



INSTITUTO POLITÉCNICO DE COIMBRA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DE COIMBRA

**A gestão fiscal e o Sistema de Incentivos Fiscais à
Investigação e ao Desenvolvimento Empresarial
Um estudo de caso**

Inês Alves Pereira Sanches

Coimbra

Janeiro de 2022



INSTITUTO POLITÉCNICO DE COIMBRA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DE COIMBRA

A gestão fiscal e o Sistema de Incentivos Fiscais à Investigação e ao Desenvolvimento Empresarial

Um estudo de caso

Inês Alves Pereira Sanches

Trabalho de projeto submetido ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Gestão Empresarial, realizado sob a orientação do Professor Carlos Miguel Dias Barros.

Coimbra

Janeiro de 2022

Termo de responsabilidade

Declaro ser a autora deste projeto, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido a outra instituição de ensino para obtenção de um grau acadêmico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas e tenho consciência de que o plágio constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação do presente projeto.

Agradecimentos

A realização do presente projeto representa a concretização de mais uma etapa académica. Não poderia deixar de agradecer a todos aqueles que me acompanharam e contribuíram para a minha formação.

Aos meus pais, pelos valores inculcados, pelo esforço, empenho e dedicação porque sem eles este percurso não teria sido possível.

Às minhas irmãs, Tânia e Daniela, pelo apoio constante e por me manterem focada na concretização deste objetivo.

Ao Tiago, pelo apoio incansável, pela paciência e por todos os incentivos.

À Mónica por todo o carinho e pela ajuda que me proporcionou.

Aos meus amigos que sempre acreditaram em todas as minhas capacidades, que sempre me apoiaram nos momentos mais difíceis desta caminhada e que partilharam comigo as pequenas vitórias.

Ao meu orientador, Dr. Carlos Miguel Dias Barros, pela sua disponibilidade, pelo profissionalismo, pela partilha do conhecimento e imprescindíveis sugestões.

Aos professores do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra, pelos conhecimentos transmitidos, dedicação e disponibilidade que demonstraram ao longo destes anos de ensino.

A todos um sincero obrigado.

Resumo

Hoje em dia, a competitividade é um esforço perdurável na vida das empresas, tanto em Portugal como noutros países. A este desafio constante acresce, ainda, a carga fiscal que sobre elas incide. No entanto, a criação de incentivos fiscais e o melhoramento das condições de investimento, contribuem para o crescimento e desenvolvimento sustentável das mesmas. É possível afirmar que um país é competitivo a nível fiscal se consegue melhorar a economia e o bem-estar do país através da redução da carga fiscal.

Os benefícios fiscais em Portugal estão contemplados em diversos diplomas, tais como o Código Fiscal do Investimento, o Estatuto dos Benefícios Fiscais, bem como o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas.

O objetivo central deste trabalho é perceber em qual dos países escolhidos (Portugal, Polónia e Alemanha) há uma maior poupança fiscal ao beneficiar do incentivo fiscal à Investigação e Desenvolvimento Empresarial e, conseqüentemente, perceber qual o país mais atrativo para se investir neste domínio.

Com os resultados obtidos é possível afirmar que as empresas que têm o referido incentivo fiscal, mencionado anteriormente, conseguem uma boa poupança fiscal.

Palavras-chave: Benefícios Fiscais, Portugal, Polónia, Alemanha, Investigação e Desenvolvimento

Abstract

Nowadays, competitiveness is a lasting effort in the companies life, both in Portugal and in other countries. Adding to this constant challenge is also the tax burden increase. However, the creation tax incentives and the improvement of investment conditions contribute to their growth and sustainable development. Therefore, it is important to emphasize that a country is fiscally competitive if it manages to improve the country's economy and well-being by reducing the tax burden.

Tax benefits in Portugal are covered by several diplomas, such as the Investment Tax Code, the Tax Benefits Statute, as well as the Corporate Tax Code.

The aim of this document is to understand in which of the chosen countries (Portugal, Poland and Germany) there is greater tax savings when benefiting from the tax incentive for Business Research and Development and, thereafter, to understand which country is most attractive to invest in.

After analyzing the study results, it is possible to say that companies, by benefiting from the tax incentive, mentioned above, obtain a good tax savings.

Key Words: Tax Beneficts, Portugal, Poland , Germany, Investigation and Development

Índice

ÍNDICE DE GRÁFICOS.....	X
ÍNDICE DE QUADROS.....	X
LISTA DE ABREVIATURAS	XI
INTRODUÇÃO.....	1
CAPÍTULO I – O PLANEAMENTO E O SISTEMA FISCAL	3
1. O PLANEAMENTO E O SISTEMA FISCAL	3
1.1 <i>Planeamento fiscal em Portugal</i>	3
1.2 <i>O Planeamento fiscal internacional</i>	6
1.3 <i>Sistema Fiscal em Portugal</i>	9
1.3.1 <i>Princípio da Equidade</i>	10
1.3.2 <i>Princípio da Neutralidade</i>	10
1.3.3 <i>Princípio da Simplicidade</i>	11
1.4 <i>Sistema Fiscal na Polónia</i>	13
1.5 <i>Sistema Fiscal na Alemanha</i>	15
CAPÍTULO II – OS BENEFÍCIOS FISCAIS.....	18
1. ENQUADRAMENTO	18
2. NOÇÃO	18
3. ALGUNS BENEFÍCIOS FISCAIS	20
3.1 <i>Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI)</i>	20
3.2 <i>Crédito Fiscal Extraordinário de Investimento (CFEI II)</i>	22
3.3 <i>Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos (DLRR)</i>	24
3.4 <i>SIFIDE – Sistema de Incentivos Fiscais à Investigação e Desenvolvimento</i> <i>Empresarial</i>	26
3.4.1 <i>Em Portugal</i>	26
3.4.1.1 <i>Descrição</i>	26
3.4.1.2 <i>Despesas elegíveis</i>	27
3.4.1.3 <i>Reconhecimento da idoneidade</i>	29
3.4.1.4 <i>Dedução</i>	30
3.4.1.5 <i>Obrigações acessórias</i>	31
3.4.1.6 <i>Declaração Modelo 22</i>	32
3.4.1.7 <i>Evolução do SIFIDE</i>	34
3.4.2 <i>Na Polónia</i>	37
3.4.3 <i>Na Alemanha</i>	40
3.4.3.1 <i>Enquadramento</i>	40
3.4.3.2 <i>Despesas elegíveis</i>	42
3.4.3.3 <i>Impostos importantes para o cálculo do benefício</i>	43
CAPÍTULO III – ESTUDO DE CASO.....	45
1. METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO.....	45
2. ENQUADRAMENTO DA EMPRESA	46
3. APLICAÇÃO DO BENEFÍCIO	47
3.1 <i>Em Portugal</i>	47
3.1.1 <i>Cálculo do benefício:</i>	48
3.1.2 <i>Modelo 22</i>	49

3.2	<i>Na Polónia</i>	50
3.2.1	Cálculo do benefício:	50
3.	Preenchimento da declaração CIT- BR.....	51
3.3	<i>Na Alemanha</i>	51
3.3.1	Cálculo do benefício:	51
4.	ANÁLISE COMPARATIVA	52
	CONCLUSÃO	55
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	58
	ANEXOS	63
	ANEXO 1	64
	<i>CIT-BR</i>	64

Índice de Gráficos

GRÁFICO 1.1 – RECEITAS FISCAIS DO ESTADO: TOTAL E POR ALGUNS TIPOS DE IMPOSTOS.....	12
GRÁFICO 1.2 – RECEITA FISCAL NA POLÓNIA.....	15
GRÁFICO 1.3 – RECEITA FISCAL NA ALEMANHA NOS ANOS 2010 A 2017.....	17
GRÁFICO 2.1 – INVESTIMENTO EM I&D POR ANO E POR SETOR (ENTRE 2017 A 2019).....	34
GRÁFICO 2.2 – EVOLUÇÃO ANUAL DAS CANDIDATURAS RECEBIDAS (ENTRE 2010 A 2020).....	35
GRÁFICO 2.3 – INVESTIMENTO EM I&D APURADO E CRÉDITO FISCAL ATRIBUÍDO.....	36
GRÁFICO 2.4 – PERCENTAGEM DO PIB GASTO EM I&D NOS ANOS 2012 A 2019.....	39
GRÁFICO 2.5 – PERCENTAGEM DO PIB GASTO EM I&D.....	40
GRÁFICO 2.6 – EVOLUÇÃO DO N.º DE TRABALHADORES EM I&D.....	41

Índice de quadros

QUADRO 3.1 – COMPARAÇÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS EQUIPARADOS AO SIFDE.....	52
--	----

Lista de Abreviaturas

Al. - Alínea

ANI – Agência Nacional de Inovação

Art – Artigo

AT – Autoridade Tributária

BF – Benefícios Fiscais

CAE – Código Atividades Económicas

CFI – Código Fiscal ao Investimento

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas

CRP – Constituição da República Portuguesa

DL – Decreto-lei

EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

I&D – Investigação e Desenvolvimento

LGT – Lei Geral Tributária

OCDE – Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económico

OE – Orçamento do Estado

Pág. - Página

PF – Paraísos Fiscais

PME – Pequena e Média Empresa

SIFIDE – Sistema de Incentivos Fiscais `Investigação e Desenvolvimento Empresarial

UE – União Europeia

UP – Unidades de Participação

Vol - Volume

Introdução

Num ambiente global cada vez mais exigente, a gestão de responsabilidades e o planeamento de questões tributárias estão a tornar-se cada vez mais complexos. A gestão fiscal tem, por isso, um papel importante nas empresas, uma vez que potencia o investimento e o crescimento, tanto dentro como fora do país. Assim, um bom planeamento traduz-se em riqueza para as empresas.

A escolha deste tema teve por base o interesse pelos incentivos fiscais previstos na lei portuguesa, bem como na curiosidade em conhecer esses incentivos noutros países e, assim, entender qual o impacto que os mesmos têm nas empresas hoje em dia, qual é o território mais atrativo e qual a poupança fiscal que as empresas conseguem ter na utilização destes incentivos. Aliado ao facto de a informação sobre os mesmos mudar constantemente e constar em diplomas diferentes, o que dificulta uma perceção clara e concisa na escolha de beneficiar destes.

Para a realização deste estudo foram seleccionados três países da União Europeia. O incentivo previsto no presente trabalho é utilizado pelas empresas portuguesas de forma a diminuir a sua carga fiscal e, conseqüentemente, aumentar os seus investimentos. A escolha da Alemanha deveu-se ao facto de o sistema fiscal alemão apresentar um nível de complexidade elevado, o que aumentou a curiosidade de obter mais informações. Por outro lado, a escolha da Polónia deveu-se ao facto de esta se destacar devido ao seu posicionamento estratégico e, ainda, pelo dinamismo da sua indústria, a qualidade dos seus recursos humanos e o clima de estabilidade política e económica vivida ao longo dos últimos anos.

O objetivo central deste projeto é perceber qual dos países escolhidos consegue ter uma poupança fiscal maior e, conseqüentemente, ser o mais atrativo.

No decorrer do presente projeto é necessário, ainda, dar resposta a questões mais particulares, nomeadamente perceber como é que os mecanismos funcionam, quais as falhas que suportam e o motivo de os mesmos serem pouco utilizados pelas pequenas empresas.

O estudo deste trabalho final irá consistir numa investigação qualitativa, ou seja, através da leitura da legislação sobre os incentivos fiscais ao investimento previstos nos países escolhidos para a realização do mesmo, da leitura de livros, da análise de artigos científicos, e outros materiais disponíveis na internet, como por exemplo artigos e publicações elaborados por consultoras financeiras.

Este trabalho encontra-se dividido em três capítulos. No primeiro capítulo é realizado um estudo sobre o planeamento fiscal em Portugal e o planeamento fiscal internacional. É, ainda, neste capítulo que se encontram definidos os sistemas fiscais dos três países escolhidos para a realização do estudo de caso.

O segundo capítulo encontra-se dividido em duas partes. Na primeira parte apresentam-se os benefícios fiscais ao investimento em sede de IRC, tendo por base de investigação o Código Fiscal ao Investimento. Já a segunda parte, centraliza-se no estudo do benefício fiscal intitulado por “Sistema de Incentivos Fiscais à Investigação e ao Desenvolvimento Empresarial”, mais conhecido por SIFIDE II. Esta segunda fase irá incluir os três países da União Europeia.

O terceiro, e último, capítulo prende-se com a apresentação de um caso prático aplicado aos três países escolhidos, e tem como objetivo calcular o imposto a pagar com a utilização do benefício estudado no capítulo anterior.

CAPÍTULO I – O Planeamento e o Sistema Fiscal

1. O Planeamento e o Sistema Fiscal

Num ambiente global cada vez mais exigente, a gestão de responsabilidades e o planeamento de questões tributárias estão a tornar-se cada vez mais complexos. A gestão fiscal tem, por isso, um papel importante nas empresas, uma vez que potencia o investimento e o crescimento, tanto dentro como fora do país. Assim, um bom planeamento traduz-se em riqueza para as empresas. Mas afinal em que consiste este planeamento?

1.1 Planeamento fiscal em Portugal

Atualmente, as empresas estão focadas na criação de valor e na minimização do impacto que os impostos têm no resultado líquido das mesmas. Estes dois fatores apenas se concretizam através de um bom planeamento fiscal.

Segundo Silva (2008) o planeamento fiscal está associado a um conjunto de ideias preconcebidas e, muitas vezes, redutoras sobre o seu significado, meios e objetivos, sendo muitas vezes encarado como fuga ao pagamento de impostos.

Para Campos e Andrade (2008), o planeamento fiscal está ligado à liberdade de escolha fiscal. Neste sentido, a carga tributária irá resultar da opção que o contribuinte efetuar, na medida em que só por acaso os diversos atos em alternativa estarão sujeitos ao mesmo regime tributário.

Germano Marques da Silva (2008),¹ considera que o “planeamento fiscal é a ordenação dos atos do contribuinte em conformidade com a lei tributária, tendente ao não pagamento, ao menor pagamento ou ao pagamento mais distante; pressupõe sempre o respeito da lei e, por isso, não se verifica qualquer ilegalidade. Tal conduta não se confunde com a sonegação fiscal que consiste em procedimento fraudulento capaz de iludir o fisco para eximir o contribuinte ao pagamento do imposto devido”.

¹ Cf. SILVA, Germano Marques, Da Ética, Imposto e Crime ou o Princípio da Moralidade no Direito Pena Tributário, p.10.

Lourenço (2000), afirma que o planeamento fiscal procura minimizar o impacto fiscal nas contas das empresas, aumentando, assim, o seu rendimento.

Por fim, é possível considerar que não existe na lei uma definição de planeamento fiscal, mas é possível afirmar que este consiste num conjunto de opções que os contribuintes possuem com o intuito de usufruírem de uma poupança de despesas fiscais.

Segundo Santos (2008), é necessário distinguir as três modalidades de planeamento fiscal: planeamento fiscal legítimo, planeamento fiscal abusivo e planeamento fiscal ilegítimo.

- a) Planeamento fiscal legítimo ou “Intra Legem” quando a poupança fiscal é expressa ou implicitamente desejada pelo legislador que estabelece normas negativas de tributação como exclusões tributárias, deduções específicas, abatimentos à matéria coletável personalizadas, etc;
- b) Planeamento fiscal abusivo ou “Extra Legem” quando a poupança fiscal é obtida através da utilização de negócios jurídicos que não estão previstos nas normas de incidência fiscal;
- c) Planeamento fiscal ilegítimo ou “Contra Legem” quando a poupança fiscal resulta da prática de atos ilícitos.

Nas palavras de Saldanha Sanches (2006), o planeamento fiscal (legítimo) é a técnica de redução da carga fiscal pela qual o sujeito passivo renuncia a um certo comportamento por estar ligado a uma obrigação ou escolher entre as várias soluções que lhe são proporcionadas pelo ordenamento jurídico, aquela que por ação intencional ou omissão do legislador fiscal, está acompanhada por menos encargos fiscais.

Deste modo, o planeamento fiscal ideal para as empresas é aquele que conjuga a liberdade do contribuinte, elencada na constituição, em que o objetivo fiscal seja tanto a redução do imposto como também o aumento do rendimento após imposto e dentro dos limites legais.

E é neste sentido que é criado o Decreto-Lei 29/2008 de 25 de fevereiro. Com este DL o legislador tem como objetivo “obrigar” as empresas a fazer uma comunicação prévia de esquemas de planeamento fiscal².

² Existem três definições importantes a deter neste DL, sendo elas o planeamento fiscal, esquema e atuação:

No entanto, este Decreto-Lei que estabelecia os deveres de comunicação, à AT, com vista a prevenir e combater o planeamento fiscal abusivo foi revogado pela Lei n.º26/2020, de 21 de julho. Neste diploma o legislador inspira-se nos ordenamentos jurídicos estrangeiros e impõe às entidades intermediárias³ que prestam serviços de consultoria a obrigação de comunicar à Autoridade Tributária todas as operações que tenham como objetivo principal a obtenção de vantagens fiscais.⁴

Posteriormente, a Lei n.º 26/2020 de 21 de julho foi alterada e complementada pelo DL n.º 53/2020 de 11 de agosto. Após ser decretada a pandemia COVID-19 em 2020 foi necessário fazer alterações no que respeita aos prazos a cumprir para fazer face ao dever de comunicar à AT os “esquemas” de planeamento fiscal. A pandemia teve um efeito significativo sobre a capacidade das empresas em cumprir as suas obrigações fiscais, razão pela qual foram adotadas um conjunto de medidas com o objetivo de flexibilizar os prazos de cumprimento das obrigações fiscais aos contribuintes.

Este Decreto-Lei publicado adia por seis meses os deveres de comunicação. Este adiamento teve em conta as opções dadas aos Estados-membros de adiarem, até seis

-
- Planeamento fiscal é qualquer esquema ou atuação que determine, ou se espere que determine, de modo exclusivo ou predominante, a obtenção de uma vantagem fiscal por sujeito passivo de imposto;
 - Esquema é qualquer plano, projeto, proposta, conselho, instrução ou recomendação, exteriorizada expressa ou tacitamente, objeto ou não de concretização em acordo ou transação;
 - Atuação qualquer contrato, negócio ou conjunto de negócios, promessa, compromisso, estrutura coletiva ou societária, com natureza vinculativa ou não, unilateral ou plurilateral bem como qualquer operação ou ato jurídico ou material, simples ou complexo, realizado, a realizar ou em curso de realização.

³ Entende-se por «Intermediário», qualquer pessoa que conceba, comercialize, organize ou disponibilize para aplicação ou administre a aplicação de um mecanismo a comunicar, não integrando estas atuações a mera comunicação de informação estritamente descritiva de regimes tributários existentes, incluindo benefícios fiscais, e o aconselhamento estritamente prestado quanto a uma situação tributária já existente do contribuinte relevante, incluindo o exercício do mandato no âmbito do procedimento administrativo tributário, do processo de impugnação tributária, do processo penal tributário ou do processo de contraordenação tributária, incluindo o aconselhamento relativo à condução dos respetivos trâmites; Cf. Art 2 n.º1 alínea e) da Lei 26/2020 de 21 de Julho.

