

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Estatuto dos Benefícios Fiscais
- Artigo/Verba: Art.43º-D - Regime fiscal de incentivo à capitalização das empresas
- Assunto: Aplicação do resultado líquido dos períodos de 2022 e 2023 em reservas
- Processo: 25543, com despacho de 2024-06-25, do Diretor de Serviços da DSIRC, por subdelegação
- Conteúdo:
- 1.No caso em apreço, estava em causa aferir se os montantes que, na sequência da aplicação do "Resultado líquido do período" de 2022 e 2023, foram aplicados em reservas consubstanciam, nos termos da subalínea iv) da alínea a) do n.º 6 do artigo 43.º- D do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), "Aumentos de capitais próprios elegíveis", relativos ao período de tributação de 2023, devendo, nesses termos, ser considerados no apuramento do montante dos aumentos líquidos dos capitais próprios elegíveis e, conseqüentemente, no apuramento do montante da dedução a efetuar ao lucro tributável, a título do ICE, no referido período de tributação.
 - 2.Mais concretamente, estava em causa a aplicação, em reservas, da totalidade do "Resultado Líquido do período" de 2022 (aplicação de resultados aprovada em Assembleia Geral em março de 2023) e da totalidade do "Resultado Líquido do período" de 2023 (aplicação de resultados aprovada em Assembleia Geral em março de 2024).
 - 3.A Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2023, procedeu, no seu artigo 251.º, à criação do ICE, através do aditamento ao Estatuto dos Benefícios Fiscais do artigo 43.º-D.
 - 4.Posteriormente, este artigo veio a ser alterado pelo artigo 5.º da Lei n.º 20/2023, de 17 de maio e pelo artigo 262.º da Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro.
 - 5.Tanto a Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro, como, posteriormente, a Lei n.º 20/2023, de 17 de maio, estabeleceram, respetivamente, nos seus artigos 252.º e 12.º, os regimes transitórios aplicáveis ao ICE.
 - 6.Relativamente a esta matéria, importa ainda atender ao entendimento divulgado pelo Ofício Circulado n.º 20261/2023, de 16 de outubro de 2023.
 - 7.Ora, o benefício fiscal previsto no artigo 43.º-D do EBF consiste numa dedução ao lucro tributável, em cada período de tributação, correspondente à aplicação de uma taxa ao montante dos "aumentos líquidos dos capitais próprios elegíveis", taxa essa que, no período de tributação de 2023 e no caso das PME, corresponde a 5%.
 - 8.Atenta a redação do n.º 3 do artigo 43.º-D do EBF, introduzida pela Lei n.º 20/2023, de 17 de maio, aplicável quando esteja em causa o apuramento do ICE relativo ao período de tributação de 2023, o montante dos "aumentos líquidos dos capitais próprios elegíveis" deve ser apurado por referência ao somatório dos valores apurados no próprio exercício e em cada um dos nove períodos de tributação anteriores, considerando-se que o montante dos "aumentos líquidos dos capitais próprios elegíveis" corresponde a zero nas situações em que desse somatório resulte uma diferença negativa.

9. Atento o disposto no n.º 9 do mesmo normativo, que estabelece que, "Para efeitos do apuramento a que se refere o n.º 3, apenas se consideram os aumentos líquidos dos capitais próprios elegíveis verificados nos períodos de tributação que se iniciem em ou após 1 de janeiro de 2023", o mesmo será dizer que, quando esteja em causa o ICE relativo ao período de tributação de 2023, apenas relevam para o apuramento dos "aumentos líquidos dos capitais próprios elegíveis" os valores apurados por referência ao próprio período.

10. Quanto ao que se deve considerar como "aumentos líquidos dos capitais próprios elegíveis", importa atender ao disposto na alínea b) do n.º 6 do artigo 43.º-B do EBF, na redação dada pela Lei n.º 20/2023, onde se define "aumentos líquidos dos capitais próprios elegíveis" como "a diferença, positiva ou negativa, entre: i) Os aumentos dos capitais próprios elegíveis; e, ii) As saídas, em dinheiro ou em espécie, a favor dos titulares do capital, a título de redução do mesmo ou de partilha do património, e as distribuições de reservas ou resultados transitados."

