

Direção de Serviços do IRC

**Crédito Fiscal Extraordinário ao
Investimento**

Lei n.º 49/2013, de 16 de julho

CIRCULAR Nº 6 /2013

A Lei n.º 49/2013, de 16 de Julho, estabelece o Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento (CFEI).

No sentido de esclarecimento de eventuais dúvidas que este diploma possa suscitar, foi, por despacho de Sua Excelência o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 17 de julho de 2013, sancionado o seguinte entendimento:

A) Âmbito de aplicação subjetivo

De acordo com o artigo 2.º da referida Lei, podem usufruir deste benefício fiscal os sujeitos passivos de IRC que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

Tendo em conta que o n.º 4 do artigo 3.º do Código do IRC refere que "(...) são consideradas de natureza comercial, industrial ou agrícola todas as atividades que consistam na realização de operações económicas de carácter empresarial, incluindo as prestações de serviços", conclui-se que se integram, também, no âmbito de aplicação deste diploma os sujeitos passivos que desenvolvam atividades de prestações de serviços.

Não distinguindo o artigo 2.º desta Lei entre sujeitos passivos residentes e não residentes, especificando apenas que podem beneficiar do regime os sujeitos de IRC que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, enquadram-se, também, no âmbito de aplicação deste artigo os sujeitos passivos não residentes com estabelecimento estável situado em território português.

B) Regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS)

Aplicando-se o RETGS, a dedução é efetuada à coleta do grupo, até ao limite de:

- i) 70% dessa coleta; e
- ii) 70% da coleta que seria apurada, em cada período de tributação, pela sociedade que realizou o investimento elegível, caso não se lhe aplicasse o RETGS.

**Razão
das
instruções****Âmbito de
aplicação
subjetivo****RETGS**

CIRCULAR Nº 6 /2013

Exemplo 1

Considere-se os seguintes dados para um grupo de sociedades (composto pelas sociedades A e B) abrangido pelo RETGS no período de tributação de 2013 (valores em milhares de euros):

Soc./ Grupo	Coleta	Limites do CFEI		Benefício fiscal	Reporte para os períodos de tributação seguintes
		20% das desp. invest.	70% da coleta		
A	1.000	800 (20% x 4.000)	700	700	100
B	900	600 (20% x 3.000)	630	600	-
Grupo	1.900	1.400 (20% x 7.000)	1.330	1.300	100

Exemplo 1

Cada sujeito passivo pode efetuar despesas de investimento elegíveis até € 5.000.000,00, independentemente de estar ou não integrado num grupo de sociedades sujeito ao RETGS.

Neste exemplo, a sociedade A efetuou despesas elegíveis no montante de € 4.000.000,00 e a sociedade B no montante de € 3.000.000,00.

O benefício fiscal (apurado na declaração modelo 22 do grupo) corresponde a uma dedução à coleta do grupo de 20% das despesas de investimento elegíveis totais, ou seja, € 1.400.000,00, sendo que para a sociedade A é de € 800.000,00 e para a sociedade B é de € 600.000,00.

Porém, esta dedução não pode ser superior, por um lado, a 70% da coleta do grupo (€ 1.330.000,00) e, por outro lado, a 70% da “coleta” individual do sujeito passivo que efetuou o investimento (A: € 700.000,00 e B: 630.000,00).

No caso da sociedade B, 70% da sua “coleta” (€ 630.000,00) é superior a 20% das suas despesas de investimento elegíveis (€ 600.000,00), pelo que só pode deduzir até este limite (€ 600.000,00).

Assim, o limite máximo que o grupo pode deduzir à coleta neste período de tributação é de € 1.300.000,00, ficando por deduzir € 100.000,00, que pode ser “reportado” até ao quinto período de tributação subsequente.

Exemplo 2

Considere-se agora um outro grupo de sociedades formado pelas sociedades A, B e C, em que C apura, no período de tributação de 2013, matéria coletável e coleta nulas (valores em milhares de euros):

CIRCULAR Nº 6 /2013

Soc./ Grupo	Coleta	Limites do CFEI		Benefício fiscal	Reporte para os períodos de tributação seguintes
		20% das desp.invest.	70% da coleta		
A	1.000	800 (20% x 4.000)	700	700	100
B	900	600 (20% x 3.000)	630	600	0
C	-	200 (20% x 1.000)	-	-	200
Grupo	1.700	1.600 (20% x 8.000)	1.190	1.190	410

Exemplo 2

Neste exemplo, a sociedade C apurou prejuízo fiscal e, consequentemente, "coleta" nula, pelo que a coleta do grupo (€ 1.700.000,00) não corresponde ao somatório das "coletas" individuais (€ 1.900.000,00).