⁴ Entende-se por “vantagem fiscal” a redução, eliminação ou diferimento temporal de imposto, incluindo a utilização de prejuízos fiscais, ou a obtenção de benefício fiscal, que não se alcançaria, no todo ou em parte, sem a utilização do mecanismo. Cf. art. 2 da Lei referida supra.

meses, os prazos de reporte, em conformidade com a Diretiva (UE) n.º 2020/876 do Conselho, de 24 de junho de 2020.⁵

O legislador português optou por incluir nesta nova lei as operações de índole nacional além das operações transfronteiriças. Assim, torna-se necessário ver em que consiste o planeamento fiscal internacional.

1.2 O Planeamento fiscal internacional

Como foi referido supra, as empresas têm um objetivo comum – visam a maximização dos lucros e a satisfação dos interesses dos acionistas.

Segundo Catarino & Guimarães, 2015 “o continente europeu democrático, aberto ao exterior, tem sentido grandemente o fenómeno de deslocalização económica, da concorrência e competitividade fiscal internacional.”⁶

A diversidade de políticas e sistemas fiscais fazem com que o contribuinte procure países que contenham uma carga fiscal mais baixa. No entanto, quando se verifica a localização de operações em países com um sistema fiscal mais atrativo é possível observar, também, consequências negativas para esses mesmos países, nomeadamente uma redução da receita fiscal. Por outro lado, muitos destes países com um sistema fiscal muito atrativo são considerados “paraísos fiscais”.⁷

Todos os paraísos fiscais se especializam num determinado tipo de operações. Muitas destas especializações derivam da sua localização geográfica, mas também do tipo de empresa que pretendem atrair.

⁵ O prazo para a apresentação de informações relativamente às operações realizadas entre 25 de junho de 2018 e 30 de junho de 2020, cuja comunicação foi inicialmente fixada em 31 de agosto de 2020, é adiado até 28 de fevereiro de 2021; O prazo para a apresentação de informações relativamente às operações realizadas entre 1 de julho de 2020 e 31 de dezembro de 2020, que estavam sujeitas a comunicação a partir do dia 31 de julho de 2020, mantém-se em 30 dias, mas só terá início a 1 de janeiro de 2021, o que significa que estas operações só terão de ser comunicadas no fim do mês de janeiro de 2021.

⁶ Cf. Catarino, João Ricardo & Guimarães, Vasco Branco (2015). Lições de Fiscalidade Vol.II – Gestão e Planeamento Fiscal Internacional: Grupo Almedina, pág, 20.

⁷ A definição de paraísos fiscais é controversa. Existe uma ideia pré-concebida que são utilizados para fins ilícitos (lavagem de dinheiro, fraudes financeiras, etc), no entanto, em alguns casos, os países intitulados como paraísos fiscais só conseguem sobreviver ao atrair este tipo de investimentos.

Normalmente o tipo de empresas que opera nos PF são as seguintes:⁸

a) **Banca offshore**

- Têm como objetivo atrair depósitos e emprestar a não residentes. É aqui que se encontram os chamados “bancos cativos”, estes são bancos criados por multinacionais com o objetivo de fornecer serviços bancários personalizados a custos mais baixos.

b) **Empresas financeiras offshore**

- Normalmente são criadas por multinacionais com o objetivo de prestar serviços financeiros a empresas do grupo. Estes serviços apresentam algumas vantagens, tais como:
- Quando uma empresa financeira offshore disponibiliza empréstimos às empresas do grupo consegue-se juros que os sejam canalizados para a empresa mãe, que paga pouco ou nenhum imposto sobre os juros recebidos;
- A retenção na fonte relativa ao rendimento dos juros é baixa ou inexistente.

c) **Holdings**

- Uma holding é uma empresa criada para gerir outra empresa ou um grupo de empresas que geralmente não produzem quaisquer bens ou serviços. As holdings offshore servem para localizar os rendimentos obtidos de modo a aproveitar determinadas vantagens fiscais, estabilidade fiscal e outras vantagens competitivas.

d) **Zona Franca**

- As Zonas Francas diferenciam-se dos paraísos fiscais pelo facto de estes serem apenas uma área localizada dentro de um estado em que se apresentam condições de tributação mais favoráveis.

8

Disponível

em:

https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/5050/1/DM_Ant%c3%b3nio%20da%20Silva_2014.pdf

É ainda importante salientar que os fatores fundamentais, que se afiguram relevantes para a crescente importância dos PF são os seguintes:⁹

- a) Aumento da internacionalização e facilitação das transferências de capital;
- b) Maior facilidade de deslocação de pessoas e redução dos custos significativos de transporte e, por outro lado, o desenvolvimento das telecomunicações que permite a integração rápida das empresas multinacionais;
- c) Necessidade de garantir uma mais elevada competitividade e vantagens comparativas mediante ganhos fiscais e financeiros;
- d) A dupla tributação ou a tributação a taxas elevadas de rendimento de particulares e empresas conduz a canalização dos fluxos financeiros via centros offshore;
- e) Aumento da importância conjunta dos mercados de capitais internacionais e da utilização de novos instrumentos financeiros, leva a que o fator fiscal seja o principal motivo estratégico;
- f) Necessidade de fixar o capital internacional em praças europeias em detrimento de países não comunitários, como é o caso da Suíça.

No entanto, os paraísos fiscais como um dos instrumentos para o planeamento fiscal internacional podem ser utilizadas tanto legalmente como ilegalmente. Por exemplo nos casos de Evasão Fiscal os paraísos fiscais são utilizados ilegalmente.

Segundo Manuel de Andrade (1992) deve distinguir-se os negócios contra a lei (fraude ou evasão fiscal) da mera fraude à lei (evasão lícita ou elisão fiscal). Este autor afirma que “são negócios contra a lei os que ofendem aberta ou declaradamente uma proibição legal; são negócios em fraude à lei (...) aqueles que procuram contornar ou circunvir uma proibição legal, tentando chegar ao mesmo resultado por caminhos diversos dos que a lei designadamente previu e proibiu – aqueles que por essa forma pretendem burlar a lei”.

Segundo Saldanha Sanches¹⁰, a fraude à lei fiscal¹¹ corresponde a um comportamento que contorna a lei fiscal, e que, apesar de não infringir qualquer dever, é uma conduta não

⁹ Disponível em: http://www.ces.pt/download/568/Global_DocSuporte.pdf

¹⁰ Os limites do planeamento fiscal, Coimbra editora, p. 21.

¹¹ Os elementos da fraude à lei fiscal são dois: um elemento objetivo (consiste na manipulação com sucesso dos regimes legais, conseguindo—se evitar a lei que seria normalmente aplicada, levando ao chamamento de uma lei diferente) e um elemento subjetivo (consiste na vontade de afastar a aplicação de uma norma

desejada pelo legislador, uma vez que põe em causa os objetivos fiscais, nomeadamente os da receita fiscal.

Por outro lado, e segundo Catarino e Guimarães (2015), a evasão fiscal constitui uma violação da lei, considerada um comportamento ilícito que traz consigo consequências negativas para o desenvolvimento económico. Neste caso, e diferente do que constitui a elisão fiscal, não deixam de ser devidos os impostos que foram evitados com as práticas desenvolvidas.

1.3 Sistema Fiscal em Portugal

Em Portugal os impostos¹² são a principal fonte de financiamento do Estado e de outras entidades públicas.

No ordenamento jurídico português, o sistema fiscal assume um papel muito relevante no setor empresarial. Este está consagrado, maioritariamente, na Constituição da República Portuguesa (CRP), onde estão descritos todos os princípios, direitos e deveres pelos quais o Estado se deve reger.

O art. 103º da CRP institui que o sistema fiscal “visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”. Ou seja, consiste num conjunto de impostos que visam satisfazer as necessidades do Estado. Este desígnio encontra-se igualmente presente no artigo 5.º da Lei Geral Tributária (LGT) onde para além das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas, refere que a tributação tem como finalidade a promoção da justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento.

E em que consiste um bom sistema fiscal? Para se estar perante um bom sistema fiscal é necessário que o mesmo concerne alguns princípios, apesar da aceitação dos mesmos ser passível de gerar alguns conflitos, uma vez que diversos economistas declaram diferentes

imperativa que seria normalmente aplicável, parece ser necessária uma conduta intencional e não uma meramente negligente).

¹² O imposto é definido como uma prestação pecuniária, coativa, unilateral, a título definitivo, sem carácter de sanção, devido ao Estado ou outros entes públicos com vista à realização de fins públicos.

perspetivas sobre o equilíbrio adequado que deverá existir entre eles. Estes princípios são os seguintes:

1.3.1 Princípio da Equidade

Para Pereira (2011) o princípio da equidade implica que os impostos devem incidir sobre as pessoas em proporção dos benefícios ou vantagens que estas retiram das despesas públicas. Assim, a distribuição deve ser justa entre os contribuintes, uma vez que contribuintes com a mesma capacidade contributiva devem ser tributados de forma igual. Nabais (2009) identifica duas dimensões da equidade: a equidade horizontal e a equidade vertical. Na primeira, as pessoas com igual capacidade contributiva devem ser tributadas de forma idêntica, o que muitas vezes gera conflito, uma vez que o mesmo montante de rendimentos é objeto de tributação consoante a sua natureza e a sua origem. Já a equidade vertical assenta na ideia de que o contribuinte com capacidade contributiva diferente deve ser tributado de forma diferente.

Segundo Pereira (2011) o princípio da equidade é considerado prioritário na hierarquia dos requisitos a satisfazer pelos impostos e que o mesmo merece muita atenção num elevado número de países.

1.3.2 Princípio da Neutralidade

Nas palavras de Pereira (2007) é importante que o sistema fiscal seja neutro. O imposto considerado ideal é aquele que retira do contribuinte em proporção da sua despesa ou do seu rendimento, de modo que o padrão de comportamentos do mesmo se altere o menos possível.

De acordo com Teixeira (2012) “o princípio da eficiência está intimamente relacionado com o princípio da neutralidade” pois a eficiência só ocorrerá se o sistema for neutro, impondo que todo rendimento seja sujeito à mesma taxa de imposto.

“Um imposto pode influenciar de vários modos a eficiência económica, nomeadamente quanto à oferta e procura de trabalho, à poupança e a sua utilização produtiva, à afetação de recursos em geral. É que o imposto é algo que se impõe aos agentes económicos e pode, por isso, modificar preços relativos das variáveis económicas diretas ou

indiretamente relacionadas com a sua incidência. Dessa modificação dos preços pode resultar a ineficiência económica (...) O objetivo é, assim, minimizar esta, ou seja, assegurar que os impostos sejam o menos distorcionários possível” (Pereira, 2011).

1.3.3 Princípio da Simplicidade

Segundo Teixeira (2012) o bom funcionamento do sistema fiscal está dependente da sua simplicidade, sendo que, as leis fiscais devem ser claras e objetivas por forma a facilitar a relação entre o contribuinte e o fisco. Esta simplicidade também contribui para a diminuição de fraude e evasão fiscal.

É ainda importante destacar que igualmente, e em conjugação com o princípio da transparência, devem ser eliminadas ou reduzidas situações de favorecimento de certo tipo de contribuintes, mediante a concessão via legislativa ou administrativa de benefícios ou incentivos fiscais.

Só assim é possível existir um sistema fiscal capaz de cumprir os princípios de direito fiscal, princípios esses que são seguidos pelos Estados-Membros da União Europeia, bem como por outros países desenvolvidos.

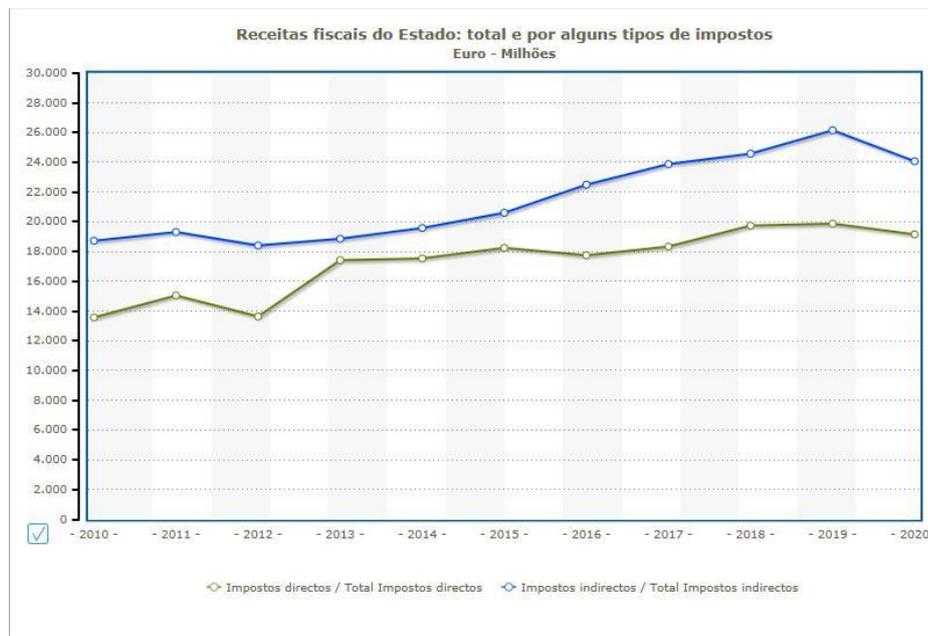
No entanto, importa referir que a harmonização dos princípios pode constituir um verdadeiro problema, uma vez que nem sempre um imposto considerado justo é considerado simples.

No que toca aos impostos é importante considerar o n.º1 do art.º103 da CRP onde consta que os objetivos dos impostos estão divididos em três secções:

- a) **Objetivos fiscais** que visam a obtenção de receitas para financiamento das despesas públicas (CRP, artigo 103º, nº1);
- b) **Objetivos sociais** que visam a redistribuição da riqueza (CRP, artigo 103º, nº1) e;
- c) **Objetivos económicos** que visam combater a inflação, obter a seletividade do consumo, proteger as indústrias nacionais e ainda incentivar a poupança e o investimento.

Como vimos anteriormente, o Estado Português tem a sua principal fonte de receita os impostos aplicados. A tributação em Portugal divide-se em dois tipos de impostos: os impostos diretos e os indiretos. Os impostos diretos¹³ incidem sobre o rendimento, quer das pessoas singulares quer das coletivas, por outro lado, os impostos indiretos¹⁴ são aqueles que incidem sobre o consumo ou a despesa.

Gráfico 1.1 - Receitas Fiscais do Estado: total e por alguns tipos de impostos



Fonte: PORDATA

No gráfico supra é possível verificar que as receitas fiscais apresentam algumas oscilações. No entanto, existe uma tendência de crescimento ao longo dos anos.

À medida que a economia sofre alterações torna-se cada vez mais necessário estimular o investimento, independentemente das áreas a que diz respeito. Os benefícios fiscais atribuídos pelo Estado incentivam o investimento nas empresas, em contrapartida, o

¹³ Os impostos diretos são pagamentos obrigatórios sobre o que as empresas e as famílias ganham, como é o caso dos impostos sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) e coletivas (IRC). No orçamento das autarquias locais, os impostos diretos também incluem receitas de impostos municipais sobre imóveis e veículos.

¹⁴ Os impostos indiretos são pagamentos obrigatórios sobre o que as empresas e as famílias gastam, como é o caso do imposto sobre o valor acrescentado (IVA), sobre os produtos petrolíferos e o tabaco, ou do imposto de selo.

Estado, procura aumentar a sua riqueza interna e potenciar o crescimento de novos investidores.

1.4 Sistema Fiscal na Polónia

O governo da República da Polónia baseia-se na separação e no equilíbrio entre os poderes legislativo, executivo e judiciário; o poder legislativo pertence ao Sejm e ao Senado, o poder executivo pertence ao Presidente da República da Polónia e ao Conselho de Ministros e o poder judicial pertence aos tribunais (Krempa, 2021).

Nas palavras do autor supra citado, o sistema administrativo público polaco é baseado na divisão em administração central e regional (governo autónomo). De acordo com um princípio fundamental incluído na Constituição, as autoridades locais são eleitas pelos cidadãos. As fontes da lei universalmente vinculativa da República da Polónia são: a Constituição, os estatutos, os acordos internacionais ratificados e os regulamentos.

Como um estado membro da UE, a Polónia é obrigada a cumprir todas as diretivas e regulamentações da UE e está sujeita aos tratados comerciais da UE, regulamentações de importação, direitos alfandegários, acordos agrícolas, regras de origem e outras regulamentações comerciais.

As principais importações da Polónia são maquinaria e equipamento de transporte, bens manufacturados, produtos químicos e combustíveis minerais. A Polónia seguiu uma política de liberalização económica. A privatização de pequenas e médias empresas estatais e uma lei liberal sobre o estabelecimento de novas empresas estimularam o desenvolvimento do setor privado.

De acordo com Krempa (2021), os principais impostos aplicáveis às empresas na Polónia são:

- a) Imposto sobre o rendimento das sociedades;
- b) Imposto sobre as transações de direito civil;¹⁵

¹⁵ O imposto sobre transações de direito civil é cobrado sobre certos contratos, tais como vendas, empréstimos e contratos de doação, criação de hipotecas e estabelecimento de um usufruto. No entanto o sistema fiscal polaco prevê algumas isenções neste tipo de imposto

- c) Imposto sobre o valor acrescentado (IVA);¹⁶
- d) Imposto de selo;¹⁷
- e) Imposto imobiliário;¹⁸
- f) Imposto especial de consumo.¹⁹

Em geral, as empresas estrangeiras pagam os mesmos impostos que as pessoas jurídicas da Polónia (exceto quando um tratado fiscal estabelece o contrário). Todos os impostos na Polónia são impostos pelo governo através de Leis Fiscais, que definem as regras para a cobrança de impostos, as taxas e direitos e as responsabilidades do contribuinte. O Ministro das Finanças pode ser autorizado por ato a regulamentar.

Toda a legislação é publicada numa publicação oficial (ou seja, o Jornal Oficial da República da Polónia). A Portaria Tributária é a legislação tributária mais geral, que abrange as regras gerais de tributação, as obrigações tributárias de terceiros, as informações fiscais, os processos tributários, a estrutura da administração tributária e o sigilo fiscal. A Lei da Portaria Tributária contém uma regra expressa, segundo a qual as dúvidas que não possam ser esclarecidas quanto à interpretação da redação das disposições tributárias são resolvidas a favor do contribuinte.

A partir de 1 de março de 2017, foi criada a Administração Fiscal Nacional (*Krajowa Administracja Skarbowa* ou KAS). Este é um mecanismo especializado na obtenção de receita fiscal.

¹⁶ O IVA é um imposto de base ampla cobrado sobre o fornecimento de bens e serviços na Polónia. As regras do IVA polaco são baseadas nas diretivas da EU. A taxa padrão de IVA é de 23% e é cobrada na maioria dos bens e serviços. Uma taxa reduzida de 8% ou 5% é imposta a certos suprimentos, como certos alimentos, medicamentos, serviços de hotelaria e restauração, alguns serviços de transporte, serviços municipais, etc.

