

Regime extraordinário de apoio a encargos suportados com eletricidade e gás

Dúvidas e aplicação prática

Introdução

A Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2023, criou um benefício fiscal temporário, aplicável em sede de IRC, no período de 2022, com o objetivo de mitigar as subidas dos preços da energia.

O benefício opera por majoração da diferença dos gastos relacionados com eletricidade e gás natural, registada em 2022, face a 2021.

Apesar da simplicidade do benefício, levantam-se algumas dúvidas quanto à sua aplicação prática, as quais vamos analisar no presente informativo.

Caracterização do regime

Para efeitos de determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos de IRC residentes que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, dos sujeitos passivos de IRC não residentes com estabelecimento estável e dos sujeitos passivos de IRS com contabilidade organizada (categoria B), podem ser majorados em 20 % os gastos e perdas elegíveis, a seguir identificados.

Consideram-se elegíveis os gastos e perdas incorridos ou suportados referentes a consumos de eletricidade e gás natural na parte em que excedam os do período de tributação anterior, deduzidos de eventuais apoios recebidos nos termos do Decreto-Lei n.º 30-B/2022, de 18 de abril. Chama-se a atenção que apenas estão contemplados os gastos com gás natural.

Apesar do benefício constar da lei do Orçamento do Estado para 2023, a majoração é aplicável ao período de tributação que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2022.

No caso de sujeitos passivos que iniciem a atividade durante o período de tributação com início em ou após 1 de janeiro de 2021 os gastos e perdas incorridos a considerar devem ser proporcionais ao período de atividade do sujeito passivo nesse ano.

Podemos concluir daqui que os sujeitos passivos com início de atividade em ou após 1 de janeiro de 2022, não podem usufruir do benefício.

O benefício aplica-se a quase todos os setores de atividade, excluindo-se apenas os sujeitos passivos que desenvolvam atividades económicas que gerem, pelo menos, 50 % do volume de negócios no domínio da:

- a) Produção, transporte, distribuição e comércio de eletricidade ou gás; ou
- b) Fabricação de produtos petrolíferos, refinados ou a partir de resíduos, e de aglomerados de combustíveis.

Este benefício fiscal não pode ser cumulado com outros apoios ou incentivos de qualquer natureza relativamente aos mesmos gastos e perdas elegíveis.

Operacionalização

Analisemos um exemplo prático de aplicação:

Exemplo 1

O restaurante “Come-se Sempre Bem, Lda”, apresenta no final do período de 2022, gastos com eletricidade no valor global de € 23.000,00 e gastos com gás natural no valor de € 12.000,00.

No período de 2021, estes mesmos gastos foram de € 16.000,00 e € 9.000,00, respetivamente.

Cálculo do valor a deduzir no Quadro 07 da declaração Modelo 22 de IRC do período de 2022:

$$(23.000 + 12.000) - (16.000 + 9.000) = 10.000$$

$$10.000 \times 20\% = 2000$$

valor a deduzir no campo 774 do Quadro 07 da declaração modelo 22 do período de 2022

Este valor deve ser igualmente indicado no campo 434 do Quadro 04 do Anexo D da declaração modelo 22

Dúvidas na aplicação do benefício

Uma das dúvidas que se coloca quanto ao cálculo do benefício é se a eletricidade e o gás natural deverão ser tratados em conjunto ou separadamente.

Esta questão é particularmente importante se um dos gastos tiver subido face aos valores de 2021, e o outro registar uma descida.

Com efeito, os resultados obtidos são diferentes, conforme demonstramos no exemplo seguinte.

Exemplo 2

O restaurante “Nem Sempre se Come Bem, Lda”, apresenta no final do período de 2022, gastos com eletricidade no valor global de € 20.000,00 e gastos com gás natural no valor de € 12.000,00.

Foi recebido um apoio ao gás no valor de € 2.000,00.

No período de 2021, estes mesmos gastos foram de € 22.000,00 e € 9.000,00, respetivamente.

Como calcular o valor a deduzir no Quadro 07 da declaração Modelo 22 de IRC do período de 2022?

$$(20.000 + 12.000 - 2.000) - (22.000 + 9.000) = -1.000 \rightarrow \text{sem benefício}$$

Ou, será assim?

(20.000 – 22.000) sem benefício na parte da eletricidade e

(12.000 – 2.000) – 9.000 = 1.000 com benefício na parte relativa aos consumos de gás natural

1.000 x 20% = valor a deduzir = 200

Aguarda-se que a Autoridade Tributária possa esclarecer esta dúvida em tempo útil, dado que o prazo e a possibilidade de entrega da declaração modelo 22 já se encontra a decorrer.

Aplicação da limitação prevista no artigo 92.º do Código do IRC

Desta vez, o legislador não excluiu expressamente este benefício do âmbito do artigo 92.º do Código do IRC, ao contrário do que tem sido hábito com outros benefícios semelhantes.

Determina o n.º 1 do artigo 92.º do Código do IRC que para as entidades que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem como as não residentes com estabelecimento estável em território português, o imposto liquidado nos termos do n.º 1 do artigo 90.º, líquido das deduções previstas nas alíneas a) a c) do n.º 2 do mesmo artigo, não pode ser inferior a 90 % do montante que seria apurado se o sujeito passivo não usufruísse de benefícios fiscais e do regime previsto no n.º 13 do artigo 43.º.

O n.º 2 desta disposição legal, exclui vários benefícios do âmbito de aplicação desta limitação, mas nenhuma das exclusões se refere a benefícios que operam por dedução ao rendimento, de uma forma genérica.

Assim, é de concluir que este benefício extraordinário se encontra abrangido pelo disposto no artigo 92.º do Código do IRC, o que poderá limitar o valor da respetiva dedução.

Analiseemos um caso prático:

Exemplo 3

A sociedade “Industrial, Lda”, apresenta no final do período de 2022, gastos com eletricidade no valor global de € 200.000,00.

No período de 2021, estes mesmos gastos foram de € 120.000,00.

200.000 – 120.000 = 80.000

80.000 x 20% = valor a deduzir = 16.000

Lucro tributável apurado = 4.000 euros

IRC = 4.000 x 17% = 680 euros

Lucro tributável caso não existisse o benefício = 20.000

IRC = 20.000 x 17% = 3.400 euros

Aplicação do artigo 92.º = 3.400 x 90% = 3.060

Valor a acrescentar no campo 371 do Quadro 10 da declaração modelo 22 = 3.060 – 680 = 2.380

Sobre a aplicação do artigo 92.º do Código do IRC, poderão consultar um importante esclarecimento constante do Despacho n.º 56/2008-XVII, de 2008-01-04 do SEAF, o qual pode ser obtido no Portal das Finanças, na área das informações vinculativas.

Do conteúdo do mesmo, salienta-se, em particular, o seguinte: *“Assim, nos casos em que os sujeitos passivos aproveitem de benefícios fiscais que operam por dedução ao rendimento, tais como (...), e apurem prejuízos fiscais e, na ausência desses benefícios fiscais, continuem a não apurar imposto liquidado, não há lugar à aplicação do disposto no artigo 86º (atual 92.º).*

Abílio Sousa

Consultor fiscal

Professor convidado da Porto Business School

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

Produzido em 2023-03-15