

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma:	Estatuto dos Benefícios Fiscais
Artigo/Verba:	Art.43º-D - Regime fiscal de incentivo à capitalização das empresas
Assunto:	Regime Fiscal de Incentivo à capitalização das empresas (ICE) - Cumulatividade com a DLRR
Processo:	26527, com despacho de 2025-01-20, do Diretor de Serviços da DSIRC, por subdelegação
Conteúdo:	No caso em apreço, o sujeito passivo pretendia obter esclarecimentos quanto ao tratamento que, no âmbito do Regime Fiscal de Incentivo à Capitalização das Empresas (ICE), deve ser conferido a uma reserva de reinvestimento que constituiu por aplicação de resultados do período de 2022.

Adicionalmente, questionava se as sucessivas reservas para reinvestimento criadas em anos anteriores e que em 01-01-2023 (primeiro dia após o fim do 5º ano posterior à sua constituição) foram transferidas para reservas livres, cabiam ou não no conceito de aumento líquido dos capitais próprios para efeitos de aplicação do ICE.

1. 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, revogando, simultaneamente, os benefícios da Remuneração Convencional do Capital Social (RCCS) e da Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos (DLRR). Posteriormente, este artigo veio a ser alterado pelo artigo 5.º da Lei n.º 20/2023, de 17 de maio.

2.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.

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

4.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.

5.De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 43.º-D do EBF, na sua redação à data dos factos, a dedução a efetuar ao lucro tributável em cada período de tributação é obtida pela aplicação da taxa de 4,5% (5% para Micro, PME/Small Mid Cap, pelo nº2 do mesmo artigo) ao montante dos aumentos líquidos dos capitais próprios elegíveis.

6.A alínea b) do n.º 6 do artigo 43.º-D 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."

7.E, nos termos da alínea a) do n.º 6 do artigo 43.º-D do EBF, consideram-se "aumentos dos capitais próprios 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., sendo que, quanto aos "aumentos de capitais próprios elegíveis" a observar, deve atender-se ao disposto na alínea a) do n.º 6 do artigo 43.º-D do EBF.

8.No que respeita, em concreto, aos aumentos dos capitais próprios elegíveis a que se refere a subalínea iv) da alínea a) do n.º 6 do artigo 43.º-D do EBF, importa ainda salientar o seguinte:

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.";

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).».

9.Pelo que, tal como consta de entendimento já sancionado no âmbito do pedido de informação vinculativa n.º 25803, com despacho de 2024-03-08, da Subdiretora-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação, "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".

10.Adicionalmente, importa ter em consideração que, o regime transitório insito no n.º 2 do artigo 12.º da Lei n.º 20/2023, determina 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."

11. 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).

12. No entanto, e a contrario do que sucede quando esteja em causa a RCCS, não resulta da letra da lei qualquer impedimento de, relativamente à constituição de reservas efetuadas com recurso aos lucros gerados no período de tributação de 2022 que tenham beneficiado de DLRR, se possa beneficiar, no período de tributação de 2023, do regime previsto no artigo 43.º-D do EBF.

13. Ora, no caso concreto estava precisamente em causa, o enquadramento, para efeitos de ICE, da Reserva para Reinvestimento, constituída por aplicação dos resultados do período de 2022, sendo que, relativamente a essas mesmas importâncias, o sujeito passivo havia usufruído do benefício fiscal da DLRR.

14. Assim, conclui-se que os lucros distribuíveis relativos ao período de tributação de 2022, que, em 2023, sejam aplicados na constituição de reserva especial a que se refere o artigo 32.º do CFI, são suscetíveis de beneficiar de DLRR no período de tributação de 2022, podendo, simultaneamente, ser considerados como componente positiva dos aumentos líquidos dos capitais próprios elegíveis, no período de tributação de 2023.

15. Salienta-se, no entanto, que, conforme estipula o n.º 1 do artigo 43.º-D do EBF, o montante a deduzir ao lucro tributável, a título do ICE, resulta da aplicação de uma taxa ao montante dos "aumentos líquidos dos capitais próprios elegíveis", e que este montante corresponde à diferença entre os aumentos dos capitais próprios elegíveis (tal como se encontram definidos na alínea a) do n.º 6 do artigo 43.º-D do EBF) e 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. Assim sendo, para efeitos do apuramento da referida dedução, devem ser tidas em consideração todas as importâncias que se integrem nos respetivos conceitos.

16. Adicionalmente, e no que concerne ao enquadramento de reservas para reinvestimento que sejam transferidas para reservas livres, importa reiterar 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".

17. Assim sendo, as "reservas para reinvestimento criadas em anos anteriores e que em 01-01-2023 (primeiro dia após o fim do 5º ano posterior à sua constituição) foram transferidas para reservas livres", não são passíveis de ser consideradas para efeitos do ICE, porquanto não relevam na determinação dos aumentos líquidos dos capitais próprios elegíveis verificados no período que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2023.