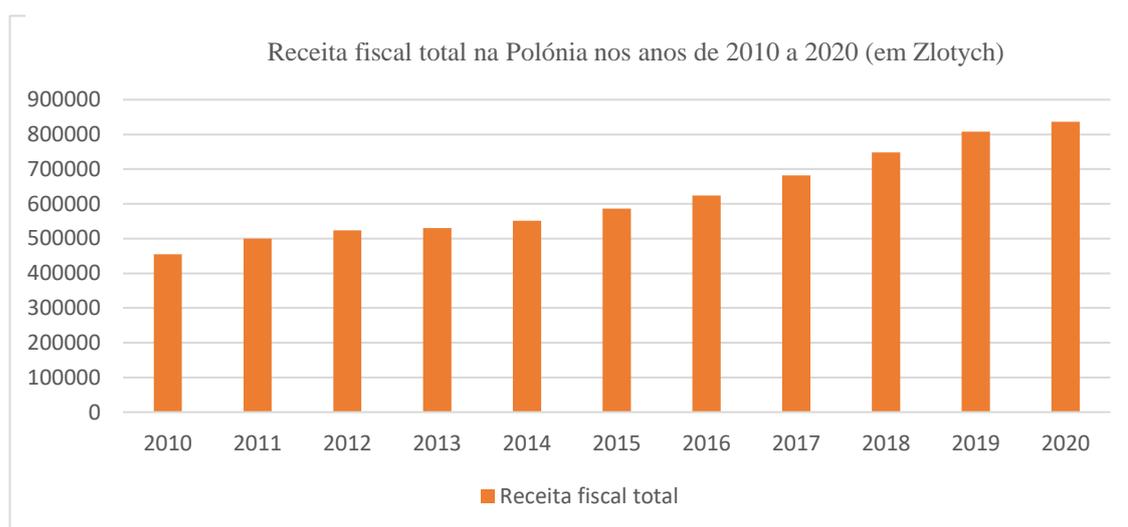
¹⁷ O imposto de selo incide sobre determinadas atividades desenvolvidas pela administração pública, como a emissão de certificados, autorizações e outros documentos emitidos pelas autoridades centrais e locais, bem como, por exemplo, a apresentação de procurações.

¹⁸ O imposto sobre um prédio/lote geralmente é baseado na área do prédio ou terreno. É cobrado pelas autoridades fiscais locais.

¹⁹ Os impostos especiais de consumo são cobrados sobre a produção, venda, importação e aquisição intracomunitária de “produtos sujeitos a impostos especiais de consumo”.

Como é de conhecimento geral, a receita fiscal corresponde aos valores nos cofres do Estado que são provenientes do pagamento obrigatório de impostos, sejam eles diretos ou indiretos. No gráfico apresentado abaixo é possível ver a evolução da receita fiscal na Polónia.

Gráfico 1.2 - Receita Fiscal na Polónia



Fonte:OCDE

Conforme se observa no Gráfico 1.2, as receitas fiscais na Polónia têm sofrido uma evolução positiva ao longo dos anos. Com base nos dados mais recentes fornecidos pela OCDE é possível verificar que em relação ao ano de 2010 para 2020 houve um crescimento de cerca de 45%.

1.5 Sistema Fiscal na Alemanha

A Alemanha é um membro importante das organizações económicas, políticas e de defesa europeias. A economia alemã é a quarta maior economia do mundo. A Alemanha é um exportador líder de máquinas, veículos e produtos químicos. Também se beneficia de uma força de trabalho altamente qualificada.

Segundo Schmidt (2021), quanto ao sistema fiscal propriamente dito, as reformas tributárias e fiscais lideradas pelo ministro das finanças alemão Matthias Erzberger em 1919 e 1920 remodelaram fundamentalmente as finanças públicas alemãs. Estas foram as únicas reformas tributárias e fiscais fundamentais a ocorrer na Alemanha desde o século

XIX. Alguns elementos significativos das reformas permanecem até hoje tais como, as estruturas básicas do sistema tributário e da administração financeira, o Código Fiscal Geral Alemão e o federalismo financeiro cooperativo centralizado.

Nas palavras do mesmo autor, a estrutura básica do sistema tributário alemão permaneceu constante após a Segunda Guerra Mundial. As principais fontes de receitas fiscais são os impostos indiretos (IVA e impostos especiais de consumo), bem como os impostos sobre o rendimento, incluindo os impostos sobre as empresas.

Os principais impostos aplicáveis às empresas na Alemanha²⁰ são o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, o imposto municipal sobre o comércio e o imposto sobre o valor acrescentado (IVA)²¹. No caso das sociedades comerciais, a tributação é repartida entre a sociedade e os sócios. Enquanto as sociedades estão sujeitas ao imposto comercial municipal e ao IVA, os parceiros são avaliados ao imposto de rendimento ou imposto de rendimento corporativo. Além do imposto de rendimento normal ou imposto de rendimento corporativo, uma sobretaxa sobre o imposto de rendimento é cobrado para financiar a reunificação da Alemanha. Os outros impostos incluem o imposto municipal sobre imóveis, o imposto sobre a transferência de bens imóveis e os impostos alfandegários e de consumo.

A digitalização, as mudanças demográficas e sócio espaciais, as melhorias na infraestrutura e o aumento dos esforços para combater as mudanças climáticas representam desafios de longo prazo para as finanças públicas. À medida que as economias e os mercados financeiros se tornam mais integrados internacionalmente e a economia digital cresce, são necessárias mudanças coordenadas internacionalmente nas bases tributárias. A menos que haja grandes economias nas despesas dos orçamentos públicos, não se esperam reduções substanciais da carga tributária no futuro (Schmidt, 2021).

De acordo com o autor mencionado supra, a Alemanha tem uma ampla rede de convenções para eliminação da dupla tributação internacional, com a maioria seguindo o

²⁰ Disponível em: <https://taxsummaries.pwc.com/germany>;

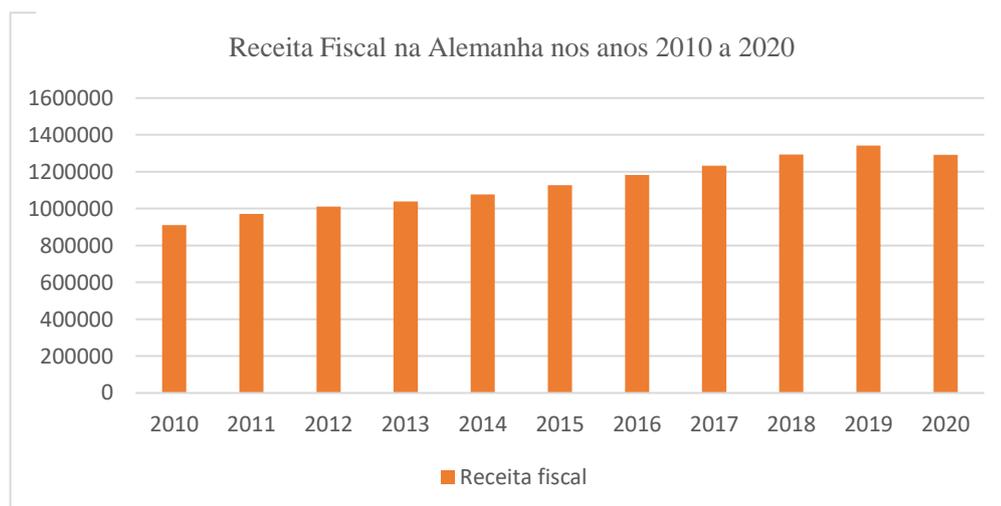
²¹ O IVA e os impostos especiais de consumo são considerados as principais fontes de receitas fiscais na Alemanha. Em resposta à pandemia de COVID-19, as taxas do IVA foram temporariamente reduzidas de 19% para 16% (taxa normal) e de 7% para 5% (taxa reduzida sobre certos bens e serviços) no período entre 1 de julho e 31 de dezembro 2020 com o objetivo de estimular a economia.

modelo de tratado da OCDE. As convenções, a eliminação ou atenuação da dupla tributação sobre os diversos tipos de rendimentos, limitam a tributação por um país das sociedades residentes no outro e protegem as sociedades residentes num país da tributação discriminatória no outro. Os tratados da Alemanha geralmente contêm disposições de troca de informações em conformidade com a OCDE.

O sistema tributário é complexo e foi ajustado regularmente. A cada 15 a 25 anos desde a década de 1950, tem havido debates sobre uma “reforma tributária fundamental”, mas em grande parte esses debates não são nada mais que debates, uma vez que não se chega a nenhum acordo.

No gráfico apresentado abaixo é possível ver a receita fiscal na Alemanha entre os anos de 2010 e 2020.

Gráfico 1.3 - Receita Fiscal na Alemanha nos anos 2010 a 2020



Fonte:OCDE

No gráfico apresentado é possível observar que a receita fiscal na Alemanha é tendencialmente positiva, apresentando apenas uma ligeira diminuição de cerca de 4% de 2019 para 2020.

CAPÍTULO II – Os Benefícios Fiscais

1. Enquadramento

É comum, no dia a dia das empresas, as mesmas falarem em “benefícios fiscais”. No entanto, em que consistem tais benefícios, para que servem e como é que empresas beneficiam com os mesmos?

O sistema fiscal português dispõe de um conjunto de benefícios fiscais, com vista a promover ou incentivar determinadas operações, setores económicos, atividades, regiões ou agentes económicos, desempenhando, por isso, um papel relevante no desenvolvimento do tecido empresarial do nosso país, acentuado pela conjuntura empresarial vigente.

Os benefícios fiscais têm sofrido diversas modificações ao longo dos anos e são considerados uma parte fundamental para as empresas. No entanto, a sua dispersão dificulta a sua compreensão e respetiva utilização. Eles estão regulamentados em legislação diversa como, por exemplo, o CIRC, CIRS, entre outros. No entanto, a principal legislação em análise neste trabalho será o Estatuto dos Benefícios Fiscais e o Código Fiscal ao Investimento.

Deste modo, este capítulo, tem como função estabelecer o conceito de benefício fiscal que irá ser utilizado ao longo do presente trabalho, bem como explicar em que consiste o Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) e o Código Fiscal ao Investimento (CFI).

2. Noção

Como foi referido supra, o sistema fiscal visa estimular e promover determinados setores económicos, atividades, regiões ou agentes económicos. Para existir um sistema fiscal eficaz é necessário que o mesmo seja atrativo e competitivo e que, conseqüentemente, influencie e facilite a tomada de decisão das empresas na hora de investir. O sistema fiscal português é composto por vários benefícios fiscais (BF).

Atualmente, os benefícios fiscais apresentam uma enorme relevância na gestão fiscal e, por conseguinte, são uma fonte de criação de valor para o país.

No diploma que aprovou o EBF está previsto que os benefícios fiscais podem constar em diplomas diferentes dependendo do seu grau de estabilidade. Os BF com maior estabilidade estão previstos nos códigos tributários dos impostos a que digam respeito; os BF com menor estabilidade estão consagrados no EBF e, por último, temos os BF que têm carácter conjuntural e estes estão elencados nas leis do Orçamento de Estado (OE).

Existem inúmeros conceitos de benefício fiscal, no entanto, o conceito utilizado no presente trabalho é aquele que se encontra previsto no art. 2º do EBF. O conceito de benefício fiscal enquadra-se numa noção ampla de desagravamentos fiscais. Existem, ainda, duas características que são necessárias compreender:

- São medidas de carácter excepcional em relação à tributação regra;
- São medidas instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem. Por outras palavras, os benefícios fiscais são incentivos destinados a reduzir ou até mesmo eliminar o custo fiscal para o sujeito passivo.

O n.º 2 do artigo supra referido define que os benefícios fiscais podem concretizar-se através de isenções, reduções de taxas, deduções à matéria coletável e à coleta, amortizações e reintegrações acentuadas. Já o número 3 do mesmo artigo diz-nos que os benefícios fiscais são considerados despesas fiscais, as quais podem ser previstas no OE ou em documento em anexo.

De acordo com o art. 3º do diploma referido a aplicação dos BF está limitada a um período de cinco anos (salvo quando o próprio EBF disponha em contrário). O legislador ao estabelecer esta limitação não permite que a aplicação destas normas se eternize quando já não se justifica o seu uso (Sanches, 2007).

Em 1991, Gomes define benefício fiscal como medidas que resultam numa redução da tributação, ou seja, medidas que levam a um desagravamento fiscal. Mallard et al. (1994) definem benefício fiscal como “redução do lucro tributável conduzindo a uma redução do imposto”. Também para Faria (1995), o benefício fiscal é uma medida cujo propósito é reduzir ou eliminar o imposto a pagar por parte do sujeito passivo.

Gomes (1996) evidencia que, tal como os impostos, também os benefícios fiscais se encontram abrangidos pelo princípio da legalidade, enquanto princípio de reserva absoluta de lei formal. Os benefícios fiscais devem ser criados e regulados por lei formal

da Assembleia da República ou por Decreto-Lei do Governo autorizado pela Assembleia da República (artigo 165º, n.º 1, alínea i), da CRP).

Portugal é um dos vários países que reporta anualmente a despesa fiscal conforme recomendação do FMI e da OCDE. Assim, os benefícios fiscais são considerados, economicamente, uma despesa fiscal que afeta a recolha de receita por parte do Estado, devendo esta, nos termos da alínea g) do n.º 3 do artigo 106.º do CRP, ser anualmente quantificada na proposta do Orçamento do Estado (OE). Tanto os benefícios fiscais como a despesa fiscal direta formam os gastos totais que o Governo tem que suportar.

Nabais (2009) salienta que os benefícios fiscais apresentam carácter extraordinário uma vez que são uma exceção à regra da natureza fiscal dos impostos e das normas jurídicas que os controlam.

3. Alguns benefícios fiscais

3.1 Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI)

O Código Fiscal do Investimento consagra um importante benefício fiscal que tem como objetivo promover o investimento e a criação de postos de trabalho: o Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI).

O RFAI está previsto nos arts. 22.º a 26.º do CFI e é considerado um auxílio com finalidade regional, estando por esta razão limitado a regiões consideradas como sendo desfavorecidas no contexto europeu.

É aplicável apenas a determinados setores de atividade como por exemplo: a projetos de investimento de empresas com atividades nos setores agrícola, florestal, agroindustrial, energético e turístico, indústria extrativa e transformadora com exceção dos setores siderúrgico, construção, reparação ou transformação navais (exceto projetos superiores a 100 milhões de euros desde que sejam notificados à Comissão Europeia) e fibras sintéticas e, com atividade no âmbito das redes de banda larga de nova geração.

Além disso, a aplicabilidade deste benefício está dependente da realização de um investimento inicial relevante²² que proporcione a criação de, pelo menos, um posto de trabalho.

De acordo com o n.º 2 do artigo 22.º do CFI, consideram-se aplicações relevantes os investimentos nos seguintes ativos, desde que afetos à exploração da empresa:

- a) Ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo, com exceção de:
 - Terrenos, salvo no caso de se destinarem à exploração de concessões mineiras, águas minerais naturais e de nascente, pedreiras, barreiros e areeiros em investimentos na indústria extrativa;
 - Construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo se forem instalações fabris ou afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas;
 - Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas;
 - Mobiliário e artigos de conforto ou decoração, salvo equipamento hoteleiro afeto a exploração turística;
 - Equipamentos sociais;
 - Outros bens de investimento que não estejam afetos à exploração da empresa;
- b) Ativos intangíveis, constituídos por despesas com transferência de tecnologia, nomeadamente através da aquisição de direitos de patentes, licenças, know-how ou conhecimentos técnicos não protegidos por patente. No caso de sujeitos passivos de IRC que não se enquadrem na categoria das micro, pequenas e médias empresas as aplicações em ativos intangíveis não podem exceder 50 por cento das aplicações relevantes.

É ainda importante salientar que podem beneficiar do RFAI os sujeitos passivos de IRC que preenham cumulativamente as seguintes condições:

- a) Disponham de contabilidade regularmente organizada

²² Entende-se por investimento relevante a aquisição de imobilizado corpóreo novo e imobilizado incorpóreo, desde que seja afeto à exploração da empresa.

- b) O seu lucro tributável não seja determinado por métodos indiretos²³;
- c) Mantenham na empresa e na região durante um período mínimo de três anos a contar da data dos investimentos, no caso de micro, pequenas e médias empresas tal como definidas na Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003, ou cinco anos nos restantes casos, os bens objeto do investimento ou, quando inferior, durante o respetivo período mínimo de vida útil.²⁴
- d) Possuam a situação contributiva regularizada perante o Estado e a Segurança Social.

Por último é importante salientar que o RFAI é cumulável com a DLRR, desde, e na medida em que, não sejam ultrapassados os limites máximos aplicáveis previstos nos números 5 e 6 do artigo 23.º do CFI.

3.2 Crédito Fiscal Extraordinário de Investimento (CFEI II)

O Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento II (CFEI II) é um benefício de carácter temporário que foi introduzido no Orçamento do Estado Suplementar para 2020.

Trata-se de um benefício fiscal que permite uma dedução à coleta de IRC de 20% dos encargos com o investimento em ativos afetos à exploração (desde que concretizados entre 1 de julho de 2020 e 30 de junho do ano seguinte).

No entanto, e ao contrário de outras medidas de apoio ao investimento, o CFEI II caracteriza-se por ser um benefício fiscal aberto aos mais diversos setores de atividade, cuja aplicação não pressupõe a criação de novo emprego.

Podem usufruir do referido benefício as entidades que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e, cumulativamente, preencham as seguintes condições:

- a) Dispor de contabilidade organizada;

²³ Existem dois métodos previstos na lei: os métodos diretos (regra) e os métodos indiretos (exceção). Os primeiros visam a determinação do valor real dos bens sujeitos a tributação e, neste caso, presume-se que as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos da lei são verdadeiras e de boa-fé (arts. 75 e 83 da LGT).

²⁴ O período de três ou cinco anos conta-se a partir da data em que se considera concluído o investimento de acordo com o conceito de investimento inicial.

- b) O lucro tributável não pode ser calculado por métodos indiretos;
- c) Ter a situação contributiva regularizada perante o Estado e a Segurança Social;
- d) Não podem cessar contratos de trabalho durante três anos, contados da data de produção de efeitos do presente benefício, ao abrigo das modalidades de despedimento coletivo ou por extinção do posto de trabalho.

O montante máximo de despesas de investimento reconhecido é de cinco milhões de euros por sujeito passivo.

Segundo o regulamento do CFEI II, são consideradas elegíveis todas as despesas de investimento em ativos afetos à exploração, desde que as empresas se comprometam a detê-los por um mínimo de cinco anos (ou durante o seu período mínimo de vida útil) e digam respeito a:

- a) Ativos fixos tangíveis;
- b) Ativos biológicos não consumíveis;²⁵
- c) Ativos intangíveis sujeitos a depreciação, como despesas com projetos de desenvolvimento e registo de patentes, etc);
- d) Adições a investimentos em curso, se corresponderem a acrescentos de ativos.

Não são elegíveis os encargos com viaturas ligeiras e outros meios de transporte, salvo para o exercício próprio da atividade normal do sujeito passivo; Mobiliário e peças de decoração, salvo quando afetos à atividade produtiva ou administrativa; Obras para construção, ampliação ou reparação de edifícios, salvo quando afetos a atividades produtivas ou administrativas.

Por último é necessário esclarecer que o CFEI II não é cumulável, relativamente às mesmas despesas de investimento elegíveis, com quaisquer outros benefícios fiscais da mesma natureza previstos noutros diplomas legais.