11. E, a alínea a) do n.º 6 do artigo 43.º-D do EBF elenca quais os "aumentos de capitais próprios elegíveis" que podem ser considerados no âmbito deste benefício fiscal, concretizando que apenas os seguintes serão elegíveis:

i) As entradas realizadas em dinheiro no âmbito da constituição de sociedades ou do aumento do capital social da sociedade beneficiária;

ii) As entradas em espécie realizadas no âmbito de aumento do capital social que correspondam à conversão de créditos em capital;

iii) Os prémios de emissão de participações sociais;

iv) A aplicação dos lucros contabilísticos passíveis de distribuição, de acordo com a legislação comercial, em resultados transitados ou, diretamente, em reservas ou no aumento do capital.

12. No caso concreto, estava em causa a aplicação, em reservas, da totalidade do resultado líquido do período de 2022 e da totalidade do resultado líquido do período de 2023, tendo as respetivas aplicações sido deliberadas em março do ano seguinte àquele a que respeitam os resultados a aplicar.

13. Assim sendo, no que respeita a aplicação de lucros em reservas, apenas são considerados aumentos de capitais próprios elegíveis os montantes que, de acordo com a legislação comercial, correspondam a lucros contabilísticos passíveis de distribuição, considerando, designadamente, o que se encontra estatuído nos artigos 32.º e 33.º do CSC, havendo, portanto, que desconsiderar a parte dos lucros que, ainda que aplicados em resultados transitados ou, diretamente, em reservas ou no aumento do capital, não sejam passíveis de distribuição, como sejam, por exemplo., os montantes que, nos termos da legislação comercial, devam ser utilizados para a constituição da reserva legal.

14. No que diz respeito aos aumentos de capitais próprios elegíveis a que se refere a subalínea iv) da alínea a) do n.º 6 do artigo 43.º-D do EBF (onde se incluem os lucros contabilísticos passíveis de distribuição aplicados em reservas), importa, ainda, salientar que o regime transitório, previsto no n.º 1 do artigo 12.º da Lei n.º 20/2023, de 17 de maio, veio esclarecer que., "Para efeitos da subalínea iv) da alínea a) do n.º 6 do artigo 43.º-D do EBF, considera-se como primeiro lucro contabilístico abrangido o lucro do período de 2022, cuja deliberação e correspondente aplicação, em resultados transitados ou, diretamente, em reservas ou no aumento do capital, ocorra no período

de tributação que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2023.".

15. Importa também ter em consideração o disposto no ponto D do Ofício Circulado n.º 20261, que veio, na sequência da publicação da Lei n.º 20/2023 (que alterou o artigo 43.º-D do EBF), clarificar que, dado que o referido normativo alude expressamente à "aplicação" dos lucros que reúnam as condições aí definidas, «A referência a "aplicação" dos lucros reporta-se ao período em que a aplicação é efetivamente efetuada/contabilizada, i.e., ao período em que, após a deliberação, ocorre a aplicação em resultados transitados ou, diretamente, em reservas ou no aumento do capital, conforme resulta da conjugação do disposto no n.º 9 do artigo 43.º-D do EBF com o disposto no n.º 1 do artigo 12.º da Lei n.º 20/2023 (Regime transitório).»

16. Pelo que, os lucros de um determinado período que sejam aplicados em reservas relevam, para efeitos do ICE, como "aumentos de capitais próprios elegíveis" do período em que são aplicados.

17. Assim, no caso concreto e no que concerne ao período de tributação de 2023, importa salientar que, de entre as importâncias identificadas pelo sujeito passivo como lucros contabilísticos aplicados em reservas, apenas são passíveis de relevar como "aumentos de capitais próprios elegíveis" as importâncias que, sendo aplicadas em 2023, respeitem aos lucros contabilísticos de 2022 e que sejam passíveis de distribuição.