Logo, o benefício fiscal de que o grupo pode usufruir (€ 1.190.000,00) é menor do que a soma dos benefícios fiscais que seriam aproveitados pelas sociedades individualmente consideradas (€ 1.300.000,00). Em consequência, o "reporte" é maior.

Vejamos agora o que se passa nos dois períodos de tributação seguintes:

Em 2014:

Soc. / Grupo	70% da coleta	Reporte de 2013	Benefício fiscal (utilização do reporte)	Reporte para os períodos de tributação seguintes
A	700	100	100	0
B	200	0	-	-
C	100	200	100	100
Grupo	1.000	410	310	100

Em 2014, com base nos dados apurados por cada um dos sujeitos passivos e pelo grupo, o grupo não pode deduzir a totalidade do montante reportado de 2013 (€ 410.000,00), em virtude de a sociedade C apresentar um valor individual a reportar (€ 200.000,00) superior a 70% da sua "coleta" (€ 100.000,00).

Assim, o grupo só pode utilizar € 310.000,00, ficando, ainda, por reportar o montante de € 100.000,00, face à restrição imposta pela alínea b) do n.º 5 do artigo 3.º.

CIRCULAR Nº 6 /2013

Em 2015:

Soc./ Grupo	70% da coleta	Reporte de 2014	Benefício fiscal (utilização do reporte)	Reporte para os períodos de tributação seguintes
A	500	0	-	0
B	200	0	-	-
C	100	100	100	0
Grupo	800	100	100	0

Em 2015, o grupo pode deduzir à coleta o montante total do reporte (€ 100.000,00), dado que o montante a reportar pela sociedade C não excede 70% da sua coleta.

Em resumo, verifica-se que o Grupo beneficiou da dedução, no âmbito do CFEI, do montante de € 1.600.000,00 (20% de € 8.000.000,00), repartida pelos seguintes períodos de tributação:

2013 – € 1.190.000,00
2014 – € 310.000,00
2015 – € 100.000,00

C) Despesas de investimento em ativos intangíveis

Face à redação do n.º 2 do artigo 4.º da presente Lei, a enumeração dos ativos intangíveis sujeitos a deperecimento 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.

D) Investimentos em curso

Relativamente aos sujeitos passivos que adotem um período de tributação coincidente com o ano civil, bem como os que adotem um período de tributação diferente do ano civil com início antes de 1 de Junho de 2013, o benefício do CFEI é aplicável às despesas de investimento em ativos afetos à exploração que sejam efetuadas entre 1 de Junho de 2013 e 31 de Dezembro de 2013.

Caso os sujeitos passivos adotem um período de tributação não coincidente com o ano civil e com início após 1 de Junho de 2013, as despesas relevantes são as efetuadas em ativos elegíveis desde o início do referido período até ao final do sétimo mês seguinte.

De acordo com o n.º 3 do artigo 4.º desta Lei, consideram-se despesas de investimento

**Despesas
em AI**

**Investim.
em curso**

CIRCULAR Nº 6 /2013

elegíveis as correspondentes a:

- i) Adições de ativos verificadas no(s) período(s) anteriormente referido(s);
- ii) Adições aos investimentos em curso iniciados naquele(s) período(s) que não digam respeito a adiantamentos.

Não se consideram adições de ativos as que respeitem a adiantamentos por conta de investimentos (conta 455 do Código de Contas do SNC) e as que resultem de transferências de investimentos em curso para ativos fixos tangíveis ou ativos intangíveis.

No primeiro caso, sabemos que um adiantamento apenas reflete um fluxo de caixa, não tendo ainda qualquer correspondência com uma despesa de investimento.

No segundo caso, como se consideram elegíveis as adições aos investimentos em curso que ocorram no período estabelecido no diploma, é evidente que não pode ser considerada adição ao ativo a mera transferência dos investimentos em curso para os ativos fixos tangíveis ou para os ativos intangíveis, consoante o caso.

Exemplo 3

Nos períodos de tributação de 2013 e 2014, a sociedade A, que adota um período de tributação coincidente com o ano civil, *reconheceu na rubrica 453 – Investimentos em curso – Ativos fixos tangíveis em curso* os seguintes montantes (valores em milhares euros):

Período do investimento	Valor do investimento acumulado	Montante elegível
De 1/03 a 31/05, de 2013	800	0
De 1/06 a 31/12, de 2013	6.000	5.000
De 1/01 a 30/03, de 2014	7.000	0

Exemplo 3

No exemplo apresentado só é elegível o investimento efetuado no período que decorre entre 1/06 e 31/12 de 2013.