²⁵ No que concerne aos ativos tangíveis e aos biológicos, importa realçar que os mesmos apenas serão considerados quando adquiridos em estado de novo e entrar em funcionamento até ao final do período de tributação que se inicia a partir de 1 de janeiro de 2021.

3.3 Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos (DLRR)

No momento em que são apresentadas às entidades fiscais os lucros obtidos e em que são efetuadas as contas do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas, faz sentido perceber em que matérias é que as empresas podem efetuar poupança a nível de impostos.

A DLRR – Dedução por lucros Retidos e Reinvestidos é mais um dos benefícios fiscais existentes e encontra-se regulamentado nos arts. 27º a 34º do CFI. Esta é um incentivo fiscal ao investimento que permite às empresas deduzir à coleta do IRC apurada, parte dos lucros retidos que sejam reinvestidos, até quatro anos após o período de tributação a que correspondem os lucros retidos.²⁶ O objetivo deste benefício é aumentar a competitividade da economia nacional, aumentando a criação de emprego e estimulando a criação de capital pelas empresas.

Podem beneficiar da DLRR os sujeitos passivos de IRC residentes em território português, bem como os sujeitos passivos não residentes com estabelecimento estável neste território, que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (art. 28º CFI). É ainda necessário cumprir cumulativamente os seguintes requisitos:

- a) Ser classificada como micro, pequeno e média empresa;
- b) Dispor de contabilidade organizada;
- c) O lucro tributável não ser determinados por métodos indiretos;
- d) Ter a situação contributiva regularizada perante o Estado e a Segurança Social.

Segundo o art. 30º do diploma supra referido, consideram-se aplicações relevantes os ativos fixos tangíveis adquiridos em estado novo, com exceção de:

²⁶ No entanto se o investimento contemplado pela DLRR não for concretizado num prazo de quatro anos, implica a devolução do montante de imposto que deixou de ser pago na parte correspondente ao montante dos lucros não reinvestidos, ao qual é adicionado o montante de imposto a pagar relativo ao quarto período de tributação seguinte, acrescido dos correspondentes juros compensatórios majorados em 15 pontos percentuais. Acontece o mesmo se não for constituída a reserva especial para os lucros retidos e reinvestidos. Se a reserva especial para lucros retidos e reinvestidos for utilizada para redistribuir lucros aos sócios antes de terminar o quinto exercício posterior à sua criação, a consequência é a mesma.

- a) Terrenos, salvo no caso de se destinarem à exploração de concessões mineiras, águas minerais naturais e de nascente, pedreiras, barreiros e areeiros em projetos de indústria extrativa;
- b) Construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo quando afetos a atividades produtivas ou administrativas;
- c) Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, barcos de recreio e aeronaves de turismo;
- d) Artigos de conforto ou decoração, salvo equipamentos hoteleiros afetos a exploração turística;
- e) Ativos afetos a atividades no âmbito de acordos de concessão ou de parceria público-privada celebrados com entidades do setor público.

Podem ser deduzidos até 10% dos lucros retidos e reinvestidos em ativos fixos tangíveis até ao limite de 12 milhões de euros, em cada período de tributação. A dedução à coleta do IRC apurada tem o limite de 25% para as médias empresas e 50% para as micro e pequenas empresas.

A nível processual, não é necessária a apresentação de nenhuma candidatura para usufruir do mesmo. Na verdade, para usufruto deste benefício fiscal basta colocar o valor apurado no campo D da Modelo 22, sendo certo que a qualquer momento a Administração Tributária e Aduaneira poderá auditar o seu racional de cálculo.

Por último é necessário saber que a DLRR não é cumulável com outros benefícios fiscais para investimentos da mesma natureza. No entanto, é possível a cumulação com o regime de benefícios contratuais e com o Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (ex vi art.34º do CFI).

3.4 SIFIDE – Sistema de Incentivos Fiscais à Investigação e Desenvolvimento Empresarial

3.4.1 Em Portugal

3.4.1.1 Descrição

O SIFIDE foi implementado pela primeira vez em Portugal em 1997, esteve inativo nos anos fiscais de 2004 e 2005 quando foi substituído pela Reserva Fiscal para o Investimento. O SIFIDE vigorou entre 2006 e 2010, sendo em 2011 substituído pelo SIFIDE II. Este último tem como objetivo continuar a aumentar a competitividade das empresas, apoiando os seus esforços em I&D. O Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento Empresariais II, a vigorar no período de 2013 a 2025, visa apoiar as atividades de Investigação e de Desenvolvimento, relacionadas com a criação ou melhoria de um produto, de um processo, de um programa ou de um equipamento, que apresentem uma melhoria substancial e que não resultem apenas de uma simples utilização do estado atual das técnicas existentes.²⁷

Está previsto nos artigos 35º a 42º do Código Fiscal ao Investimento (CFI) e é, como o próprio nome indica, um incentivo fiscal dirigido a empresas com despesas em Investigação e Desenvolvimento, uma vez que procura aumentar a produtividade das mesmas.

Segundo Oliveira et-al (2019) a avaliação do SIFIDE pode ser feita em dois níveis:

- Na análise dos indicadores recolhidos do Sistema, o que permite avaliar a evolução, bem como o impacto do mesmo;
- No segundo nível o que se pretende é tentar avaliar se os efeitos do SIFIDE ultrapassam os que teriam sido obtidos na ausência deste apoio.

Nas palavras de Oliveira et, al (2019), os objetivos extrafiscais do SIFIDE são aumentar o investimento em I&D nas empresas, aumentar o número de doutorados nas empresas, aumentar o número de projetos e contribuir para alcançar uma meta de 2% do PIB em investimento privado em I&D até 2030.

²⁷ PSZ Consulting, O Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento Empresariais II, disponível em <https://portaldosincentivos.pt/index.php/sifide-ii>, consultado em 20/01/2022.

O SIFIDE é um dos benefícios fiscais mais relevantes em termos de despesa fiscal e é também um dos mais interessantes. Este benefício (art. 38º do CFI) - permite aos sujeitos passivos de IRC residentes em território nacional, deduzir à coleta daquele imposto, e até à sua concorrência, uma parte do valor correspondente às despesas com investigação e desenvolvimento (I&D) realizadas no período de tributação em causa, na parte que não tenha sido objeto de comparticipação financeira do Estado a fundo perdido.

O art. 38º do CFI diz que podem beneficiar destes incentivos os sujeitos passivos de IRC residentes em território português desde que exerçam a título principal, uma atividade de natureza agrícola, industrial, comercial e de serviços. Podem ainda usufruir destes incentivos os sujeitos não residentes com estabelecimento estável nesse território, que tenham realizado despesas com I&D.

Segundo o art. 36º do CFI consideram-se dois tipos de despesas. As “despesas de investigação” são aquelas realizadas pelo sujeito passivo de IRC com vista à aquisição de novos conhecimentos científicos; e as “despesas de desenvolvimento” são as realizadas pelo sujeito passivo de IRC através da exploração de resultados de trabalhos de investigação ou de outros conhecimentos científicos ou técnicos com vista à descoberta ou melhoria substancial de matérias-primas, produtos, serviços ou processos de fabrico.

3.4.1.2 Despesas elegíveis

Segundo o art. 37º do CFI consideram-se despesas elegíveis as seguintes (desde que se refiram a atividades de investigação e desenvolvimento);

- a) Aquisições de ativos fixos tangíveis, à exceção de edifícios e terrenos, desde que criados ou adquiridos em estado novo e diretamente afetos à realização de atividades de I&D;
- b) Despesas com pessoal com habilitações literárias mínimas do nível 4 do Quadro Nacional de Qualificações, diretamente envolvido em tarefas de investigação e desenvolvimento;
- c) Despesas com a participação de dirigentes e quadros na gestão de instituições de I&D;
- d) Despesas de funcionamento, até ao máximo de 55% das despesas com o pessoal com habilitações literárias mínimas do nível 4 do Quadro Nacional de Qualificações

diretamente envolvido em tarefas de investigação e desenvolvimento contabilizadas a título de remunerações, ordenados ou salários, respeitantes ao exercício;

- e) Despesas relativas à contratação de atividades de investigação e desenvolvimento junto de entidades públicas ou beneficiárias do estatuto de utilidade pública ou de entidades cuja idoneidade em matéria de investigação e desenvolvimento seja reconhecida nos termos do artigo 37.º-A;
- f) Participação no capital de instituições de investigação e desenvolvimento e contribuições para fundos de investimento, públicos ou privados, que realizem investimentos de capital próprio e de quase-capital, tal como definidos na Comunicação da Comissão 2014/C19/04, de 22 de janeiro de 2014, em empresas dedicadas²⁸ sobretudo a investigação e desenvolvimento, incluindo o financiamento da valorização dos seus resultados, cuja idoneidade em matéria de investigação e desenvolvimento seja reconhecida pela Agência Nacional de Inovação, S. A., nos termos do n.º 1 do artigo 37.º-A;
- g) Custos com registo e manutenção de patentes;
- h) Despesas com aquisição de patentes que sejam predominantemente destinadas à realização de atividades de I&D;
- i) Despesas com auditorias à I&D;
- j) Despesas com ações de demonstração que decorram de projetos de I&D apoiados.

De todas as despesas elegíveis, aquela que tem suscitado um maior interesse e aquela que mais sofre alterações é a despesa mencionada na alínea f). A questão que muitas vezes se coloca ao analisar esta alínea é perceber se os investimentos efetuados em fundos que participem noutros fundos (“fundos de fundos”), que destinam os mesmos ao financiamento de sociedades dedicadas à atividade de I&D, são considerados como despesas elegíveis.²⁹

²⁸ Segundo o n.º 9 do art. 37º do CFI, considera-se empresa dedicada sobretudo a investigação e desenvolvimento aquela que cumpra os requisitos para o reconhecimento como empresa do setor da tecnologia, previstos no n.º1 do art. 3 da Portaria n.º 195/2018, de 5 de julho, ainda que tenham sido constituídas há mais de seis anos e independentemente de terem obtido ou solicitado tal reconhecimento.

²⁹ Informação vinculativa relativa ao Processo 2020 000254, PIV 16920, Despacho de 25 de maio de 2020 da Subdiretora-Geral do IR. Assunto: SIFIDE – Contribuições para fundos que investem em outros fundos (“fundos de fundos”).

A lei n.º 71/2018 de 31 de dezembro na al. f) tem a seguinte redação “Participação no capital de instituições de investigação e desenvolvimento, no capital de fundos de investimento, públicos ou privados, que tenham como objeto o financiamento de empresas dedicadas sobretudo a investigação e desenvolvimento e que desenvolvam projetos reconhecidos nos termos do artigo 37.º-A;”

Já a redação da Lei n.º 2/2020, de 31 de março refere o seguinte “Participação no capital de instituições de investigação e desenvolvimento e contribuições para fundos de investimento, públicos ou privados, destinados a financiar empresas dedicadas sobretudo a investigação e desenvolvimento, incluindo o financiamento da valorização dos seus resultados, cuja idoneidade em matéria de investigação e desenvolvimento seja reconhecida pela Agência Nacional de Inovação, S.A., nos termos do n.º 1 do artigo 37.º-A;”

Por último, a Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro é, para já, a última alteração a ser feita a alínea f), sendo aquela que está mencionada na descrição das despesas elegíveis.

Após a análise das alterações efetuadas é possível concluir que a norma em vigor não contempla situações de “contribuições indiretas”, ou seja, “fundos de fundos”, para fundos de investimento. Apenas as “contribuições diretas” para fundos de investimento que reúnem todas as condições plasmadas na referida alínea.

De acordo com a informação vinculativa supra citada ainda é possível afirmar, regra geral, que sempre que o legislador pretende abranger tais situações fá-lo de forma expressa, especialmente no código do IRC.

3.4.1.3 Reconhecimento da idoneidade

O reconhecimento da idoneidade e do caráter de investigação e desenvolvimento das entidades encontra-se previsto no art. 37º-A do CFI.

Como referido anteriormente cabe à Agência Nacional de Inovação (ANI), o reconhecimento de idoneidade da entidade em matéria de investigação e desenvolvimento (n.º 1º do artigo mencionado). Este reconhecimento é válido até ao oitavo exercício seguinte àquele em que foi pedido, após este prazo a idoneidade é objeto de uma reavaliação oficiosa por parte da ANI, com o objetivo de verificar se ainda se mantêm os

pressupostos que determinaram o seu reconhecimento anteriormente (ex vi n.º 2 e 3 do art. 37º-A, do diploma mencionado anteriormente). Se os pressupostos não se verificarem a idoneidade cessará, no entanto, nada impede a empresa faça novo pedido.

A Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro, previa no seu n.º 9 que o reconhecimento de carácter de investigação e desenvolvimento dos projetos era válido até ao encerramento do projeto. No entanto, este foi revogado pela Lei n.º 2/2020, de 31 de março.

3.4.1.4 Dedução

Este benefício premeia empresas que invistam em atividades de Investigação e Desenvolvimento, sendo que a taxa de incentivo poderá ir até 82,5% das despesas elegíveis apresentadas, o que é praticamente a totalidade das mesmas. Esta percentagem divide-se em³⁰:

- a) **Taxa Base:** Dedução fiscal aplicável à despesa total em I&D no ano corrente – 32,5% das despesas realizadas naquele período;
- b) **Taxa Incremental:** 50% do aumento da despesa face à média dos dois anos anteriores (máximo de um milhão e quinhentos mil euros).

De acordo com o art. 38º n.º 2 do CFI, no caso dos sujeitos passivos de IRC que sejam PME e que, por não terem completado dois exercícios, não tenham beneficiado da taxa incremental supra referida aplica-se uma majoração de 15% à taxa base.

Sendo um benefício que “permite aos sujeitos passivos de IRC residentes em território nacional deduzir à coleta daquele imposto”, é possível colocar a questão seguinte: e na insuficiência de coleta, as despesas não podem ser deduzidas no período a que dizem respeito? A Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro introduziu algumas alterações ao CFI, no que diz respeito ao regime do SIFIDE II, passando a constar que:

- a) As despesas que, por insuficiência de coleta, não possam ser deduzidas no período em que foram realizadas podem ser deduzidas até ao oitavo período imediato (art. 38º do CFI).

³⁰ Segundo Oliveira et. Al (2019) estamos perante um sistema híbrido, ou seja, inclui simultaneamente uma taxa base para a qual não existe qualquer limite e uma taxa incremental limitada.

Assim e de acordo com o n.º3 do art. 38º do CFI, a dedução é feita nos termos do artigo 90.º do Código do IRC e pode ser deduzido à coleta do período de tributação em que foram realizadas as despesas de I&D ou, por insuficiência de coleta, até ao oitavo período seguinte àquele.

Com as alterações efetuadas pela Lei n.º 2/2020, de 31 de março, o n.º 7 do art. 38º do CFI passou a exigir a manutenção das unidades de participação (UP) nos fundos de investimento referidos na alínea f) do n.º 1 do artigo 37.º do CFI por um prazo de cinco anos, sendo que, caso tais unidades de participação sejam alienadas antes de decorrido do prazo fixado, ao IRC do período da alienação é adicionado o montante que tenha sido deduzido à coleta, na proporção correspondente ao período em falta, acrescido dos correspondentes juros compensatórios. E esta alteração suscita dúvidas quanto à aplicação da lei no tempo, ou seja, se as UP alienadas antes da entrada em vigor da referida lei têm que ter em conta o prazo dos cinco anos.

A resposta a esta dúvida encontra-se tanto no art. 104º da CRP, como no art. 12º da LGT. Conjugando os artigos referidos, é possível afirmar que os impostos são criados por lei que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes, não podendo os mesmos ter natureza retroativa. Deste modo, a lei fiscal aplica-se apenas para o futuro, não sendo permitida a aplicação da lei nova a factos anteriores à sua entrada em vigor.

3.4.1.5 Obrigações acessórias

De acordo com o art. 40º n.º1 do CFI “a dedução a que se refere o artigo 38.º deve ser justificada por declaração comprovativa, a requerer pelas entidades interessadas, ou prova da apresentação do pedido de emissão dessa declaração, de que as atividades exercidas ou a exercer correspondem efetivamente a ações de investigação ou desenvolvimento, dos respetivos montantes envolvidos, excetuando os encargos com os serviços prestados pelas entidades gestoras dos fundos de investimento conforme o máximo definido nos respetivos regulamentos, do cálculo do acréscimo das despesas em relação à média dos dois exercícios anteriores e de outros elementos considerados pertinentes, emitida pela Agência Nacional de Inovação, S.A., no âmbito do sistema de incentivos fiscais em

investigação e desenvolvimento empresarial, a integrar no processo de documentação fiscal do sujeito passivo a que se refere o artigo 130.º do Código do IRC.”.

As entidades interessadas em usufruir deste benefício necessitam de cumprir cumulativamente duas condições: ter a situação contributiva regularizada perante o Estado e a Segurança Social e; garantir que o lucro tributável não é determinado por métodos indiretos (art. 39º do CFI).

Para beneficiar do mesmo é necessária a apresentação de uma candidatura à ANI – Agência Nacional de Inovação até ao final do 5º mês do ano seguinte ao do exercício, não sendo possível aceitar candidaturas referentes a anos anteriores a esse período de tributação (n.º 3 do art. 40º do CFI). Na sua candidatura os sujeitos passivos de IRC têm de descrever o historial da empresa, bem como indicar de modo detalhado as atividades em investigação e desenvolvimento realizadas.

As entidades beneficiadas pelo SIFIDE comprometem-se a comunicar anualmente, no prazo de dois meses após o encerramento de cada exercício, à ANI, através de mapa de indicadores a disponibilizar por esta, os resultados das atividades apoiadas pelo incentivo fiscal concedido, durante os cinco anos seguintes à aprovação do mesmo (art.40º n.º 11 do mesmo diploma).

O atual regime está em vigor até ao período de tributação de 2025 e pode ser usufruído, em geral, por empresas portuguesas e por sucursais estrangeiras localizadas em Portugal. Sendo este um benefício bastante amplo contempla tanto as micro empresas como também, as pequenas e as médias empresas.

3.4.1.6 Declaração Modelo 22

O prazo de entrega da declaração Modelo 22 é, normalmente, até dia 31 de maio, podendo este prazo sofrer alterações.

Segundo Sousa (2021), o anexo D da declaração Modelo 22 é obrigatoriamente apresentado pelas seguintes entidades:

- Aquelas que exercem, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, usufruem de regimes de isenção ou de qualquer outro

benefício fiscal que se traduza em deduções ao rendimento ou à coleta no período a que respeita a declaração;

- Residentes que não exercem, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, sempre que usufruem de isenção ou de qualquer outro benefício fiscal, nomeadamente dedução à matéria coletável (relativamente ao preenchimento da declaração modelo 22 por estes sujeitos passivos, ver Ofício circulado n.º 20167/2013, de 12 de abril).

Muitas vezes o problema do prazo pré-definido para a entrega da declaração Modelo 22 é o facto de nem sempre se ter um parecer favorável quanto à aceitação do benefício fiscal por parte da entidade responsável.

