

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma:	Estatuto dos Benefícios Fiscais
Artigo/Verba:	Art.43º-D - Regime fiscal de incentivo à capitalização das empresas
Assunto:	ICE - Elegibilidade da reserva especial relativa à DLRR para efeitos, também, do ICE previsto no artigo 43.º-D do EBF
Processo:	25803, com despacho de 2024-03-08, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação
Conteúdo:	No caso em apreço, estava em causa a elegibilidade da reserva especial relativa à DLRR para efeitos, também, do benefício fiscal do Incentivo à Capitalização das Empresas, previsto no artigo 43.º-D do EBF.

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 Incentivo à Capitalização das Empresas (ICE), através do aditamento ao Estatuto dos Benefícios Fiscais do artigo 43.º-D.

A mesma lei revogou os benefícios fiscais relativos à Remuneração convencional do capital social (RCCS) e à Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos (DLRR).

Posteriormente, o artigo 43.º-D do EBF veio a ser alterado pelo artigo 5.º da Lei n.º 20/2023, de 17 de maio.

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, regimes transitórios aplicáveis ao ICE.

Importa, ainda, referir que, relativamente a esta matéria, foi divulgado o Ofício Circulado n.º 20261/2023, de 16 de outubro de 2023.

De salientar que alguns aspetos deste regime foram recentemente objeto de alterações pelo artigo 262.º da Lei n.º 82/2023, de 29.12, que aprova o Orçamento do Estado para 2024, as quais, no entanto, não impactam na questão em análise.

O benefício fiscal previsto no artigo 43.º-D do EBF consiste numa dedução ao lucro tributável, em cada período de tributação, obtida pela aplicação de uma determinada taxa ao montante dos "aumentos líquidos dos capitais próprios elegíveis" 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.

A alínea b) do n.º 6 do artigo 43.º-B do EBF, na redação dada pela Lei n.º 20/2023, 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."

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.

Ora, a requerente deliberou, em 2023, a aplicação de lucros distribuíveis do período de tributação de 2022, na constituição da reserva especial prevista no artigo 32.º do CFI, e pretende saber se esse montante releva, também, para efeitos do ICE.

De 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."

Quanto ao período de tributação em que devem relevar os 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, o ponto D do Ofício Circulado n.º 20261 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).»

Note-se que, tal entendimento é o que resulta também da proposta de alteração e de aditamento (à PROPOSTA DE LEI N.º 35/XV/1.ª (GOV)) apresentada em 20 de março de 2023 pelo grupo parlamentar e que esteve na origem das alterações introduzidas ao artigo 43.º-D do EBF, através do artigo 5.º da Lei n.º 20/2023.

Pelo que, os lucros de cada período relevam, no que se refere ao ICE, no período em que são aplicados em resultados transitados ou, diretamente, em reservas ou no aumento do capital e, desse modo, os lucros de 2022 relevam como "aumentos de capitais próprios elegíveis" no período de 2023, e assim sucessivamente.

Nestes termos, considerando que os lucros de 2022 seriam suscetíveis de beneficiar quer da RCCS e da DLRR (no período de 2022) quer do ICE (no período de 2023), no que respeita à RCCS, o legislador salvaguardou a possibilidade de, relativamente às mesmas importâncias, os sujeitos passivos não poderem beneficiar simultaneamente do regime previsto no artigo 41.º-B e no artigo 43.º-D, ambos do EBF.

Com efeito, determinou, no regime transitório insito no n.º 2 do artigo 12.º da Lei n.º 20/2023, que, "[s]em prejuízo do disposto no n.º 1, não são considerados para efeitos

da subalínea iv) da alínea a) do n.º 6 do artigo 43.º -D do EBF os aumentos de capital efetuados com recurso aos lucros gerados no período de tributação com início em 2022 que tenham beneficiado do regime da remuneração convencional do capital social previsto no anterior artigo 41.º-A deste Estatuto."

Pelo que, caso uma determinada entidade tenha beneficiado do regime previsto no artigo 41.º-A do EBF (RCCS), relativamente a aumentos de capital efetuados com recurso aos lucros gerados no período de tributação de 2022, não poderá, relativamente às mesmas importâncias, beneficiar do regime previsto no artigo 43.º-D do EBF, no período de 2023, ainda que estas fossem passíveis de ser consideradas "aumentos de capitais próprios elegíveis" para efeitos deste regime (ICE).

Porém, no que respeita à DLRR, tal situação não foi acautelada na letra da lei, nos mesmos termos em que o foi para a RCCS.

Ora, uma vez que os lucros de 2022 são suscetíveis de beneficiar da DLRR e do ICE, à semelhança do que sucedia com a RCCS, não tendo o legislador vertido na letra da lei uma norma semelhante à introduzida no n.º 2 do artigo 12.º da Lei n.º 20/2023, de 17 de maio, os lucros distribuíveis do período de 2022 que sejam aplicados em reservas, no caso em concreto na reserva especial prevista no n.º 32.º do CFI, são suscetíveis de beneficiar da DLRR no período de tributação de 2022 e, simultaneamente, de se qualificarem como "aumentos de capitais próprios elegíveis" ao abrigo da subalínea iv) da alínea a) do n.º 6 do artigo 43.º-D do EBF, no período de 2023, desde que se encontrem cumpridos os demais requisitos.