Mas como o investimento efetuado neste período (€ 5.200.000,00) ultrapassa o limite previsto no n.º 2 do artigo 3.º (€ 5.000.000,00), é este o valor a considerar como relevante para efeitos do benefício fiscal.

As despesas de investimento efetuadas antes de 1 de junho de 2013 (€ 800.000,00) e as efetuadas em 2014 (€ 1.000.000,00), ainda que digam respeito ao mesmo ativo, não são consideradas despesas elegíveis.

Exemplo 4

Considere-se as seguintes operações registadas na conta 45 – *Investimentos em curso* e

CIRCULAR Nº 6 /2013

relacionadas com investimentos em curso em ativos fixos tangíveis (AFT) e em ativos intangíveis sujeitos a depreciação (AI) (valores em milhares euros):

Em 2013:

Período do Investimento	Transações / Acontecimentos	Montante escriturado	Montante elegível
1/03 e 31/05	Despesas com AI em curso	1.000	0
8/06	Transferência de AI em curso para AI	1.000	0
15/07	Adiantamento por conta de investimento em AFT	500	0
15/07 a 30/11	Despesas com AFT em curso	2.000	2.000
1/12	Transferência de AFT em curso para AFT	2.000	0

Exemplo 4

Pressuposto base: a sociedade adota um período de tributação coincidente com o ano civil.

A transferência em 8 de junho de 2013 das despesas efetuadas até 31 de maio com ativos intangíveis em curso para ativos intangíveis (€ 1.000.000,00) não é considerada uma adição de ativos, pelo que não pode beneficiar do CFEI.

Também o adiantamento de € 500.000,00 efetuado em 15 de julho por conta de investimentos num ativo fixo tangível, embora seja reconhecido na classe 4 – *Investimentos*, não é considerado uma adição aos ativos, pelo que não pode aproveitar do CFEI.

No entanto, se a adição desse adiantamento se materializar dentro do período relevante do CFEI, o seu valor será considerado para efeitos de cálculo do crédito fiscal.

Apenas as despesas efetuadas entre 15 de julho e 30 de novembro com ativos fixos tangíveis em curso constituem adições aos ativos (€ 2.000.000,00).

A mera transferência destes ativos para a conta 43 – *Ativos fixos tangíveis*, por já cumprirem as definições de ativo previstas na estrutura concetual, não pode ser considerada uma adição de ativos. Isto porque as despesas com o AFT em curso já foram consideradas elegíveis.

De notar que estes ativos fixos tangíveis têm de entrar em funcionamento até ao final do período de tributação que se inicie em 1 de janeiro de 2014.

E) Atividade produtiva ou administrativa

O conceito de atividade produtiva constante das alíneas b) e c) do n.º 5 do artigo 4.º desta Lei deve ser interpretado por referência ao conceito de afeto à exploração previsto no n.º 1 desta mesma disposição.

Atividade
produtiva/
administrativa

CIRCULAR Nº 6 /2013

Para efeitos do mesmo normativo consideram-se afetos à atividade administrativa os ativos necessários ao desenvolvimento desta atividade.

F) Interação entre o CFEI e o n.º 1 do artigo 92.º do Código do IRC

O artigo 92.º do Código do IRC tem por objetivo limitar as deduções ao lucro tributável, à matéria coletável ou à coleta de IRC resultantes da consideração de determinados regimes ou benefícios fiscais.

**CFEI / artigo
92.º**

De acordo com o n.º 1 deste artigo, o IRC liquidado, líquido das deduções à coleta correspondentes à dupla tributação internacional e aos benefícios fiscais não pode ser inferior a 90% do montante que seria apurado se o sujeito passivo não usufrísse de benefícios fiscais e dos regimes previstos no n.º 13 do artigo 43.º e no artigo 75.º, ambos do Código do IRC.

O n.º 2 deste artigo exclui do disposto no n.º 1 alguns benefícios fiscais.

Por sua vez, o artigo 7.º da Lei n.º 49/2013 estabelece que o CFEI se encontra, também, excluído do âmbito de aplicação do n.º 1 do artigo 92.º do Código do IRC.

Vejamos, com um exemplo, a aplicação prática deste artigo, numa situação em que o sujeito passivo beneficia do CFEI.