Por exemplo, uma empresa entrega a declaração Modelo 22 no prazo estipulado (a submissão da declaração gera imposto a pagar), no entanto não indica os campos referente ao SIFIDE (benefício fiscal estudado no presente trabalho). A declaração de aceitação do benefício fiscal SIFIDE chega numa data posterior à entrega da Modelo 22 e a empresa pretende substituir a declaração. Como deve a empresa proceder e em que prazos? O artigo 122º do CIRC dá resposta a esta questão que também já foi dirimida pelo Tribunal Arbitral Tributário (e.g., Processo n.º 225/2016-T, Processo n.º 489/2014-T, Processo n.º 133/2012-T).

De acordo com o referido artigo, após notificação da decisão final do crédito fiscal em sede de SIFIDE, a empresa dispõe de um ano a contar da data desta para substituir a declaração Modelo 22.

Assim, em síntese, existem duas possibilidades:

- O sujeito passivo entrega a declaração Modelo 22 dentro do prazo estipulado, fazendo menção dos campos relativos ao SIFIDE, mesmo sem ter um parecer favorável quanto à decisão por parte da ANI;
- O sujeito passivo entrega a declaração Modelo 22 dentro do prazo, não indicando os campos referentes ao SIFIDE, aguardando pela decisão da ANI e procedendo,

posteriormente, à substituição da declaração Modelo 22, nos termos do art. 122º do CIRC.

Nesta última possibilidade, o sujeito passivo dispõe, ainda, de duas opções: substituir a declaração Modelo 22 assim que recebe o parecer favorável da ANI ou; aguardar o término do prazo de um ano previsto no n.º2 do art.122º do CIRC.

3.4.1.7 Evolução do SIFIDE

O SIFIDE, como foi dito anteriormente, visa aumentar a competitividade nas empresas, apoiando o seu esforço em I&D através da dedução à coleta do IRC das devidas despesas.

³¹ O SIFIDE continua a ser um dos regimes mais atrativos à atribuição de benefícios fiscais às empresas, tornando-as mais inovadoras e competitivas.

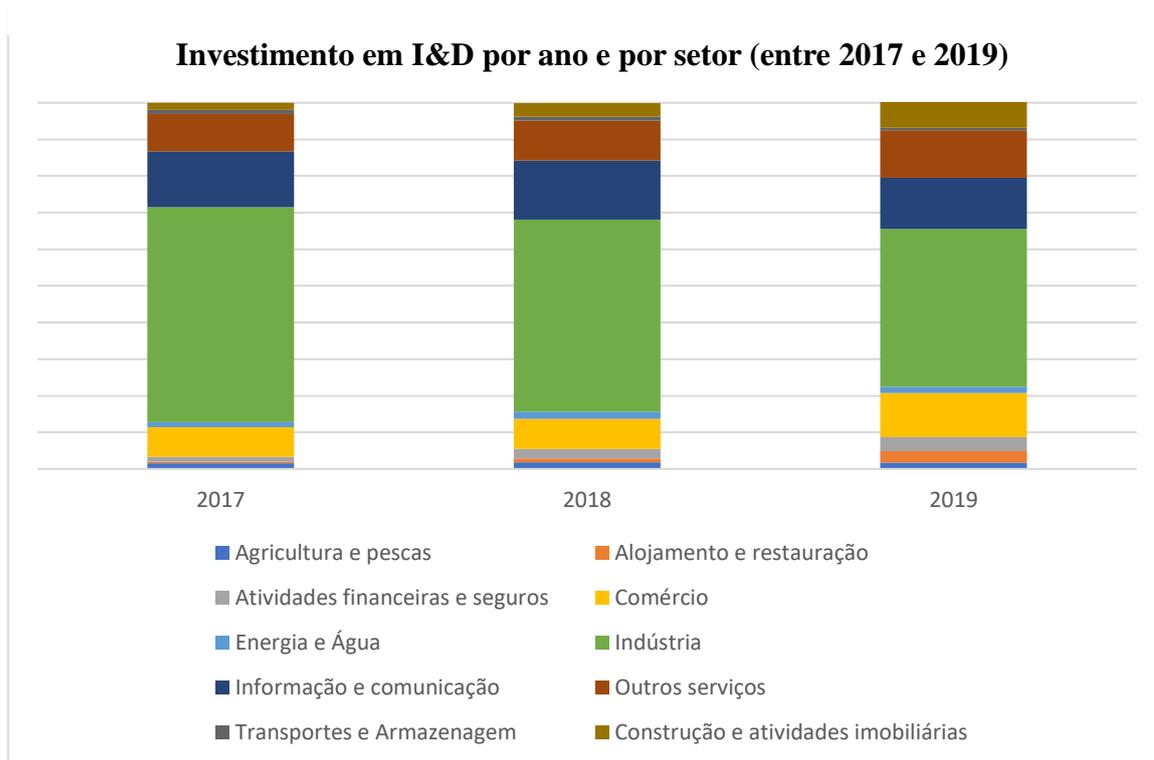
A Autoridade Tributária, devido à sua total transparência, todos os anos divulga uma lista de todos os sujeitos passivos que beneficiaram de um incentivo fiscal. Nesse documento é possível ver, por benefício, quais foram as empresas que usufruíram de benefícios fiscais, bem como ver o montante atribuído referente a esses mesmos benefícios.

Os últimos dados divulgados correspondem ao ano de 2020 e é possível verificar que a maioria das empresas que beneficiaram do SIFIDE atuam no setor industrial.

De acordo com os dados publicados pela ANI existem cada vez mais candidaturas submetidas no portal. Nesta seção é apresentada uma evolução do SIFIDE, onde é possível ver a mesma quanto aos setores de atividade (gráfico 2.1), como quanto ao número de candidaturas (gráfico 2.2) e o investimento em I&D apurado e o crédito fiscal atribuído (gráfico 2.3).

³¹ Disponível em: [https://www.iapmei.pt/PRODUTOS-E-SERVICOS/Incentivos-Financiamento/Beneficios-fiscais-\(1\)/SIFIDE.aspx](https://www.iapmei.pt/PRODUTOS-E-SERVICOS/Incentivos-Financiamento/Beneficios-fiscais-(1)/SIFIDE.aspx)

Gráfico 2.1 - Investimento em I&D por ano e por setor (entre 2017 a 2019)



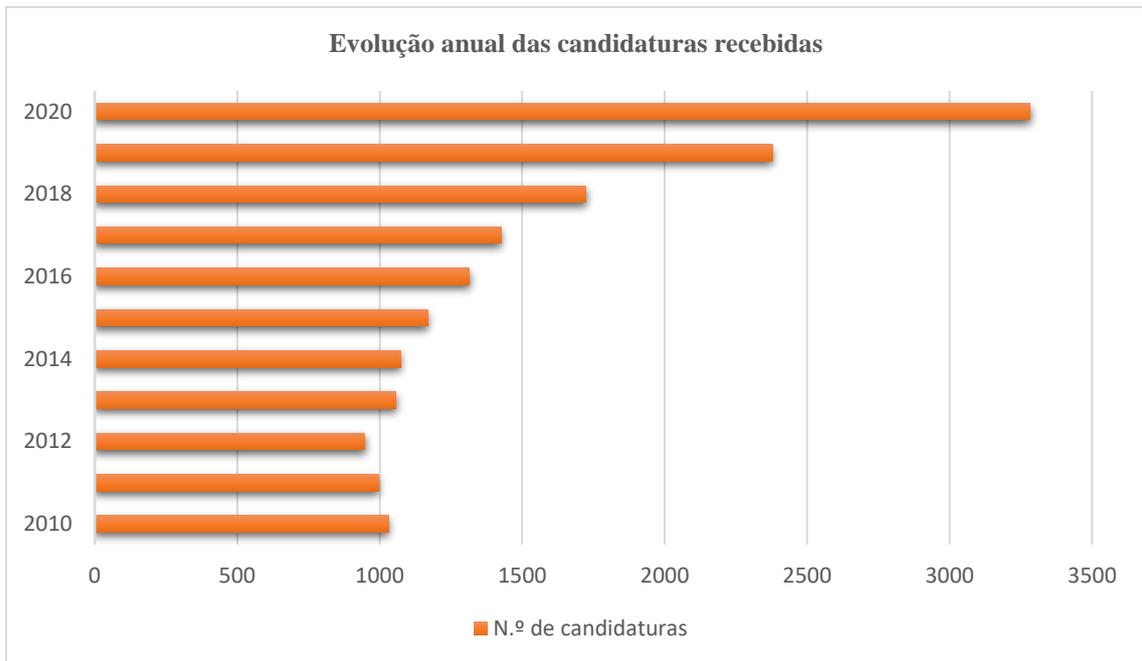
Fonte: Agência Nacional de Inovação SA.

No gráfico apresentado supra é possível verificar que o setor de atividade que predomina ao longo dos anos é o setor da Indústria e chega mesmo a ultrapassar os 50% nos anos de 2017 e 2018, verificando-se uma descida não muito significativa no ano de 2019. Os dois setores mais predominantes são o da Informação e comunicação e de Outros serviços, que rondam os 15 pontos percentuais.

Os setores que menos investem no investimento em I&D são a Agricultura e Pesca, a Energia e Água, as Atividades Financeiras, os Transportes, o Alojamento e a Construção e atividade imobiliárias. Todos estes setores apresentam uma percentagem muito baixa ficando apenas nos 1%.

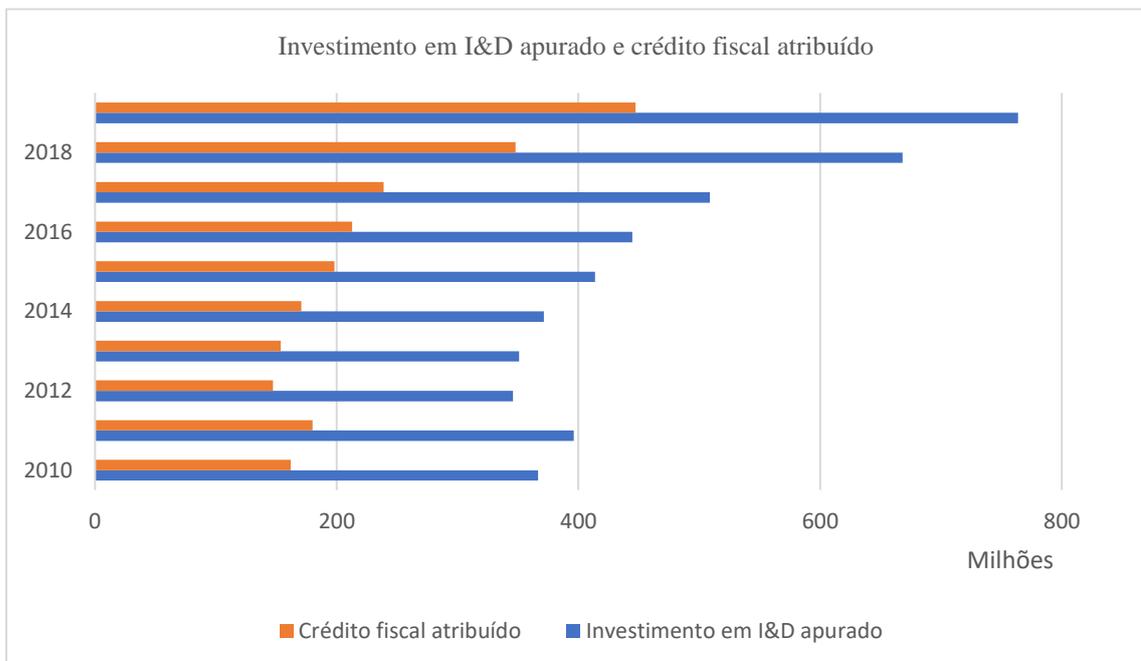
Nos gráficos seguintes é possível ver a evolução das candidaturas apresentadas, bem como das despesas aprovadas.

Gráfico 2.2 - Evolução anual das candidaturas recebidas (entre 2010 a 2020)



Fonte: Agência Nacional de Inovação SA

Gráfico 2.3 - Investimento em I&D apurado e crédito fiscal atribuído



Fonte: Agência Nacional de Inovação SA

No gráfico 2.2 é possível verificar que o número de candidaturas tem sofrido uma evolução muito positiva ao longo dos anos. Os anos de 2019 e 2020 foram aqueles que registaram um maior número de candidaturas. Quanto ao investimento em I&D apurado e o crédito fiscal atribuído (gráfico 2.3) é também possível verificar que há uma tendência de crescimento bastante positiva. Tendo em conta os dados provisórios, entretanto divulgados pela ANI, registou-se um decréscimo muito acentuado, tanto do investimento apurado, como do crédito fiscal atribuído. Esta evolução negativa deve-se, possivelmente, à pandemia COVID-19.

3.4.2 Na Polónia

Segundo Krempa (2021), a Polónia é um dos mercados mais dinâmicos e de rápido crescimento na Europa devido ao crescente número de novos projetos de investimento. Como membro da UE, oferece aos empreendedores a oportunidade de um acesso fácil à maior área de livre mercado do mundo. Além disso, proporciona aos investidores estrangeiros custos competitivos de mão-de-obra, um tamanho considerável do mercado, diversidade industrial e possibilidades reais para o desenvolvimento de novas entidades económicas.

O desafio da inovação desempenha um papel fundamental no crescimento de uma economia moderna baseada no conhecimento. A Polónia deu passos significativos para aumentar sua qualidade e quantidade de Investigação e Desenvolvimento (I&D) desde 2016 com o objetivo de incentivar a atividade de I&D.³²

Segundo Mańkowski (2018), o mecanismo pelo qual os incentivos de I&D operam é bastante simples e só exige que a empresa seja preparada adequadamente, ou seja, é necessário verificar o trabalho e as tarefas executadas, elaborar um plano de custos relacionados à I&D e comunicar o valor certo das despesas em I&D na declaração anual de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas.

³² Disponível em: <https://leyton.com/pl/en/rd-tax-relief/>.

Nas palavras do autor referido, a redução de impostos de I&D está disponível se:

- A I&D incorreu em custos qualificados que não são reembolsáveis;
- O empresário não desenvolve atividade empresarial dentro de uma zona económica especial em um determinado ano fiscal;
- O empresário celebrou um acordo com uma unidade científica (este requisito refere-se apenas a despesas incorridas com investigação básica definida como investigação original, trabalhos experimentais ou teóricos, realizados principalmente para adquirir novos conhecimentos sem qualquer aplicação ou utilização comercial direta).

De acordo com o artigo 19.º, n.º 1, da Lei do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIT), a taxa de base do imposto é de 19% da matéria coletável.

Segundo Mankowski (2018), qualquer empresa que melhore os seus produtos, a sua tecnologia ou mesmo os seus serviços cumpre as condições de elegibilidade para beneficiar do incentivo relacionado com a investigação e desenvolvimento. Na Polónia as áreas de investigação e desenvolvimento podem ser identificadas em qualquer indústria, tais como construção, desenvolvimento de *software*, indústria farmacêutica, entre outras.

Nas palavras do autor acima referido, desde o início de 2018, o limite de dedução de despesas elegíveis foi aumentando significativamente e atualmente é de 100% para todas as empresas, com exceção de empresas com estatuto de Centro de Investigação e Desenvolvimento (estatuto formal que uma empresa pode obter após atender a determinados requisitos); neste caso, o limite de dedução pode chegar a 150%. Deste modo, a poupança de imposto de I&D permite que as empresas reduzam a sua fatura tributária por meio de uma dedução de 100% das despesas de I&D.

Segundo Krempa (2021) as categorias de despesas elegíveis cobertas pelo benefício fiscal de I&D em vigor são as seguintes³³:

³³ Também disponível em <https://www.gov.pl/web/poland-businessharbour-en/tax-reliefs-in-poland-for-research-development-and-innovation>;

- Salários e contribuições para a segurança social (aplica-se a contratos de trabalho) na proporção em que o tempo gasto por um funcionário em atividade de I&D corresponde ao tempo total de trabalho;
- Custos de aquisição de materiais e matérias-primas diretamente relacionados à atividade de I&D;
- Custos de aquisição de pareceres de especialistas, serviços de assessoria ou serviços equivalentes, resultados de pesquisas de unidades científicas,
- Custos de obtenção e manutenção de patentes, direitos de proteção para protótipos, direitos de desenho industrial,
- Depreciações em ativos fixos e ativos intangíveis utilizados nas atividades de I&D (excluindo automóveis, edifícios, imóveis em posse separada).

De acordo com Mankowski (2018), para obter o benefício fiscal de investigação e desenvolvimento é necessário cumprir algumas etapas. Em primeiro lugar, é necessário esquematizar corretamente as atividades de I&D.³⁴ Após esta etapa estar concluída, é preenchida a declaração de rendimentos anual referente ao ano fiscal anterior. Juntamente com esta declaração é obrigatório informar quais as despesas elegíveis no formulário CIT-BR.^{35 36} O formulário é preenchido pelos sujeitos passivos que utilizem a dedução à matéria coletável dos custos dedutíveis do imposto incorridos em atividades de investigação e desenvolvimento.

É importante referir que na Polónia as atividades de I&D são conduzidas na sua maioria por instituições de investigação do setor público.

E quais são os gastos que o país suporta em I&D?

O gasto interno bruto em I&D é definido como o gasto total (corrente e de capital) em I&D realizado por todas as empresas residentes, institutos de investigação, laboratórios universitários e governamentais, entre outros. No gráfico abaixo é possível ver a evolução

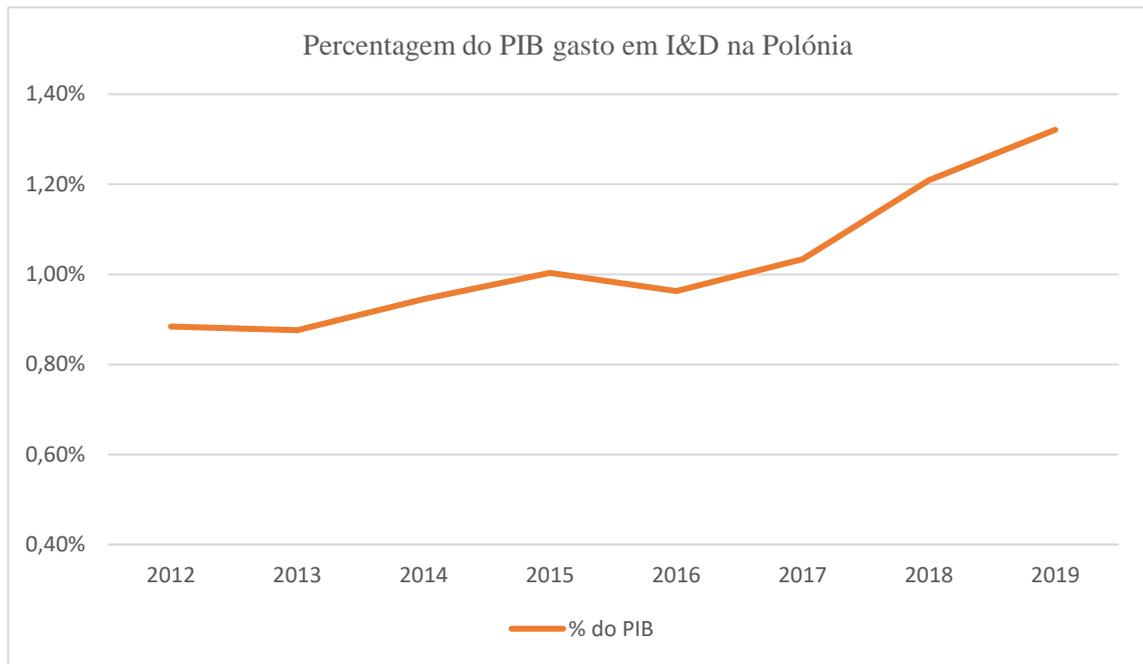
³⁴ Muitas vezes é difícil identificar estas atividades, uma vez que trabalhos de rotina não podem ser incluídos em atividades de investigação e desenvolvimento.

