

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Estatuto dos Benefícios Fiscais
- Artigo/Verba: Art.43º-D - Regime fiscal de incentivo à capitalização das empresas
- Assunto: ICE - Elegibilidade de aumento do capital social realizado através da conversão de créditos
- Processo: 25251, com despacho de 2024-07-20, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação
- Conteúdo: No caso em apreço, estava em causa a aplicação do Regime Fiscal de Incentivo à Capitalização das Empresas, previsto no artigo 43.º-D do EBF, ao aumento do capital social da requerente realizado através da conversão de suprimentos.

Informou, para o efeito, que:

no final do período de tributação de 2022 (final de dezembro de 2022), a sua acionista maioritária celebrou um contrato de suprimentos com a requerente;

posteriormente à concessão dos suprimentos, e ainda no final do período de tributação de 2022 (i.e. após a concessão dos suprimentos), a requerente efetuou um reembolso parcial de prestações acessórias à sua acionista maioritária no mesmo montante, esclarecendo que tal operação visou, essencialmente, assegurar uma remuneração à acionista maioritária durante o período de tributação de 2023, vencendo juros à taxa de 3,4%, que serão pagos no momento do respetivo reembolso, por forma a que aquela pudesse fazer face às suas necessidades de tesouraria;

cumpridas as necessidades de tesouraria no decurso do período de tributação de 2023, encontra-se a equacionar a conversão dos referidos suprimentos em capital social, após decorrido um ano desde a data da sua concessão, conforme contratualmente estabelecido.

Nesses termos, considera que os suprimentos concedidos pela acionista maioritária à requerente consubstanciam um crédito do sócio sobre a sociedade e que a entrada em espécie realizada no âmbito do aumento do capital social, com a conversão de suprimentos em capital, constituiu uma entrada relevante, em 2023, para efeitos do referido regime, pelo que pretende confirmar que a conversão de suprimentos em capital próprio se trata de um aumento de capital próprio elegível para aplicação do regime fiscal do incentivo à capitalização das empresas, previsto no artigo 43.º-D do EBF, no período de tributação de 2023.

Em 2023-12-29, a requerente efetuou um aumento do seu capital social, constando da respetiva inscrição no registo comercial que o mesmo foi efetuado em espécie, por conversão de suprimentos.

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 do artigo 43.º-D ao Estatuto dos Benefícios Fiscais. Posteriormente, este artigo veio a ser alterado pelo artigo 5.º da Lei n.º 20/2023, de 17 de maio.

De salientar, ainda, que alguns aspetos deste regime foram recentemente objeto de alterações pelo artigo 262.º da Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro, que aprova o Orçamento do Estado para 2024, os 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 seis períodos de tributação anteriores (nove períodos na redação anterior), 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 são elegíveis os seguintes:

- 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.

A questão da requerente consiste em saber se o aumento do seu capital social em espécie por conversão de suprimentos, realizado em 29.12.2023, é suscetível de se qualificar como "aumento de capital próprio elegível", ao abrigo da subalínea ii) da alínea a) do n.º 6 do artigo 43.º-D do EBF, no período de 2023.

Ora, a subalínea ii) da alínea a) do n.º 6 do referido artigo prevê a elegibilidade dos aumentos de capitais próprios relativos a entradas em espécie, realizadas no âmbito do aumento do capital próprio, que correspondam à conversão de créditos em capital.

Quanto aos créditos a considerar para esse efeito, importa referir que a conversão de suprimentos em capital social não pode deixar de se considerar elegível no âmbito deste benefício, ao abrigo da subalínea ii) da alínea a) do n.º 6 do artigo 43.º-D do EBF, por consubstanciar um crédito do sócio sobre a sociedade.

Com efeito, de acordo com o artigo 243.º do Código das Sociedades Comerciais, a existência de um contrato de suprimento pressupõe que o autor do mesmo seja o sócio e o financiamento concedido à sociedade que dele beneficia tenha um caráter de permanência.

Nos termos do mesmo normativo, constitui índice do carácter de permanência a estipulação de um prazo de reembolso superior a um ano, quer tal estipulação seja contemporânea da constituição do crédito quer seja posterior a esta. Constitui, ainda, índice do carácter de permanência a não utilização da faculdade de exigir o reembolso devido pela sociedade durante um ano, contado da constituição do crédito, quer não tenha sido estipulado prazo, quer tenha sido convencionado prazo inferior.

No caso em apreço, a requerente enviou os elementos que permitem concluir que estamos perante um financiamento do sócio à requerente.

Importa salientar que a norma em apreço - subalínea ii) da alínea a) do n.º 6 do artigo 43.º-D do EBF - não tipifica os créditos a considerar para o efeito, designadamente, no que respeita a empréstimos de sócios à sociedade, se apenas se devem considerar aqueles que se revestem de um carácter de permanência/estrutural (como é o caso dos suprimentos) ou também os demais empréstimos dos sócios às empresas (como é o caso das prestações acessórias que não sigam o regime das prestações suplementares ou dos demais mútuos de curto prazo com carácter meramente pontual ou transitório que visem suprir necessidades pontuais de financiamento e/ou tesouraria).

Importa referir que, no Orçamento do Estado para 2023, em linha com o estabelecido com os Parceiros Sociais, o Governo criou o Incentivo Fiscal à Capitalização das Empresas (ICE), procurando antecipar os efeitos da entrada em vigor da Diretiva DEBRA.

Resulta, ainda, do relatório relativo ao Orçamento do Estado para 2023 que, "[t]endo em vista estimular fortemente a capitalização das empresas, procede-se à criação do Incentivo à Capitalização das Empresas (ICE), o qual visa fundir e simplificar os regimes fiscais atualmente contemplados na Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos (DLRR) e a Remuneração Convencional do Capital Social (RCCS)".

Considerando que o ICE resulta, em parte, da fusão e simplificação da DLRR e da RCCS, importa salientar que, no âmbito do anterior benefício fiscal relativo à RCCS (na redação dada pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro), previa-se expressamente a elegibilidade da conversão de "suprimentos" ou de "empréstimos de sócios" em capital social. Posteriormente, a redação da norma foi alterada pelo LOE 2018, alargando o regime da RCCS, o qual passou a abranger a generalidade dos créditos de terceiros, e não apenas as entradas em espécie que correspondessem à conversão de suprimentos ou de empréstimos de sócios.

De notar, ainda, que o legislador, no que se refere à subalínea ii) da alínea a) do n.º 6 do artigo 43.º-D do EBF, manteve a mesma formulação que constava da RCCS: "entradas em espécie realizadas no âmbito de aumento do capital social que correspondam à conversão de créditos em capital" (alínea a) do n.º 2 do art.º 41.º-A do EBF).

Pelo que, quanto aos créditos a considerar ao abrigo da subalínea ii) da alínea a) do n.º 6 do artigo 43.º-D do EBF, a referida norma abrange quer os suprimentos quer os demais empréstimos de sócios à sociedade (p.ex. prestações acessórias que não sigam o regime das prestações suplementares ou outros mútuos).

Desse modo, desde que se encontrem reunidos os demais requisitos que o regime impõe, o aumento do capital social da requerente, efetuado em 29-12-2023, por conversão de créditos efetuados pela acionista maioritária, ao abrigo de um contrato intitulado "Contrato de suprimento", é suscetível de configurar um aumento de capital próprio elegível ao abrigo da subalínea ii) da alínea a) do n.º 6 do artigo 43.º-D do EBF,

porquanto consubstancia um crédito do sócio sobre a sociedade.