

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Estatuto dos Benefícios Fiscais

Artigo/Verba: Art.43º-D - Regime fiscal de incentivo à capitalização das empresas

Assunto: ICE - Resultados apurados no exercício de X-2 aplicados por deliberação de dezembro de X: período em que releva o aumento

Processo: 28553, com despacho de 2025-12-23, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação

Conteúdo: No caso em apreço, a entidade pretendia esclarecer qual o tratamento fiscal, em sede de Regime Fiscal de Incentivo à Capitalização de Empresas - art.º 43.º-D do EBF -, dos aumentos de capitais próprios elegíveis decorrentes da aplicação, em dezembro de X, dos resultados apurados no período de X-2 pelas várias empresas que compõem o grupo ao qual se aplica o RETGS e do qual é a sociedade dominante.

Informou, para o efeito, resumidamente, que:

a entidade, bem como todas as empresas que compõem o RETGS, têm um ano fiscal não coincidente com o ano civil;

- o exercício com início em 01 de maio de X-2 terminado a 30 de abril de X-1 é aqui designado como exercício fiscal de X-2. O exercício com início a 01 de maio de X-1 e terminado a 30 de abril de X é aqui designado como exercício fiscal de X-1 e o exercício com início a 01 de maio de X e terminado a 30 de abril de X+1 é aqui designado como exercício fiscal de X;

por referência a todas as sociedades que integram o perímetro do Grupo Fiscal, a deliberação de aplicação dos resultados do exercício de X-2 ocorreu aquando da deliberação realizada a 31 de dezembro de X, ou seja, já no decorrer do período de tributação de X, tendo tal resultado do facto de a certificação legal de contas ter sido emitida a 26 e 27 de dezembro de X;

na mesma data procedeu-se ainda à deliberação de aplicação de resultados do exercício de X-1 sobre a afetação do resultado do exercício findo em 30 de abril de X; atendendo a que a deliberação da aplicação de resultados do exercício de X-2 ocorreu apenas em dezembro de X, aquando da submissão da M22 do período de tributação de X-1 (em setembro de X-1) nenhuma das empresas do Grupo procedeu ao apuramento do benefício do ICE.

O benefício fiscal previsto no artigo 43.º-D do EBF, na atual redação, 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 seis 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.

No que se refere 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 Ofício Circulado n.º 20261 esclarece que 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 se entende que a referida deliberação ocorre no período de tributação seguinte, nos prazos definidos no Código das Sociedades Comerciais (CSC) para esse efeito - no caso em análise, o artigo 376.º.

Com efeito, o artigo 376.º do CSC, na alínea b) do seu n.º 1, determina que a assembleia geral dos acionistas deve reunir no prazo de três meses a contar da data do encerramento do exercício ou no prazo de cinco meses a contar da mesma data quando se tratar de sociedades que devam apresentar contas consolidadas ou aplicarem o método da equivalência patrimonial, para deliberar, entre outros, sobre a proposta de aplicação de resultados.

O n.º 3 do mesmo normativo estabelece, ainda, que a violação do dever estabelecido pelo número anterior não impede a convocação posterior da assembleia, mas sujeita os infratores às sanções cominadas na lei.

Ora, os aumentos de capital próprio elegíveis ao abrigo da subalínea iv) da alínea a) do n.º 6 do artigo 43.º-D do EBF, respeitantes aos lucros contabilísticos de X-2, que sejam passíveis de distribuição, deveriam corresponder às importâncias que, na sequência da deliberação sobre a proposta de aplicação de resultados realizada nos prazos previstos na legislação correspondente, ou seja, no período de tributação de X-1, fossem aplicadas em resultados transitados ou, diretamente, em reservas ou no aumento do capital.

Porém, no caso concreto, a requerente e as demais empresas que integram o grupo sujeito ao RETGS apenas aprovaram as contas e deliberaram sobre a respetiva aplicação dos lucros relativos ao período de X-2, em dezembro de X, facto que, de acordo com o informado pela requerente, resultou de a certificação legal de contas ter sido emitida apenas em 26 e 27 de dezembro de X.

Ora, apesar de a aprovação das contas e a respetiva deliberação de aplicação dos resultados das entidades em causa não se ter realizado no período de tributação de X-1, nas datas estipuladas para o efeito no CSC, em boa verdade a aprovação de contas, apesar de efetuada em X, respeita ao período de tributação de X-2, tendo sido intenção do legislador considerar que os aumentos elegíveis previstos na subalínea iv) da alínea a) do n.º 6 do artigo 43.º-D do EBF devem relevar no período seguinte àquele em que

foi gerado o respetivo lucro.

Veja-se, aliás, o que veio disposto no artigo 12.º ("Regime transitório no âmbito do Estatuto dos Benefícios Fiscais") da Lei n.º 20/2023, de 17 de maio, o qual determina 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.

Ora, no caso concreto, pese embora a deliberação de aplicação dos lucros contabilísticos do exercício de X-2 tenha ocorrido em dezembro de X - período de tributação de X da entidade - esse montante é suscetível de ser considerado um aumento de capitais próprios elegível, nos termos previstos na subalínea iv) da alínea a) do n.º 6 do artigo 43.º-D do EBF, no período de tributação de X-1 - período de tributação correspondente ao definido na legislação comercial para a aprovação de contas e aplicação de resultados relativos ao período de tributação de X-2 - desde que, obviamente, se encontrem reunidos os demais requisitos do regime.

No caso presente, uma vez que, aquando da submissão da declaração Mod.22 do período de tributação de X-1 (em setembro de X), nenhuma das empresas do Grupo procedeu ao apuramento do benefício do ICE, considerando que o prazo previsto no n.º 2 do artigo 122.º do Código do IRC já se encontra esgotado, poderá reclamar graciosamente da autoliquidação respetiva, nos termos e prazos previstos no n.º 2 do artigo 137.º do CIRC.

Por último, confirma-se que, sendo o período de tributação da entidade não coincidente com o ano civil, para efeitos do cálculo do benefício do ICE de X-1, será de considerar a redação da legislação em vigor no último dia do seu período de tributação e das suas participadas, porquanto, como se referiu na informação vinculativa 26818, "(...) considerando que o facto tributário sujeito a imposto, embora de formação sucessiva, só está completo no último dia do período de tributação (...) e (...) na ausência de disposição transitória noutro sentido, as alterações introduzidas ao artigo 43.º-D do EBF, pela Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro, entraram em vigor em 01.01.2024, sendo aplicáveis a todos os factos tributários que ocorram em ou após o início da sua vigência (...)".