³⁵ Este formulário está anexado aos seguintes impressos: CIT-8, CIT-8AB. O formulário é preenchido pelos sujeitos passivos que utilizem a dedução à matéria coletável dos custos dedutíveis do imposto incorridos em atividades de investigação e desenvolvimento.

³⁶ Ver anexo 1

da percentagem do PIB gasto em I&D na Polónia. Houve umas pequenas oscilações, mas a tendência geral é que a percentagem seja maior de ano para ano.

Gráfico 2.4 - Percentagem do PIB gasto em I&D nos anos 2012 a 2019



Fonte: OCDE

3.4.3 Na Alemanha

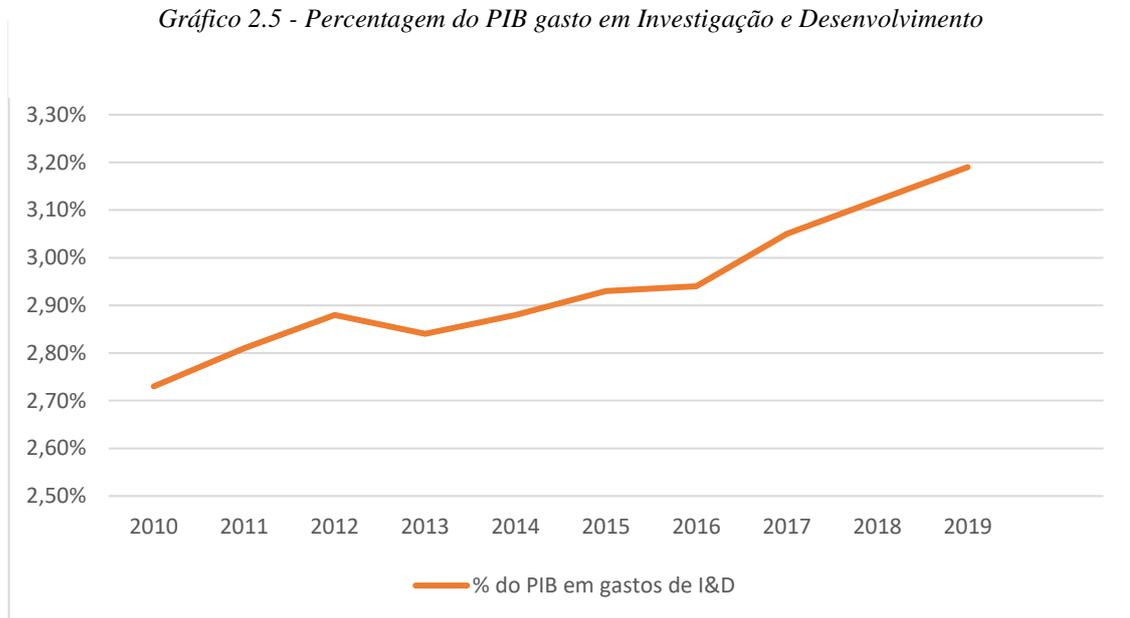
3.4.3.1 Enquadramento

A Alemanha é um dos principais países do mundo em investigação e desenvolvimento, o qual se deve, principalmente, ao seu forte sistema de apoio a essa área.

A Alemanha não só financia infraestruturas e instituições, como também e, especialmente, fornece apoio a escolas e empresas de investigação, para cooperação entre a indústria e a ciência para a criação de empresas inovadoras.

Segundo Sahnabel & Stephens (2021), a Alemanha investe cerca de 3% do seu PIB em investigação e desenvolvimento, e a tendência está a aumentar. Isso significa que, em comparação com os restantes países, a Alemanha está consideravelmente acima da média. Em 2019, aproximadamente 3,20% do PIB foi gasto em investigação e desenvolvimento

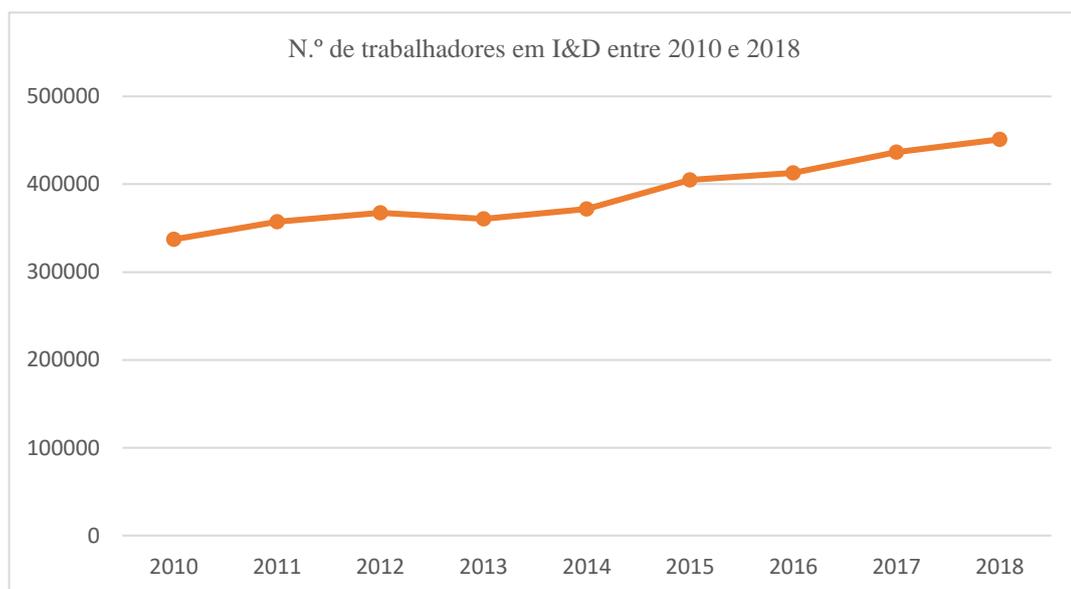
(ver gráfico abaixo). O total de despesas em I&D tem vindo a aumentar, atingindo o seu máximo no ano de 2019 (não se encontram disponíveis os dados referentes a 2020).



Fonte:OCDE

No gráfico 2.5 é possível ver a evolução do PIB gasto em I&D. Sofreu algumas oscilações entre os anos de 2012 a 2016, no entanto a tendência é bastante positiva, atingindo em 2019 quase 3,20% do PIB. Os dados de 2020 ainda não foram divulgados mas espera-se que a tendência se mantenha.

Gráfico 2.6 - Evolução do n.º de trabalhadores em I&D



Fonte:OCDE

No gráfico 2.6 é possível ver que o número de colaboradores em Investigação e Desenvolvimento tem sofrido uma evolução positiva ano após ano, apresentando apenas uma leve descida entre o ano de 2012 e 2013.

3.4.3.2 Despesas elegíveis

Segundo Schmidt (PWC) em 2019 a Alemanha aprovou a Lei Alemã de Auxílio à Investigação (*Forschungszulagengesetz*), que entrou em vigor a 1 de janeiro de 2020, a qual introduziu um subsídio federal para I&D.

Conforme estipulado no n.º 1 do art.3º da Lei de incentivos fiscais para investigação e desenvolvimento (lei de auxílio à investigação - FZulG), as despesas elegíveis são os salários, bem como as contribuições para a segurança social dos funcionários sujeitos à dedução do imposto segundo a Lei do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas.

Segundo a mesma Lei, o incentivo de investigação é de 25% dos salários para determinados fins de I&D que deve ser garantido, até um limite de 500 mil euros por ano. No entanto, e em resposta à pandemia COVID-19, a base de avaliação do subsídio de I&D na Alemanha foi aumentada com efeitos a partir de 1 de julho de 2020, por um período limitado até 30 de junho de 2026. Assim, durante este período, o montante máximo do subsídio de I&D é de 1 milhão de euros por ano.

Segundo Holzer (2021) as empresas qualificadas para beneficiar deste incentivo são as entidades com responsabilidade fiscal limitada ou ilimitada. Estas são elegíveis nos termos da Lei do Imposto sobre o Rendimento e da Lei do Imposto sobre as Sociedades, desde que não sejam isentas de impostos e satisfaçam os outros requisitos de candidatura.³⁷

Segundo o n.º 1 do art.º 2º da Lei de incentivos fiscais para investigação e desenvolvimento (lei de auxílio à investigação - FZulG), os projetos de investigação e

³⁷ Segundo a lei de auxílio à I&D, a candidatura deve ser acompanhada de um certificado que ateste que o respetivo projeto de I&D está elencado nas condições da lei supra citada. De acordo com o Regulamento de Certificação de Incentivos Fiscais à I&D (FZulBV), o Ministério Federal de Educação e Investigação será responsável pela supervisão técnica da emissão deste certificado. O mesmo fica disponível após três meses, contados a partir do momento em que a empresa fornece todos os dados solicitados.

desenvolvimento são elegíveis para benefícios fiscais desde que se enquadrem numa (ou mais) das seguintes categorias de investigação³⁸:

- Investigação experimental (destinada a produzir rascunhos, planos e protótipos);
- Investigação industrial (tem como objetivo específico melhorar produtos, processos ou serviços já existentes).
- Investigação básica (trabalho teórico destinado a obter novos conhecimentos).

De acordo com Holzer (2021), os projetos não são elegíveis se, por exemplo, um produto ou processo já estiver essencialmente estabelecido e apenas o desenvolvimento do mercado for o objetivo principal. O mesmo se aplica a desenvolvimentos de rotina, onde o financiamento também é descartado. Os pedidos referentes a esses projetos são regularmente rejeitados.

Findo o exercício, o contribuinte apresenta um pedido ao incentivo à investigação, onde tem que elaborar a descrição do projeto com uma enorme exatidão. Este pedido é feito à administração fiscal competente.

Este benefício, e de acordo com a lei supra citada, não é cumulativo relativamente às mesmas despesas com benefícios fiscais que estejam em vigor.

3.4.3.3 Impostos importantes para o cálculo do benefício

Na Alemanha o lucro das empresas é composto por dois impostos: o imposto sobre as sociedades e o imposto sobre o comércio.

- a) No imposto sobre as sociedades é cobrado uma taxa fixa nacional de 15%, a qual incide sobre a base tributável. Além disso, existe ainda uma sobretaxa de solidariedade (*Solidaritätszuschlag*) que é adicionada ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas. A sobretaxa é um componente fixo e uniforme em todo o país, é de 5,5% sobre o Imposto de Rendimento das Pessoas Coletivas de 15%, criando um total de cerca de 0,8% do lucro tributável. Em conjunto, o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas e a sobretaxa de solidariedade atingem uma taxa tributável total de cerca de 15,8%.

³⁸ Esta delimitação é feita de acordo com os critérios da General Block Exemption.

- b) A taxa de imposto comercial³⁹ é definida pelas autoridades locais, o que significa que pode variar de um município para o outro. As regras para determinar o lucro tributável (lucros comerciais mais certos acréscimos e deduções legais) são as mesmas em toda a Alemanha. A taxa mínima de imposto comercial deve ser de pelo menos 7%.⁴⁰

A taxa de imposto comercial depende de dois fatores:

- o multiplicador (*Hebesatz*) estipulado individualmente por cada município;
- a taxa de base tributária de 3,5% (em toda a Alemanha)

O lucro tributável da empresa é multiplicado pela taxa de base tributável (3,5%), resultando no denominado valor base tributável. O valor da base tributária é então multiplicado pelo multiplicador municipal aplicável. Atualmente, os municípios com pelo menos 80.000 habitantes cobram um imposto sobre o comércio a uma taxa entre 8,75% (*Hebesatz* de 250%) e 20,3% (*Hebesatz* de 580%).

³⁹ Independentemente da sua forma jurídica, todas as operações comerciais na Alemanha estão sujeitas ao imposto comercial (*Gewerbesteuer*).

⁴⁰ Não se encontra definido legalmente um valor máximo para a taxa do imposto sobre o comércio, mas a taxa média do imposto sobre o comércio na Alemanha está ligeiramente acima de 14%. Como regra, a taxa de imposto sobre o comércio tende a ser mais alta em áreas urbanas do que em áreas rurais e aqui não se aplica a sobretaxa de solidariedade.

CAPÍTULO III – Estudo de Caso

1. Metodologia de investigação

Concluído o enquadramento teórico com a explicação sobre o Incentivo Fiscal à Investigação e Desenvolvimento Empresarial em Portugal, bem como na Polónia e na Alemanha, é tempo de iniciar o capítulo mais prático do presente trabalho.

Para a realização deste estudo foi adotada, como metodologia de investigação, o estudo de caso.

O estudo de caso como metodologia de investigação é abordado por diversos autores, como Yin (1993 e 2005) e Stake (1999), entre outros. Para estes autores um caso pode ser algo bem definido ou concreto, mas também pode ser definido como sendo algo mais abstrato como, decisões, processos ou implementação de mudanças.

Os estudos de caso, na sua essência, parecem herdar as características da investigação qualitativa.⁴¹ Neste sentido os estudos de caso regem-se dentro da lógica que guia as sucessivas etapas de recolha, análise e interpretação dos resultados.

Nas palavras de Dooley (2002), a vantagem do estudo de caso é a sua aplicabilidade aa situações da vida real. Acrescenta, ainda, que os investigadores de várias disciplinas usam o método de investigação do estudo de caso para desenvolver teorias, para produzir novas teorias, para contestar ou desafiar teorias, para explicar uma situação, para estabelecer uma base de aplicação de soluções para situações, para explorar ou para descrever um objeto ou fenómeno.

Foi utilizada a pesquisa documental para fazer face às questões suscitadas, como: “em que países há uma maior poupança fiscal em sede de SIFIDE?” e “em qual dos países é mais vantajoso investir?”. Esta pesquisa foi efetuada pela leitura da legislação sobre os incentivos fiscais ao investimento previstos nos países escolhidos para a realização do mesmo, da leitura de livros, da análise de artigos científicos, e outros materiais

⁴¹ Segundo Bogdan & Biklen (1994), as características da investigação qualitativa são as seguintes (entre outras): a) a fonte direta dos dados é o ambiente natural e o investigador é o principal agente na recolha desses mesmos dados; b) os dados que o investigador recolhe são essencialmente de carácter descritivo; c) o processo da pesquisa é mais interessante para o investigador do que o próprio resultado.

disponíveis na internet, como por exemplo artigos e publicações elaborados por consultoras financeiras.

Por razões de confidencialidade não foi possível divulgar os dados da empresa, sendo que alguns dados também foram alterados.

2. Enquadramento da empresa

Uma empresa sediada no centro do país exerce a título principal uma atividade de natureza industrial a qual se enquadra na CAE 72110 – Investigação e Desenvolvimento em Biotecnologia, CAE presente na CAE-Rev.3.

É uma empresa biotecnológica, especializada no desenvolvimento e produção de anticorpos para a investigação em ciências da vida e da saúde. Utiliza tecnologia de ponta com o objetivo de se afirmar como um líder global no desenvolvimento e comercialização de anticorpos policlonais, produtos e serviços relacionados, de elevada qualidade e a preços competitivos. Aposta no desenvolvimento contínuo de produtos e serviços baseados em anticorpos para aplicações na indústria e na investigação.

No período de 2019 a empresa cumpriu todas as condições de elegibilidade para beneficiar deste incentivo, ou seja:

- a empresa tem despesas de investigação e desenvolvimento não comparticipadas a fundo perdido;
- o seu lucro tributável não foi determinado por métodos indiretos;
- tem a situação contributiva regularizada tanto perante o Estado como perante a Segurança Social.

A empresa realizou atividades de I&D nos anos de 2018 e 2019, suportando despesas relevantes no montante total de 53.550,00€ e 65.826,00 € respetivamente.

Sendo uma empresa especializada no desenvolvimento e produção de anticorpos para a investigação em ciências da vida e da saúde decidiu, no exercício de 2020, oferecer estratégias inovadoras de diagnóstico molecular. Deste modo incorreu nas seguintes despesas:

- Aquisição de equipamento laboratorial (taxa de depreciação = 10%) totalmente afeto à atividade de I&D: 75.650,00 euros;
- Pessoal afeto à atividade de I&D, com nível de qualificação 4: 25.000,00 euros;
- Pessoal afeto à atividade de I&D, com nível de qualificação 6: 15.000,00 euros;
- Gastos com eletricidade e seguros afetos a I&D: 5.350,00 euros;
- Registo de patente: 3.500,00 euros.

Quanto ao ano de 2020 é ainda necessário informar que a empresa apresentou os seguintes resultados:

- Matéria coletável: 82.579,21€;
- Coleta total: 16.341,63€, apurada de acordo com a dualidade das taxas aplicadas aos sujeitos passivos PME⁴² nos termos do anexo ao DL n.º 372/2007 de 6 de novembro.

Deste modo, a empresa decidiu, no ano de 2020, candidatar-se ao incentivo fiscal SIFIDE II. Na secção seguinte irá ser calculado o benefício fiscal.

3. Aplicação do benefício

Nesta secção, como referido supra, é onde será apresentado o cálculo do benefício fiscal SIFIDE nos três países escolhidos: Portugal, Polónia e na Alemanha.

3.1 Em Portugal

As despesas a considerar para o apuramento do benefício fiscal são as seguintes, nos termos do artigo 37º do CFI:

- Aquisição de equipamentos laboratoriais afetos a I&D (taxa de amortização = 10%): 7.565,00€;
- Pessoal afeto à atividade de I&D com nível de qualificação 4 e 6: 40.000,00€;

⁴² As taxas aplicáveis são as seguintes: 17% para os primeiros 25.000,00 euros da matéria coletável e 21% para a matéria coletável remanescente.

- Registo de patente: 3.500,00€;
- Despesas de funcionamento (55% das despesas com pessoal com nível igual ou superior a 4 – artigo 37.º nº1 do CFI): 22.000,00€.

3.1.1 Cálculo do benefício:

Os investimentos considerados elegíveis conforme referido na secção anterior são:

- $7.565,00€ + 40.000,00€ + 3.500,00€ + 22.000,00€ = 73.065,00€$

Aplicando as regras do SIFIDE, o cálculo da taxa base é efetuado com base em todos os investimentos considerados supra. Assim, é possível apurar o seguinte valor:

- $73.065,00€ * 32,5\% = 23.746,13€$

Já na taxa incremental⁴³ temos:

- $(53.550,00€ + 65.826,00€) / 2 = 119.376,00€ / 2 = 59.688,00€$
- $(73.065,00€ - 59.688,00€) * 50\% = 13.377,00€ * 50\% = 6.688,50€$

Após o cálculo das duas taxas, é apurada a totalidade do benefício fiscal:

- $23.746,13€ + 6.688,50€ = 30.434,63€$

De acordo com o art. 38º, n.º 1 do CFI, é possível referir que a empresa, no ano de 2020, usufruiu de um incentivo fiscal no montante de 30.434,63€. Incentivo este respeitante ao SIFIDE II.

No entanto, e com base na coleta apurada a empresa só pode utilizar o benefício disponível até ao limite da coleta (16.341,63€).

