

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Estatuto dos Benefícios Fiscais

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

Assunto: ICE- Cálculo do benefício fiscal quando é deliberada a distribuição parcial dos lucros

Processo: 29297, com despacho de 2026-03-23, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação

Conteúdo: Conteúdo: No caso em apreço a entidade questionava a forma de cálculo do ICE, previsto no artigo 43.º-D do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), tendo em conta as orientações contidas no Ofício Circulado n.º 20261, de 16-10-2023, nomeadamente o exposto no seu n.º 9 e o exposto no n.º 18 (exemplo prático).

Para o efeito, apresentou todos os dados relativos à aplicação dos lucros contabilísticos de 2023 e pretendia esclarecer qual das opções abaixo detalhadas (A ou B) era a correta, relativas ao montante do lucro contabilístico do exercício de 2023 passível de distribuição, de acordo com a legislação comercial, que irá influenciar a conta corrente do ICE (n.º 6 do Ofício Circulado n.º 20261, de 16-10-2023), na linha referente ao exercício de 2024, nomeadamente:

Opção A - Parte do lucro contabilístico do exercício de 2023, passível de distribuição, de acordo com a legislação comercial, que efetivamente contribuiu para o aumento dos capitais próprios = lucro contabilístico do exercício de 2023, passível de distribuição, de acordo com a legislação comercial - distribuição de dividendos aos acionistas, na proporção das respetivas participações sociais;

Opção B - Com base no exposto no n.º 9 do Ofício Circulado n.º 20261, de 16-10-2023, onde refere que "os lucros do período, que sejam distribuídos a favor dos titulares do capital em resultado dessa deliberação, não constituem "saídas" que relevem para efeitos do presente regime, por as mesmas não se encontrarem previstas na subalínea ii) da alínea b) do referido n.º 6", bem como o exposto no exemplo prático do n.º 18, ao montante do lucro contabilístico do exercício de 2023, passível de distribuição, de acordo com a legislação comercial, não se iria abater a distribuição de dividendos aos acionistas, na proporção das respetivas participações sociais, ou seja, o montante a considerar na linha referente ao exercício de 2024 seria o seguinte: lucros passíveis de distribuição sem que deduzisse o montante dos lucros distribuídos.

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.

Alguns aspetos deste regime foram sendo, sucessivamente, alterados: pelo artigo 5.º da Lei n.º 20/2023, de 17.05, pelo artigo 262.º da Lei n.º 82/2023, de 29.12, e mais recentemente pelo artigo 92.º da Lei n.º 45-A/2024, de 31.12.

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", calculado 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, para efeitos da dedução prevista no n.º 1 daquele normativo, nas situações em que desse somatório resulte uma diferença negativa.

O cálculo do benefício deverá ser efetuado por recurso a uma conta-corrente, em que é considerado o somatório dos valores dos aumentos líquidos dos capitais próprios elegíveis apurados no próprio período e em cada um dos seis períodos de tributação anteriores.

O aumento "líquido" dos capitais próprios, em cada período de tributação, resulta da diferença, positiva ou negativa, entre os aumentos dos capitais próprios elegíveis (previstos nas diversas subalíneas da alínea a) do n.º 6) 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 (previstas na subalínea ii) da alínea b) do n.º 6 do referido artigo).

Nos termos da parte final do n.º 3 do artigo 43.º-D do EBF, considera-se que o montante dos aumentos líquidos dos capitais próprios elegíveis corresponde a zero nas situações em que do somatório acima referido resulte uma diferença negativa.

A alínea a) do n.º 6 do artigo 43.º-D, nas suas diversas subalíneas, concretiza quais os «aumentos de capitais próprios elegíveis» e a subalínea ii) da alínea b) do n.º 6 do referido artigo concretiza quais as "saídas" a considerar no referido apuramento.

