveis realizadas no período de tributação na parte que exceda o limite previsto na alínea anterior.

Quanto ao cálculo da média dos últimos três anos, existem os seguintes casos especiais:

- No caso de sujeitos passivos com início de atividade no período de tributação com início em ou após 1 de janeiro de 2019, o cálculo da média aritmética simples é efetuado com referência aos dois períodos de tributação anteriores;
- No caso de sujeitos passivos com início de atividade no período de tributação com início em ou após 1 de janeiro de 2020, o cálculo da média aritmética simples é efetuado com referência ao período de tributação anterior;
- No caso de sujeitos passivos com início de atividade no período de tributação com início em ou após 1 de janeiro de 2021, é apenas aplicável a taxa de 10%.

Esta base de cálculo pode ser menos vantajosa face ao CFEI II, sobretudo no caso de empresas com vários investimentos nos últimos anos, na medida em que pode ser aplicada apenas a taxa de 10% ou ainda que seja aplicada a taxa de 25%, esta incidirá apenas sobre o excedente, o qual será de baixo valor.

Vejamos um exemplo prático:

A empresa XPTO, Lda, prevê investir no segundo semestre de 2022 o montante de € 40.000,00 em ativos elegíveis no âmbito do IFR.

O investimento elegível efetuado nos últimos três anos totalizou € 90.000,00.

Como calcular o benefício?

Média dos últimos três anos: $90.000,00/3 = 30.000,00$

Dotação do IFR:

$40.000,00 \times 10\% = 4.000,00$

Limite = $30.000,00 \times 10\% = 3.000,00$

Excesso = $10.000,00$

$10.000,00 \times 25\% = 2.500,00$

Total do benefício: € 5.500,00

Reporte do benefício

A dedução à coleta de 2022 fica limitada a 70% desta, com possibilidade de reporte nos cinco períodos de tributação seguintes.

Nesta parte não se verifica qualquer alteração face ao CFEI II.

Para os sujeitos passivos que apliquem o RETGS, a dedução à coleta em sede de IFR é efetuada da seguinte forma:

- Efetua-se ao montante apurado nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC, com base na matéria coletável do grupo;
- É feita até 70% do montante mencionado na alínea anterior e não pode ultrapassar, em relação a cada sociedade e por cada período de tributação, o limite de 70% da coleta que seria apurada pela sociedade que realizou as despesas elegíveis, caso não se aplicasse o regime especial de tributação de grupos de sociedades.

Como se efetua a dedução do benefício quando um sujeito passivo tiver ainda reporte de CFEI II, por deduzir em 2022?

Vejamos um exemplo:

Um dado sujeito passivo de IRC efetuou investimentos elegíveis no âmbito da IFR e, em consequência, tem direito a uma dedução à coleta do IRC de 2022, no valor de 2.000 euros.

Este mesmo sujeito passivo, tem ainda um reporte de CFEI por deduzir no valor de 5.000 euros.

A coleta de 2022 assume o valor de 6.000 euros.

Como efetuar a dedução?

Deduz em primeiro lugar o CFEI (por ser o benefício mais antigo) até ao valor de 4.200 euros (6.000 x 70%) e depois o IFR na parte restante, ou seja, 1.800 euros, ficando assim com uma coleta nula.

Investimentos elegíveis

Para efeitos do presente 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 2022.

Assim, mantem-se a obrigatoriedade de tais investimentos entrarem em funcionamento ao final do período em que é aplicado o Incentivo, ou seja, 31 de dezembro de 2022, quando coincide com o ano civil.

São ainda elegíveis as despesas de investimento em ativos intangíveis sujeitos a depreciação, 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.

Consideram-se também despesas de investimento elegíveis as correspondentes às adições de ativos e as que, não dizendo respeito a adiantamentos, se traduzam em adições aos investimentos em curso iniciados naqueles períodos.

Contudo, tal como se verifica nos outros benefícios ao investimento, constantes no Código Fiscal do Investimento, não se consideram as adições de ativos que resultem de transferências de investimentos em curso.

Os bens considerados em sede de IFR devem ser detidos e contabilizados pelas regras que determinam a sua elegibilidade por um período mínimo de 5 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.

Assim, em termos de investimentos elegíveis o regime é idêntico ao CFEI II.

Investimentos não elegíveis

São excluídas do IFR as despesas de investimento em ativos suscetíveis de utilização na esfera pessoal, considerando-se como tais:

- 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;
- O mobiliário e artigos de conforto ou decoração, salvo quando afetos à atividade produtiva ou administrativa;
- As incorridas com a construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo quando afetos a atividades produtivas ou administrativas.
- As despesas efetuadas em ativos afetos a atividades no âmbito de acordos de concessão ou de parceria público-privada celebrados com entidades do setor público.
- Os ativos intangíveis sempre que sejam adquiridos em resultado de atos ou negócios jurídicos do sujeito passivo beneficiário com entidades com as quais se encontre numa situação de relações especiais, nos termos definidos no n.º 4 do artigo 63.º do Código do IRC.

No âmbito do CFEI II, foram emitidas algumas informações vinculativas importantes sobre a elegibilidade de determinados investimentos.

Tendo em conta que o IFR assume características em tudo semelhantes ao CFEI, importa recordar aqui algumas dessas informações:

- 1) Obras em edifícios alheios – desde que estas sejam, de acordo com as regras contabilísticas aplicáveis, classificadas e reconhecidas como ativo fixo tangível, esse

investimento pode ser elegível para efeitos de CFEI II, semore que estejam reunidas todas as restantes condições do regime (Processo: 2021 814 – PIV 19647, sancionado por despacho de 2021-05-13, da SubdiretoraGeral do IR e das Relações Internacionais).

- 2) Aquisição em “estado de novo” - um ativo fixo tangível é considerado em "estado de novo" se não integrou anteriormente o ativo não corrente da empresa que pretende usufruir do benefício fiscal ou de qualquer outra empresa (Processo: 2021 000036, PIV n.º 19533, sancionado por Despacho, de 5 de março de 2021, da Diretora de Serviços do IRC).

Acumulação de benefícios

Tal como aconteceu no CFEI II, o IFR não permite a acumulação com quaisquer outros benefícios fiscais da mesma natureza previstos neste ou noutros diplomas legais.

Assim, fica vedada a possibilidade de acumulação do IFR com a DLRR e com o RFAI sobre as mesmas despesas elegíveis, pelo que é importante cada sujeito passivo avaliar qual o benefício mais vantajoso para a sua situação em particular.

Todavia, o diploma não estabelece qualquer limitação quanto à acumulação do benefício com incentivos de natureza não fiscal.

Obrigações acessórias

A dedução do IFR é justificada por documento a integrar o processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130.º do Código do IRC que identifique discriminadamente as despesas de investimento relevantes, o respetivo montante e outros elementos considerados relevantes.

O processo de documentação é idêntico ao verificado em sede de CFEI II, sendo mais simples quando comparado com o RFAI e DLRR, dado não ser necessária a produção de um relatório fiscal específico.

A contabilidade do sujeito passivo de IRC deve ainda evidenciar o imposto que deixe de ser pago por aplicação do IFR, mediante menção no anexo ao balanço e à demonstração de resultados relativa ao exercício em que é efetuada a dedução à coleta.

No caso das microentidades sugerimos que esta menção seja efetuada na informação adicional e complementar ao balanço.

Abílio Sousa

Consultor fiscal

Esta informação fiscal não pode ser reproduzida nem partilhada sem autorização expressa da APECA.

Produzido em 2022-07-14