Consoante o n.º 4 do artigo referido supra o SIFIDE é dedutível até à totalidade da coleta de IRC. Sendo esta insuficiente tem um prazo de reporte até ao final do 8º período de tributação seguinte.

⁴³ A taxa incremental corresponde a 50% do acréscimo das despesas realizadas em 2020 em relação à média dos dois anos anteriores.

Quadro resumo:

Benefício apurado	30.434,63€
Coleta Total	16.341,63€
Benefício disponível	16.341,63€
SIFIDE a reportar até ao 8º período seguinte	14.093,00€

3.1.2 Modelo 22

Os sujeitos passivos que usufruam de benefícios fiscais, estão obrigados a entregar o Anexo D da declaração modelo 22.

Assim, é necessário incluir na modelo 22 a seguinte informação respeitante ao SIFIDE II:

Quadro 9:

9	AURAMENTO DA MATÉRIA COLETÁVEL		
	Matéria Coletável	311	82.579,21€

Quadro 10:

10	CÁLCULO DO IMPOSTO		
	Coleta	351	16.341,63€
	Benefícios fiscais	355	30.434,63

Nos quadros supra indicados os benefícios são declarados em valores globais e é no Anexo D que são indicados com mais detalhe, efetuando-se um cruzamento de informação.

Anexo D:

07	DEDUÇÕES À COLETA (a deduzir no campo 355 do Quadro 10 da Declaração)						
073	SIFIDE – Sistema De Incentivos Fiscais Em Investigação E Desenvolvimento Empresarial (Lei n.º 40/2005, de 3 de agosto) E SIFIDE II (art.º 133.º da Lei 55-A/2010 de 31 de dezembro)						
	Saldo não deduzido	Dotação do período	Dedução do período	Saldo que transita			
709	0,00€	710	30.434,63€	711	16.341,63€	712	14.093,00€

É importante salientar que no Anexo ao Balanço do período de 2020, na nota relativa ao Imposto sobre o Rendimento, deverá fazer-se referência ao imposto que não foi pago em resultado da dedução relativa ao benefício fiscal total apurado no período. Nesse ano, o montante de IRC que deixou de ser pago pela utilização do benefício fiscal foi de 16.341,63€ e o montante que foi reportado para os anos seguintes foi de 14.093,00€.

3.2 Na Polónia

As despesas elegíveis a considerar para o apuramento do benefício fiscal são as seguintes:

- Aquisição de equipamentos laboratoriais afetos a I&D (taxa de depreciação = 20%): 15.130,00€;
- Pessoal afeto à atividade de I&D com nível de qualificação 4 e 6: 40.000,00€;
- Registo de patente: 3.500,00€;

3.2.1 Cálculo do benefício:

O investimento a considerar tendo por base as regras aplicáveis na Polónia são:

- $15.130,00€ + 40.000,00€ + 3.500,00€ = 58.630,00€$

Segundo o exposto no capítulo II, na secção 3.4.2, é possível deduzir 100% das despesas elegíveis ao lucro tributável, ou seja, o montante apurado supra é igual ao montante total do benefício fiscal a que a empresa tem direito, deste modo:

- $58.630,00€ * 100\% = 58.630,00€$

Na Polónia, a base tributável a considerar altera em função do benefício apurado. Assim, é necessário retirar à matéria coletável inicial o valor do benefício. O valor resultando desta subtração é aquele que será considerado para cálculo do imposto a pagar:

- $82.579,21€ - 58.630,00€ = 23.949,21€$

Após o cálculo da nova base tributária a considerar, é necessário calcular o imposto a pagar, este é determinado da seguinte forma:

- $23.949,21€ * 19\% = 4.550,35€$

No caso polaco apesar da taxa do benefício fiscal ser superior à de Portugal, o cálculo da matéria coletável é bastante diferente resultando assim de um imposto a pagar de 4.550,35€.

3. Preenchimento da declaração CIT- BR

A empresa necessita de preencher a declaração CIT-BR, uma vez que usufruiu do incentivo fiscal de I&D. Os campos que devem ser preenchidos são os seguintes:

- Campo 9, 10 e 11;
- O campo B.1 é dividido de acordo com as despesas elegíveis incorridas e os valores reportados (as despesas devem ser documentadas de acordo com as normas em vigor);

3.3 Na Alemanha

As despesas a considerar para o apuramento do benefício fiscal são as seguintes:

- Pessoal afeto à atividade de I&D com nível de qualificação 4 e 6: 40.000,00€;

3.3.1 Cálculo do benefício:

Na Alemanha o investimento a considerar é apenas um, os vencimentos e as contribuições para a segurança social. O benefício é aplicado sobre o valor de 40.000,00 euros a uma taxa de 25% operando por dedução à coleta. Assim:

- $40.000,00€ * 25\% = 10.000,00€$

O lucro das empresas na Alemanha é composto por dois tipos de impostos: o imposto sobre as sociedades e o imposto sobre o comércio.

Para o cálculo do imposto a pagar é importante salientar novamente que o imposto das sociedades inclui uma taxa base a que acresce uma sobretaxa de solidariedade. Assim, neste imposto vamos considerar uma taxa de 15,825%.

O imposto sobre o comércio também é composto por duas taxas: a taxa base de 3,5% e uma taxa aplicada pelos municípios. Para cálculo desta última taxa é necessário perceber onde se encontra sediada a empresa em questão. Neste caso, a empresa está localizada em Berlim onde o *Hebesatz* é de 410%, este último valor multiplicado pela taxa base irá dar-nos a taxa de 14,35%.

Assim, o total de taxas a aplicar ao lucro das empresas é 30,18%.

- $82.579,21€ * 15,825\% = 13.068,16€$
- $82.579,21 * 3,50\% = 2.890,27€$
- $2.890,27€ * 410\% = 11.850,11€$

Considerando as taxas aplicadas supra, é possível apurar a coleta total:

- $13.068,16€ + 11.850,11€ = 24.918,27€$

Após o apuramento da coleta, bem como do montante do benefício aplicado, é necessário apurar o valor do imposto a pagar:

- $24.918,27€ - 10.000,00€ = 14.918,27€$

4. Análise comparativa

Da análise comparativa efetuada em epígrafe com o intuito de, partindo de um caso real de uma empresa portuguesa, comparar a aplicação dos benefícios fiscais similares ao SIFIDE, podemos sintetizar as principais variáveis no quadro seguinte:

Quadro 3.1 - Comparação dos benefícios equiparados ao SIFIDE

País	Base tributável a considerar	Taxa de imposto	Imposto a pagar
Portugal	82.579,21€	0,00%	0,00€
Polónia	23.949,21€	19,00%	4.550,35€
Alemanha	82.579,21€	18,07%	14.918,27€

Fonte: Elaboração Própria

Com base no quadro elaborado, a empresa apenas não estaria sujeita a imposto a pagar se desempenhasse funções em território português. Ou seja, o benefício aplicado que reduz a matéria coletável é suficiente para se traduzir numa redução de imposto significativa. O caso de estudo elaborado permitiu perceber que Portugal possui um regime fiscal considerado atrativo.

Por outro lado, a Polónia aplica o seu regime de incentivo numa ótica de dedução ao lucro tributável e, por si só, a taxa aplicada no país está muito abaixo das taxas médias aplicadas na União Europeia o que se traduz num pagamento de imposto atrativo. Apesar de existir imposto a pagar, este seria bastante maior se não existisse qualquer benefício aplicado, passando de 4.550,35 euros para 15.690,05 euros.

Já na Alemanha, concluímos que é o país menos atrativo para se investir em I&D e é neste país que há uma menor poupança fiscal em termos do benefício fiscal aplicado.

É importante frisar que as taxas de incentivo bem como as taxas para cálculo de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas são bastante diferentes nos três países apresentados. Em jeito de resumo, Portugal apresenta uma taxa base de 32,5% e uma taxa incremental de 50%, obtendo um benefício máximo até 82,5%. No entanto, de acordo com o art. 38º n.º 2 do CFI, no caso dos sujeitos passivos de IRC que sejam PME e que, por não terem completado dois exercícios, não tenham beneficiado da taxa incremental aplica-se uma majoração de 15% à taxa base. Na Alemanha a dedução à coleta do benefício fiscal é de 25% e as despesas elegíveis restringem-se aos gastos com o pessoal afetos à atividade em I&D. Já na Polónia, o benefício fiscal opera por dedução ao lucro tributável de 100% das despesas elegíveis, sendo assim mais difícil de se quantificar o benefício, mas, simplificando, pode-se estimar que seja o valor correspondente à taxa de imposto, ou seja, 19%.

Conjugando os dados apresentados supra com a informação da secção 3.4, é possível verificar que o país considerado menos atrativo é aquele que apresenta uma percentagem maior do PIB gasto em I&D.

É possível, ainda, observar uma curiosidade bastante interessante. Segundo dados da PORDATA⁴⁴, Portugal apresentava em 2018 cerca de 58 mil trabalhadores afetos à atividade de I&D, enquanto que, a Alemanha (segundo gráfico 2.6) apresentava cerca de 460 mil trabalhadores. Tendo por base a população de cada um dos países no ano de 2018 é possível concluir que a percentagem exibida por cada um dos países em termos de trabalhadores é bastante próxima.

⁴⁴

Disponível

em:

[https://www.pordata.pt/Portugal/Pessoal+total+\(ETI\)+em+actividades+de+investiga%a7%a3o+e+desenvolvimento+\(I+D\)+total+e+por+sector+de+execu%a7%a3o-1096](https://www.pordata.pt/Portugal/Pessoal+total+(ETI)+em+actividades+de+investiga%a7%a3o+e+desenvolvimento+(I+D)+total+e+por+sector+de+execu%a7%a3o-1096)

Conclusão

Os incentivos fiscais em sede de IRC representam uma oportunidade para as empresas. Estes, por um lado, permitem as empresas usufruir de um desagravamento fiscal e, por outro lado, potenciam o investimento e o crescimento do país onde se inserem. O estudo dos mesmos nem sempre é uma tarefa fácil, uma vez que informação existente sofre, com alguma regularidade, várias alterações. Acresce, ainda, o facto dos benefícios fiscais constarem em diplomas diferentes, o que dificulta uma perceção clara e concisa na escolha de beneficiar destes.

No presente trabalho foram analisados, com brevidade, os sistemas fiscais de tributação sobre o rendimento das pessoas coletivas em Portugal, na Polónia e na Alemanha. Posteriormente, nestes mesmos países, foi elaborada uma análise dos incentivos correspondentes à Investigação e Desenvolvimento (I&D) empresariais. Com esta foi possível perceber que o incentivo estudado é bastante diferente nos três países escolhidos e é aplicado de forma bastante diferente.

No estudo de caso apresentado foi apresentada uma empresa portuguesa, esta foi aplicada aos três países escolhidos. Após esta etapa foi calculado o benefício fiscal referente a I&D em cada país, com o objetivo de perceber, considerando todas as taxas aplicadas, qual era o país onde essa mesma empresa teria um desagravamento fiscal maior e onde era mais vantajoso sediar essa mesma empresa.

A globalização dos mercados, associada a um elevado ritmo de mudança tecnológica, exige às empresas uma adaptação rápida por forma a manterem a sua competitividade no contexto macroeconómico em que se inserem. A competitividade, por sua vez, pressupõe que as empresas sejam eficientes e gerem resultados, iguais ou superiores aos dos concorrentes, na satisfação das necessidades e expectativas dos seus clientes e de outros agentes económicos.⁴⁵

Segundo Dunning (2001), as empresas realizam investimento estrangeiro por quatro principais motivos: a procura de recursos, de mercados, de eficiência e de ativos estratégicos. Na procura de recursos os investidores adquirem recursos específicos a um

⁴⁵ Ficha de Inovação, I&D e Empreendedorismo, 2016. Disponível em: <https://www.gee.gov.pt/en/docs/estudos-e-seminarios/competitividade/1098-ficha-de-inovacao-i-d-e-empreendedorismo-2016/file>

custo inferior ao disponível no seu país, deste modo pretendem tornar-se mais rentáveis e competitivos; na procura de mercados o objetivo é entrar em novos espaços económicos e/ou aumentar as quotas de mercado existentes; já na procura de eficiência, o investimento é procurado pelos investidores que pretendem regiões com menores custos para as suas operações; por último, a procura de ativos estratégicos é realizada por multinacionais que pretendem alcançar objetivos estratégicos a longo prazo de forma a sustentar ou a aumentar a sua competitividade internacional.

Nas palavras de Dunning (1993a) as motivações para a prática de investimento estrangeiro não são exclusivas, ou seja, uma empresa pode investir por múltiplos motivos que se podem alterar.

De acordo com Wheeler e Mody (1992) existem três variáveis a ter em consideração no momento de investir: as variáveis clássicas, os benefícios de aglomeração e os fatores geopolíticos. As variáveis clássicas incluem aspetos como custos laborais, nível de impostos e dimensão do mercado. Nos benefícios de aglomeração, os fatores mais relevantes são a qualidade das infraestruturas, o grau de industrialização do país de acolhimento e os fluxos de IDE já existentes. Por último, os fatores geopolíticos relacionam-se com as relações políticas, económicas e comerciais com o exterior.

Com o presente trabalho, foi possível concluir, em Portugal, que o benefício estudado se encontra bem estruturado. Olhando para o gráfico 2.2 é possível ver a evolução do número de empresas que se têm candidatado ao benefício ao longo dos anos. Apesar disso, é possível afirmar que o mesmo não é muito utilizado pelas empresas portuguesas. Esta não utilização muito se deve ao facto de a lei nem sempre ser de fácil compreensão, existindo várias dúvidas quanto à sua aplicação, o que pode conduzir a um desinteresse por parte das empresas.

No caso da Polónia, o país é considerado bastante atrativo quanto à aplicação do benefício de I&D. Para além de as despesas elegíveis serem deduzidas na sua totalidade, existe uma redução bastante significativa o imposto a pagar. Ou seja, é possível afirmar que a Polónia possui um regime de incentivos em I&D bastante apelativo e apresenta, ainda, um sistema fiscal com condições muito competitivas.

Já no caso da Alemanha, este é o país menos atrativo para se investir, uma vez que, e segundo o estudo feito, é aquele que apresenta um menor desagravamento fiscal. Apesar de existirem muitas empresas a usufruir deste benefício e a Alemanha ser considerada um

país onde a percentagem de gastos I&D do Produto Interno Bruto é elevada (conforme gráfico 2.5), o país não apresenta um valor de incentivo muito alto. Aliado a isso, apenas tem uma despesa elegível, que são os salários e contribuições dos trabalhadores.

Como sugestão de trabalhos futuros, seria interessante estudar o benefício fiscal em I&D num leque mais vasto de países, com vista a comparar as várias despesas elegíveis, bem como perceber em que mais países é possível ter um desagravamento fiscal maior.

Neste sentido, é possível concluir que os três países apresentados possuem benefícios fiscais em I&D, variando no âmbito das despesas elegíveis, bem como no cálculo do benefício e do imposto a pagar.

Referências Bibliográficas

Acórdão Arbitral n.º 225/2016-T de 10-11-2016, disponível em https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=SIFIDE&listPage=5&id=2257. Consultado a 21-01-2022;

Acórdão Arbitral n.º 586/2015-T de 06-06-2016, disponível em https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=SIFIDE&listPage=6&id=1859. Consultado a 21-01-2022;

Acórdão Arbitral n.º 133/2012-T de 11-04-2013, disponível em https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=SIFIDE&listPage=7&id=45. Consultado a 21-01-2022;

Agência Nacional de Inovação, Indicadores do SIFIDE, disponível em: <https://www.ani.pt/financiamento/incentivos-fiscais/sifide/>;

Autoridade tributária, disponível em: <https://info.portaldasfinancas.gov.pt/>;

Bogdan, R. C. & Biklen, S. K. (1994), *Investigação qualitativa em educação: uma introdução à teoria e aos métodos*. Porto: Porto Editora;

Campos, Diogo de Leite e Andrade, João Costa (2008), *Autonomia Contratual e Direito Tributário, A norma geral anti-elisão*, Coimbra, Almedina;

Catarino, João Ricardo & Guimarães, Vasco Branco (2015). *Lições de Fiscalidade Vol.II – Gestão e Planeamento Fiscal Internacional*: Grupo Almedina;

Deloitte Touche Tohmatsu Limited. (2016); *Taxation and Investment in Poland 2017* Disponível em: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-polandguide-2017.pdf>;

Diretiva (UE) n.º 2020/876 do Conselho de 24 de junho;

DL n.º 372/2007 de 6 de novembro;

DL n.º 29/2008 de 25 de fevereiro;

DL n.º 53/2020 de 21 de julho;

Dooley, L. M. (2002), *Case Study Research and Theory Building. Advances in Developing Human Resources*;

Dunning, J. H. (1993a), *Multinational Enterprises and the Global Economy*, AddisonWesley;

Dunning, J. (2001), “The Eclectic (OLI) paradigma of international production: past, presente and future”, *International Journal of the Economics of Business*. Vol. 8;

Faria, M. T. B. V. (1995). *Estatuto dos Benefícios Fiscais: notas explicativas (3a)*.

Lisboa: Rei do Livros;

Gabinete de Estratégia e Estudos (2016), *Ficha de Inovação, I&D e Empreendedorismo*. Disponível em: <https://www.gee.gov.pt/en/docs/estudos-e-seminarios/competitividade/1098-ficha-de-inovacao-i-d-e-empreendedorismo-2016/file>;

Gomes, N. (1991). *Teoria geral dos benefícios fiscais*. Lisboa: CEF;

Gomes, N. S. (1996). *Cadernos de Ciência E Técnica Fiscal (174). Manual de Direito Fiscal (Volumo II)*;

Informação vinculativa referente ao Processo 2926, despacho da Subdiretora-geral dos Impostos sobre o Rendimento e Relações Internacionais, de 10-02-2021. Assunto: Aditamento ao n.º 7 do art, 38º do CFI – Aplicação da Lei no Tempo. Disponível em: <https://www.apeca.pt/informacaoAPECAweb/pages/info.php?t=SW5mb3JtYcOnw6NvIFZpbmN1bGF0aXZ>. Consultado a 20/01/2022.