Exemplo 5

Uma sociedade apurou no Quadro 07 da declaração modelo 22 referente ao período de tributação de 2013 um lucro tributável de € 60.000,00, após ter deduzido o montante de benefícios fiscais relativos ao mecenato, em conformidade com o disposto no artigo 62.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).

No período entre 1 de junho e 31 de dezembro de 2013, efetuou despesas de investimento elegíveis para efeitos de aproveitamento do CFEI no montante de € 60.000,00.

Como o montante máximo da dedução à coleta a que tem direito neste período de tributação é de 20% das despesas elegíveis até à concorrência de 70% da coleta, deduziu, apenas, o montante de € 10.500,00 no Quadro 10 da mesma declaração.

Vejamos, então (valores em euros):

CIRCULAR Nº 6 /2013

Quadro 07	Declaração modelo 22 do sujeito passivo	Análise da DR Mod. 22 de acordo com art.º 92.º
Resultado líquido do período	70.000,00	70.000,00
Dedução (majoração de donativos)	(10.000,00)	0,00
Lucro tributável (LT)	60.000,00	70.000,00
Quadro 10	Declaração modelo 22 do sujeito passivo	Análise da DR Mod. 22 de acordo com art.º 92.º
Coleta (LT x 25%)	15.000,00	17.500,00
Dedução à coleta: CFEI	(10.500,00) (1)	(12.000,00)
IRC liquidado	4.500,00	5.500,00
Resultado da liquidação (artigo 92.º)	450,00	-
IRC a pagar	4.950,00	-

Exemplo 5

(1) Fica um crédito de CFEI de 1.500,00 (12.000,00 – 10.500,00) por reportar

Para efeitos da eventual aplicação do disposto no n.º 1 do artigo 92.º do Código do IRC, há que comparar o montante do IRC liquidado no Quadro 10 da declaração modelo 22 (€ 4.500,00) com 90% do montante do IRC que seria liquidado caso a sociedade não tivesse beneficiado da dedução dos benefícios fiscais relativos ao mecenato previstos no artigo 62.º do EBF (€ 4.950,00 = 90% x € 5.500,00).

No documento de trabalho destinado à "Análise da DR Mod. 22 de acordo com o art.º 92.º", deduziu-se à coleta aí apurada o montante total do CFEI a que o sujeito passivo teria direito se não usufruísse da majoração de donativos, dado que não ultrapassa o limite de 70% da mesma.

Cálculos para aplicação do artigo 92.º do Código do IRC e do montante do IRC a pagar:

$$4.500,00 < 4.950,00 \text{ (90\% x 5.500,00)}$$

$4.500,00 - 4.950,00 = - 450,00 \rightarrow$ Este valor é acrescido no Quadro 10, aumentando o valor do IRC a pagar.

E) Locação financeira de ativos elegíveis

Refira-se agora os ativos que, sendo enquadráveis no âmbito do artigo 4.º da presente Lei e, portanto, elegíveis para efeitos do CFEI, foram objeto de locação financeira, tal como vem definida nos normativos contabilísticos sobre o assunto.

Ora, tendo em conta que as transações e acontecimentos devem ser «contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade económica e não meramente com a sua forma legal» (cf. § 35 da Estrutura Concetual do SNC), o contrato que, contabilisticamente, deva ser considerado de locação financeira obriga a que o locatário

**Locação
financeira**

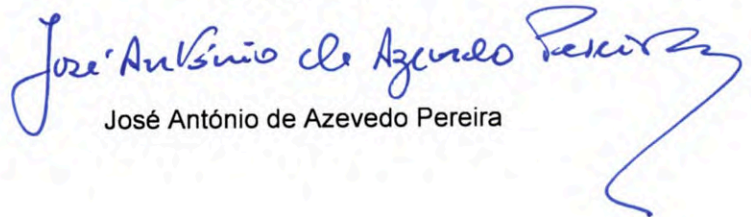
CIRCULAR Nº 6 /2013

apresentados de acordo com a sua substância e realidade económica e não meramente com a sua forma legal» (cf. § 35 da Estrutura Concetual do SNC), o contrato que, contabilisticamente, deva ser considerado de locação financeira obriga a que o locatário reconheça os bens locados no seu ativo.

Conclui-se, portanto, que o “custo de aquisição” dos ativos elegíveis para efeitos do CFEI, “adquiridos” em regime de locação financeira, pode ser tomado em consideração, desde que sejam observados os requisitos previstos no n.º 9 do artigo 4.º da Lei.

Autoridade Tributária e Aduaneira, em 17 de julho de 2013

O Diretor-Geral,


José António de Azevedo Pereira