Do elenco dos aumentos dos capitais próprios elegíveis fazem parte os referidos na subalínea iv) da alínea a) do n.º 6, a qual prevê que se considera como tal "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"

Daqui resulta que nem todos os lucros contabilísticos são suscetíveis de beneficiar do ICE. Haverá que ter em consideração que, no âmbito do presente benefício, apenas são de considerar os lucros contabilísticos que, aquando da deliberação em Assembleia Geral de aprovação de contas, sejam "passíveis de distribuição", considerando-se, para o efeito, o que determina a legislação comercial aplicável quanto a esta matéria, designadamente, o que se encontra estatuído nos artigos 32.º e 33.º do Código das Sociedades Comerciais.

De referir que as limitações impostas pela legislação comercial (e, consequentemente, pela subalínea iv) da alínea a) do n.º 6 do artigo 43.º-D do EBF) à distribuição de lucros e bens da sociedade abrange, designadamente, entre outros, os rendimentos e outras variações patrimoniais positivas reconhecidos em consequência da utilização do método da equivalência patrimonial (MEP) (n.º 3 do artigo 32.º do CSC), os incrementos decorrentes da aplicação do justo valor através de componentes do capital próprio, incluindo os da sua aplicação através do resultado líquido do exercício (n.º 2 do artigo 32.º do CSC), os lucros do exercício que sejam necessários para cobrir prejuízos transitados ou para formar ou reconstituir reservas impostas pela lei ou pelo contrato de sociedade (n.º 1 do artigo 33.º do CSC), entre outras.

Pelo que, a requerente terá de expurgar/retirar do seu lucro contabilístico de 2023 as componentes que não sejam passíveis de distribuição aquando da deliberação de aprovação de contas e aplicação dos resultados, podendo aplicar o remanescente em resultados transitados ou, diretamente, em reservas ou no aumento do capital e, caso se encontrem cumpridos os demais requisitos que o regime estabelece, esse montante

é suscetível de ser considerado um aumento elegível ao abrigo da subalínea iv) da alínea a) do n.º 6 do artigo 43.º-D do EBF.

Assim, os "aumentos elegíveis" corresponderão aos "lucros passíveis de distribuição" que sejam aplicados em resultados transitados, em reservas ou no aumento do capital social, sendo que a parcela dos lucros distribuíveis que foi efetivamente objeto de distribuição no âmbito da correspondente deliberação não releva como "aumento elegível", por não ter sido aplicada em "resultados transitados, em reservas ou no aumento do capital social".

Por outro lado, essa parcela não é considerada uma "saída", dado que a subalínea ii) da alínea b) do n.º 6 do artigo 43.º-D do EBF apenas abrange 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 resultados transitados e reservas" (a distribuição do "lucro do período" não é considerada uma distribuição de reservas ou de resultados transitados).

Ou seja, o que se pretendeu esclarecer nos pontos 9 e 18 do Ofício Circulado é que o montante dos "lucros contabilísticos do período" que seja objeto de distribuição, em resultado da deliberação da Assembleia Geral de aprovação de contas e aplicação dos resultados, não é excluído do benefício por via das "saídas", mas sim por não ser considerado um "aumento de capitais próprios elegível".

Com efeito, conforme resulta da alínea b) do n.º 6, só relevam como saídas as distribuições de "resultados transitados" ou de "reservas" e não a distribuição dos lucros do período; e, por outro lado, dado que não se tratam de lucros do período aplicados em resultados transitados ou, diretamente, em reservas ou no aumento do capital, mas sim de lucros distribuídos, os mesmos não constituem uma entrada elegível.

Assim, a opção correta será a opção A, porquanto, ao montante dos lucros contabilísticos do período deverão subtrair-se aqueles que, de acordo com a legislação comercial, não são passíveis de distribuição (no caso em análise, MEP e Reserva Legal), obtendo desse modo os lucros passíveis de distribuição.

Considerando que, na Assembleia Geral de aprovação de contas e aplicação de resultados, foi deliberada a distribuição de lucros relativos ao período de 2023, deverão considerar-se como "aumentos dos capitais próprios elegíveis" os lucros passíveis de distribuição que foram aplicados "em resultados transitados ou, diretamente, em reservas ou no aumento do capital", desconsiderando, obviamente, a parcela dos lucros que foi objeto de distribuição.