Informação vinculativa relativa ao Processo 2020 000254, PIV 16920, Despacho de 25 de maio de 2020 da Subdiretora-Geral do IR. Assunto: SIFIDE – Contribuições para fundos que investem em outros fundos (“fundos de fundos”). Disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/rendimento/circ/Documents/FD_CFI_PIV_16920.pdf. Consultado a 20/01/2022;

Informação vinculativa relativa ao Processo 940/21, PIV n.º 20171, com despacho da Subdiretora-geral dos Impostos sobre o Rendimento e Relações Internacionais, de 08-04-2021. Disponível em:

https://www.apeca.pt/docs/informacaoapeca/209_FD_PIV_20171.pdf. Consultado a 21/01/2022;

Krempa, Slawomir (2021), disponível em taxsummaries.pwc.com;

Lei n.º 71/2018 de 31 de dezembro;

Lei n.º 2/2020 de 31 de março;

Lei n.º 26/2020 de 21 de julho;

Lei n.º 75-B/2020 de dezembro;

Lei de Incentivos Fiscais Para I&D (FZuIG) – Alemanha;

Lourenço, J. Cabrito (2000), *A Auditoria Fiscal*, 2.ª ed., Vislis, Editora;

Mallard J., Mazas B. & Selles M. (1994) *Fiscalité des entreprises: Vers une stratégie d'optimisation fiscale*. Grenoble; Paris Société d'édition et de diffusion pour la formation;

Manuel de Andrade, *Teoria Geral da Relação Jurídica*, vol. II, Almedina, 1992;

Manlowski, Marcin (2018), *Maior isenção fiscal em I&D*, disponível em home.kpmg/pl. Consultado em 28/12/2021;

Nabais, J. C. (2009). *Direito Fiscal (5.a)*. Coimbra: Edições Almedina;

OCDE, *Detalhes da Receita Fiscal na Polónia*, disponível em: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REVPOL>;

OCDE, *Detalhes da Receita Fiscal na Alemanha*, disponível em: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REVPOL>;

Oliveira, Francisca Guedes et-al (2019), *Os Benefícios Fiscais em Portugal*. Disponível em: file:///C:/Users/User/Desktop/Beneficios%20fiscais_prof%20mandou.PDF;

Ordem dos Contabilistas Certificados, *Parecer Técnico de 31/12/2021. Assunto: SIFIDE – Substituição da declaração modelo 22*. Disponível em <https://www.occ.pt/pt/noticias/sifide-substituicao-da-declaracao-modelo-22/>.

Consultado a 21/01/2022;

Pereira, M. H. de F. (2007). *Fiscalidade*. Coimbra: Almedina;

Pereira, M. H. de Freitas (2011), *Fiscalidade*. 4ª Ed., Coimbra, Livraria Almedina;

Polish Investment & Trade Agency, Corporate Income Tax. Disponível em: https://www.paih.gov.pl/polish_law/taxation/cit;

PORDATA, Pessoal Total em atividades de I&D, disponível em: [https://www.pordata.pt/Portugal/Pessoal+total+\(ETI\)+em+atividades+de+investiga%3ca7%3ca3o+e+desenvolvimento+\(I+D\)+total+e+por+sector+de+execu%3ca7%3ca3o-1096](https://www.pordata.pt/Portugal/Pessoal+total+(ETI)+em+atividades+de+investiga%3ca7%3ca3o+e+desenvolvimento+(I+D)+total+e+por+sector+de+execu%3ca7%3ca3o-1096);

Price Water House Coopers: Disponível em: <https://www.pwc.pt/en/pwcinformisco/tax-guide/2017/cit.html>;

Price Water House Coopers: Disponível em: <https://taxsummaries.pwc.com/poland/corporate/tax-credits-and-incentives>;

Regulamento de Certificação de Incentivos Fiscais à I&D (FZulBV) – Alemanha;

Sanches, J.L. Saldanha (2006), *Os Limites do Planeamento Fiscal*, Coimbra editora, Livraria Almedina, pág. 21;

Sanches, J. L. S. (2007). *Manual de Direito Fiscal* (3.a). Coimbra Editora;

Santos, A. C. (10 de Outubro de 2008). *Planeamento Fiscal*. De OTOC: <http://www.otoc.pt/fotos/editor2/Antonio%20Carlos%20Santos.pdf>;

Schnabel Michel & Stephens Daniel, in <https://www.gtai.de>, consultado em 28/12/2021;

Schmidt Klaus & Moesle Emma, in taxsummaries.pwc.com, consultado a 28/12/2021;

Silva, A. F. (Novembro de 2008). *O direito dos contribuintes ao planeamento fiscal*. Obtido em 12 de Março de 2013, de OTOC: http://www.otoc.pt/downloads/files/1227698706_42a45_fiscalidade.pdf;

Silva, Germano Marques, *Da Ética, Imposto e Crime ou o Princípio da Moralidade no Direito Pena Tributário*, p.10, disponível em www.afp.pt;

Sousa, Abílio (2021), *Preenchimento da declaração modelo 22 de IRC*, disponível em <https://pt.calameo.com/read/000324981a47622280c9c>;

Stake, R. E. (1999). *Investigación con estudio de casos*. Madrid;

Teixeira, G. (2012). *Manual de Direito Fiscal* (2.a). Coimbra: Almedina;

The Fiscal Code of Germany, disponível em: https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/index.html#gl_p0153;

The National Law Review, German Act on Tax Incentives for Research and Development (FZulG) in Force (2020), disponível em: <https://www.natlawreview.com/article/german-act-tax-incentives-research-and-development-fzulg-force>;

Wheeler, D., Mody, A. (1992), “International investment location decisions: the case of US firms”, *Journal of International Economics*;

Yin, R. (1993). *Applications of case study research*. Beverly Hills, CA: Sage Publishing;

Yin R. (2005). *Estudos de caso, Planeamento e Métodos*. Porto Alegre.

Anexos

Anexo 1

CIT-BR

POLTAX <small>POLA JASNE WYPELNIĄ SKŁADAJĄCY, POLA CIEMNE WYPELNIĄ URZĄD. WYPELNIĆ DUŻYMI, DRUKOWANYMI LITERAMI, CZARNYM LUB NIEBIESKIM KOLOREM</small> <small>Składanie w wersji elektronicznej: www.podatki.gov.pl</small>		
1. Identyfikator podatkowy NIP podatnika	2. Nr dokumentu	3. Status

CIT/BR

INFORMACJA O ODLICZENIACH OD PODSTAWY OPODATKOWANIA KOSZTÓW UZYSKANIA PRZYCHODÓW PONIESIONYCH NA DZIAŁALNOŚĆ BADAWCZO-ROZWOJOWĄ

za rok podatkowy	4. Od (dzień - miesiąc - rok)	5. Do (dzień - miesiąc - rok)	6. Nr załącznika ¹⁾
------------------	-------------------------------	-------------------------------	--------------------------------

Załącznik do zeznań: CIT-8 i CIT-8AB. Wypełniają podatnicy korzystający z odliczenia od podstawy opodatkowania kosztów uzyskania przychodów poniesionych na działalność badawczo-rozwojową, zwanych dalej „kosztami kwalifikowanymi”, na zasadach określonych w art. 18d ustawy oraz podatnicy, którym przysługuje kwota do zwrotu na podstawie art. 18da ustawy.

A. DANE IDENTYFIKACYJNE PODATNIKA I INNE INFORMACJE O PODATNIKU

7. Nazwa pełna		
8. Podatnik posiadał w roku podatkowym status centrum badawczo-rozwojowego w rozumieniu art. 17 ustawy z dnia 30 maja 2008 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej (Dz. U. z 2019 r. poz. 1402) (zaznaczyć właściwy kwadrat):		
1. tak 2. nie		
Podatnik w roku podatkowym posiadał status centrum badawczo-rozwojowego w okresie (wypełniają podatnicy, którzy zaznaczyli kwadrat nr 1 w poz. 8)	9. Od (dzień - miesiąc - rok)	10. Do (dzień - miesiąc - rok)
11. Podatnik był w roku podatkowym mikroprzedsiębiorcą, małym lub średnim przedsiębiorcą w rozumieniu odrębnych przepisów (wypełniają podatnicy, którzy zaznaczyli kwadrat nr 1 w poz. 8):		
1. tak 2. nie		

B. ODLICZENIE OD PODSTAWY OPODATKOWANIA KOSZTÓW KWALIFIKOWANYCH ORAZ OBLICZENIE KWOTY PRZYSŁUGUJĄCEJ PODATNIKOWI, O KTÓREJ MOWA W ART. 18DA USTAWY

B.1. KOSZTY KWALIFIKOWANE, O KTÓRYCH MOWA W ART. 18D UST. 2-3 USTAWY

Koszty kwalifikowane przypadające na podatnika ²⁾	Nieposiadającego statusu centrum badawczo-rozwojowego zl. gr	Posiadającego status centrum badawczo-rozwojowego zl. gr
Koszty kwalifikowane dotyczące należności i składek, o których mowa w art. 18d ust. 2 pkt 1 i 1a ustawy	12.	13.
Koszty kwalifikowane dotyczące nabycia materiałów i surowców, o których mowa w art. 18d ust. 2 pkt 2 ustawy	14.	15.
Koszty kwalifikowane dotyczące nabycia niebędącego środkami trwałymi sprzętu specjalistycznego, o którym mowa w art. 18d ust. 2 pkt 2a ustawy	16.	17.
Koszty kwalifikowane dotyczące m.in. ekspertyz, opinii, usług doradczych, o których mowa w art. 18d ust. 2 pkt 3 ustawy	18.	19.
Koszty kwalifikowane dotyczące odpłatnego korzystania z aparatury naukowo-badawczej, o których mowa w art. 18d ust. 2 pkt 4 ustawy	20.	21.
Koszty kwalifikowane dotyczące nabycia usługi wykorzystania aparatury naukowo-badawczej, o których mowa w art. 18d ust. 2 pkt 4a ustawy	22.	23.
Koszty kwalifikowane dotyczące uzyskania i utrzymania patentu, prawa ochronnego na wzór użytkowy, prawa z rejestracji wzoru przemysłowego, o których mowa w art. 18d ust. 2 pkt 5 ustawy	24.	25.
Koszty kwalifikowane dotyczące odpisów amortyzacyjnych od kosztów prac rozwojowych, o których mowa w art. 18d ust. 2a ustawy	26.	27.
Koszty kwalifikowane dotyczące odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 18d ust. 3 ustawy	28.	29.
Razem koszty kwalifikowane W poz. 30 należy wpisać sumę kwot z poz. 12, 14, 16, 18, 20, 22, 24, 26 i 28. W poz. 31 należy wpisać sumę kwot z poz. 13, 15, 17, 19, 21, 23, 25, 27 i 29.	30.	31.

CIT/BR ₍₈₎	/
-----------------------	---

A Gestão Fiscal e o Sistema de Incentivos Fiscais à Investigação e Desenvolvimento Empresarial: Um estudo de caso

POLTAX

POLA JASNE WYPELNIĄ SKŁADAJĄCY, POLA CIEMNE WYPELNIĄ URZĄD. WYPELNIĆ DUŻYMI, DRUKOWANYMI LITERAMI, CZARNYM LUB NIEBIESKIM KOLOREM
Składanie w wersji elektronicznej: www.podatki.gov.pl

B.2. DODATKOWE ODLICZENIA PRZYSŁUGUJĄCE PODATNIKOWI, POSIADAJĄCEMU STATUS CENTRUM BADAWCZO-ROZWOJOWEGO, O KTÓRYM MOWA W ART. 18D UST. 3A USTAWY, LUB PODATNIKOWI, KTÓRY JEST WSPÓLNIKIEM SPÓŁKI NIEBĘDĄCEJ OSOBĄ PRAWNĄ, POSIADAJĄCEJ STATUS CENTRUM BADAWCZO-ROZWOJOWEGO (wypełniają podatnicy, którzy zaznaczyli kwadrat nr 1 w poz. 8 lub wypełnili część D)		zł.	gr
Dodatkowe odliczenia na podstawie art. 18d ust. 7 pkt 1 ustawy	32.		
Kwota odliczenia nie może przekroczyć 50% kwoty wykazanej w poz. 31.			
Dodatkowe odliczenia na podstawie art. 18d ust. 7 pkt 2 ustawy	33.		
Kwota odliczenia nie może przekroczyć 50% sumy kosztów z poz. 13, 15, 17, 19, 21, 23, 27 i 29.			
Dodatkowe koszty kwalifikowane w zakresie odpisów amortyzacyjnych od budowli, budynków i lokali na podstawie art. 18d ust. 3a pkt 1 ustawy	34.		
Kwota odliczenia nie może przekroczyć 150% ³⁾ poniesionych kosztów, o których mowa w art. 18d ust. 3a pkt 1 ustawy. ⁴⁾			
Dodatkowe koszty kwalifikowane dot. m.in. ekspertyz, opinii, usług doradczych i usług równorzędnych, badań wykonywanych na podstawie umowy, wiedzy technicznej i patentów lub licencji na chroniony wynalazek, uzyskanych od podmiotów innych niż jednostki naukowe na podstawie art. 18d ust. 3a pkt 2 ustawy	35.		
Kwota odliczenia nie może przekroczyć 150% ⁵⁾ poniesionych kosztów, o których mowa w art. 18d ust. 3a pkt 2 ustawy. ⁴⁾			
Razem dodatkowe odliczenia	36.		
Suma kwot z poz. 32-35.			
B.3. ŁĄCZNE ODLICZENIA, NA PODSTAWIE ART. 18D UST. 7 USTAWY		zł.	gr
Łączne odliczenia na podstawie art. 18d ust. 7 pkt 3 ustawy	37.		
Kwota z poz. 30			
Łączne odliczenia na podstawie art. 18d ust. 7 pkt 1 i 2 ustawy	38.		
Suma kwot z poz. 31 i 36.			
Koszty kwalifikowane nieodliczone w poprzednich latach podlegające odliczeniu w roku podatkowym na podstawie art. 18d ust. 8 ustawy (obejmuje rodzaje kosztów wykazane w poz. 12-29)	39.		
Koszty kwalifikowane nieodliczone w poprzednich latach podlegające odliczeniu w roku podatkowym na podstawie art. 18d ust. 8 ustawy (obejmuje rodzaje kosztów wykazane w poz. 32-35)	40.		
Razem łączne odliczenia	41.		
Suma kwot z poz. 37-40.			
Koszty kwalifikowane do odliczenia w roku podatkowym	42.		
Kwota odliczenia (poz. 41) nie może przekroczyć kwoty z poz. 117 w CIT-8, poz. 154 w CIT-8AB.			
Kwota, o której mowa w art. 18d ust. 5a ustawy ⁶⁾ , zwiększająca podstawę opodatkowania / zmniejszająca stratę	43.		
Kwota przysługująca podatnikowi na podstawie art. 18da ust. 1 i 2 ustawy	44.		
Kwota podlegająca zwrotowi do urzędu skarbowego na podstawie art. 18da ust. 5a ustawy ⁷⁾	45.		
Koszty kwalifikowane pozostające do odliczenia w latach następnych na podstawie art. 18d ust. 8 ustawy (obejmuje rodzaje kosztów wykazane w poz. 12-29)	46.		
Koszty kwalifikowane pozostające do odliczenia w latach następnych na podstawie art. 18d ust. 8 ustawy (obejmuje rodzaje kosztów wykazane w poz. 32-35)	47.		
C. RODZAJE DZIAŁALNOŚCI BADAWCZO-ROZWOJOWEJ, W RAMACH KTÓRYCH SA PONOSZONE KOSZTY KWALIFIKOWANE PRZYSŁUGUJĄCE PODATNIKOWI, POSIADAJĄCEMU STATUS CENTRUM BADAWCZO-ROZWOJOWEGO, O KTÓRYM MOWA W ART. 18D UST. 3A USTAWY (wypełniają podatnicy, którzy zaznaczyli kwadrat nr 1 w poz. 8)			
C.1. ODLICZENIA WEDŁUG PROWADZONYCH BADAŃ NAUKOWYCH, PRAC ROZWOJOWYCH LUB PONIESIONYCH WYDATKÓW, O KTÓRYCH MOWA W ART. 18D UST. 2 PKT 5 USTAWY (kwota odliczeń wykazanych w poz. 48-51 nie może przekroczyć sumy kwot z poz. 36 i 40 pomniejszonej o kwotę z poz. 47)		zł.	gr
Odliczenia z tytułu prac rozwojowych	48.		
Odliczenia z tytułu badań naukowych prowadzonych na:			
		zł.	gr
Badania podstawowe	49.		
Badania aplikacyjne ⁸⁾	50.		
Odliczenia z tytułu uzyskania i utrzymania patentu, prawa ochronnego na wzór użytkowy, prawa z rejestracji wzoru przemysłowego	51.		

CIT/BR⁽⁸⁾ /

POLTAX

POLA JASNE WYPELNIĄ SKŁADAJĄCY, POLA CIEMNE WYPELNIĄ URZĄD. WYPELNIĆ DUŻYMI, DRUKOWANYMI LITERAMI, CZARNYM LUB NIEBIESKIM KOLOREM Składanie w wersji elektronicznej: www.podatki.gov.pl

D. DANE SPÓŁKI NIEBĘDĄCEJ OSOBĄ PRAWNĄ (POSIADAJĄCEJ STATUS CENTRUM BADAWCZO-ROZWOJOWEGO), KTÓREJ PODATNIK JEST WSPÓLNIKIEM⁹⁾, ORAZ ODLICZENIA WEDŁUG PROWADZONYCH BADAŃ NAUKOWYCH, PRAC ROZWOJOWYCH LUB PONIESIONYCH WYDATKÓW, O KTÓRYCH MOWA W ART. 18D UST. 2 PKT 5 USTAWY			
D.1. DANE SPÓŁKI			
52. Nazwa pełna			
53. Identyfikator podatkowy NIP			
54. Spółka jest mikroprzedsiębiorcą, małym lub średnim przedsiębiorcą w rozumieniu odrębnych przepisów (zaznaczyć właściwy kwadrat)			
1. tak		2. nie	
D.2. ODLICZENIA WEDŁUG PROWADZONYCH BADAŃ NAUKOWYCH, PRAC ROZWOJOWYCH LUB PONIESIONYCH WYDATKÓW, O KTÓRYCH MOWA W ART. 18D UST. 2 PKT 5 USTAWY (kwota odliczeń wykazanych w poz. 55-58 nie może przekroczyć sumy kwot z poz. 36 i 40 pomniejszonej o kwotę z poz. 47) ¹⁰⁾			
Odliczenia z tytułu prac rozwojowych		55.	
Odliczenia z tytułu badań naukowych prowadzonych na:			
Badania podstawowe		56.	
Badania aplikacyjne ⁹⁾		57.	
Odliczenia z tytułu uzyskania i utrzymania patentu, prawa ochronnego na wzór użytkowy, prawa z rejestracji wzoru przemysłowego		58.	
E. RODZAJE DZIAŁALNOŚCI BADAWCZO-ROZWOJOWEJ, W RAMACH KTÓRYCH SĄ PONOSZONE KOSZTY KWALIFIKOWANE			
59. Badania naukowe (zaznaczyć właściwy kwadrat):		60. Prace rozwojowe (zaznaczyć właściwy kwadrat):	
1. tak 2. nie		1. tak 2. nie	
E.1. RODZAJE PROWADZONYCH BADAŃ NAUKOWYCH (wypełniają podatnicy, którzy zaznaczyli kwadrat nr 2 w poz. 8 oraz kwadrat nr 1 w poz. 59)			
61. Rodzaj badań naukowych (zaznaczyć właściwy kwadrat lub właściwe kwadraty):			
1. badania podstawowe		2. badania aplikacyjne ⁹⁾	
F. DANE JEDNOSTKI NAUKOWEJ ¹¹⁾ Wypełniają podatnicy, którzy zaznaczyli kwadrat nr 1 w poz. 61.			
F. . DANE JEDNOSTKI NAUKOWEJ ()			
F. .1. DANE IDENTYFIKACYJNE			
62. Nazwa pełna			
F. .2. ADRES SIEDZIBY			
63. Kraj	64. Województwo	65. Powiat	
66. Gmina	67. Ulica	68. Nr domu	69. Nr lokalu
70. Miejscowość		71. Kod pocztowy	

CIT/BR _(B)	/
-----------------------	---