

Incentivo à Capitalização das Empresas

Introdução

A Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2023, criou o benefício fiscal denominado por Regime Fiscal de Incentivo à Capitalização das Empresas, designado abreviadamente por ICE.

Posteriormente, a Lei n.º 20/2023, de 17 de maio, veio introduzir algumas alterações e clarificações sobre o funcionamento do benefício.

Com o início do período para entrega da declaração Modelo 22 de 2023, e sendo este o primeiro ano de aplicação do ICE, têm existido muitas dúvidas sobre a sua correta aplicação

Neste sentido, o presente informativo visa recordar as condições subjacentes à dedução do ICE.

De ressaltar que a lei do Orçamento do Estado para 2024 procedeu a alterações ao ICE, mas estas apenas produzem efeitos a partir de 1 de janeiro de 2024, pelo que não são tidas em consideração no presente informativo.

Caracterização do incentivo

O benefício consiste numa dedução ao lucro tributável do IRC, das sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, cooperativas, empresas públicas, e demais pessoas coletivas de direito público ou privado com sede ou direção efetiva em território português, de uma importância correspondente à aplicação da taxa de 4,5% ao montante dos aumentos líquidos dos capitais próprios elegíveis.

Esta taxa é majorada em 0,5 pontos percentuais caso o sujeito passivo se qualifique como micro, pequena ou média empresa ou empresa de pequena-média capitalização

(Small Mid Cap), de acordo com os critérios previstos no anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro.

A dedução referida não pode exceder, em cada período de tributação, o maior dos seguintes limites:

- € 2.000.000; ou
- 30% do resultado antes de depreciações, amortizações, gastos de financiamento líquidos e impostos, nos termos do artigo 67.º do Código do IRC.

A parte da dedução que exceda o segundo limite acima referido é dedutível na determinação do lucro tributável de um ou mais dos cinco períodos de tributação posteriores, após a dedução relativa a esse mesmo período, com mesmos limites.

O incentivo aplica-se exclusivamente aos sujeitos passivos que, no exercício em causa, exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e que preencham, cumulativamente, as seguintes condições:

- a) Não sejam entidades sujeitas à supervisão do Banco de Portugal ou da Autoridade de Supervisão de Seguros e Fundos de Pensões, nem sucursais em Portugal de instituições de crédito, de outras instituições financeiras ou de empresas de seguros;
- b) Disponham de contabilidade regularmente organizada, de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo setor de atividade;
- c) O seu lucro tributável não seja determinado por métodos indiretos; e
- d) Tenham a situação fiscal e contributiva regularizada.

Para cálculo da dedução, o montante dos aumentos líquidos dos capitais próprios elegíveis deve ser 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.

Todavia, note-se que apenas se consideram os aumentos líquidos dos capitais próprios elegíveis verificados nos períodos de tributação que se iniciem em ou após 1 de janeiro

de 2023, ou seja, no período de 2023 apenas serão considerados os aumentos líquidos dos capitais próprios elegíveis ocorridos em 2022.

Sobre este assunto há que ter em conta o regime transitório constante do artigo 12.º da Lei n.º 20/2023, de 17 de maio, o qual estabelece que para efeitos da subalínea IV) da alínea a) do n.º 6 do artigo 43.º-D do Estatuto dos Benefícios Fiscais, 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.

Neste cálculo não são considerados 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 (RCCS) previsto no anterior artigo 41.º-A do mesmo Estatuto.

Este valor que beneficiou da RCCS fica automaticamente excluído para efeitos ICE a aplicar no período de 2023.

A RCCS e o ICE não são cumulativos, mas poderão coexistir, uma vez que poderão existir alterações nos capitais próprias elegíveis para o ICE derivadas dos lucros de 2022 que não beneficiaram da RCCS.

Forma de cálculo

Consideram-se aumentos de capitais próprios elegíveis:

- As entradas realizadas em dinheiro no âmbito da constituição de sociedades ou do aumento do capital social da sociedade beneficiária;
- As entradas em espécie realizadas no âmbito de aumento do capital social que correspondam à conversão de créditos em capital;
- Os prémios de emissão de participações sociais;
- 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.

Consideram-se aumentos líquidos dos capitais próprios elegíveis, a diferença, positiva ou negativa, entre:

- Os aumentos dos capitais próprios elegíveis; 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.

Ao contrário, para efeitos do presente regime não são considerados os aumentos de capitais próprios elegíveis que resultem de:

- Entradas realizadas em dinheiro, no âmbito da constituição de sociedades ou do aumento do capital da sociedade beneficiária, que sejam financiadas por aumentos de capitais próprios elegíveis na esfera de outra entidade;
- Entradas realizadas em dinheiro, no âmbito da constituição de sociedades ou do aumento do capital da sociedade beneficiária por entidade com a qual o sujeito passivo esteja em situação de relações especiais que sejam financiadas através de mútuos concedidos pelo próprio sujeito passivo ou por outra entidade com a qual essa entidade e o sujeito passivo estejam em situação de relações especiais; e
- Entradas realizadas em dinheiro, no âmbito da constituição de sociedades ou do aumento do capital da sociedade beneficiária, por uma entidade que não seja residente para efeitos fiscais noutro Estado-Membro da União Europeia ou no Espaço Económico Europeu ou noutro Estado ou jurisdição com o qual esteja em vigor convenção para evitar a dupla tributação internacional, acordo bilateral ou multilateral que preveja a troca de informações para fins fiscais.

Relativamente ao conceito de “lucros passíveis de distribuição”, o legislador remete para a legislação comercial.

Pelo que há que atender aos artigos 32.º e 33.º do Código das Sociedades Comerciais, nos quais resulta, que os lucros distribuíveis do período é o valor do resultado líquido do período após cobertura de prejuízos, constituição da reserva legal ou outra prevista no contrato de sociedade.

Há ainda que atender ao Método de Equivalência Patrimonial (MEP), cujos lucros das participadas apenas configuram lucros distribuíveis quando sejam realizados.

Desta forma, e em regra, para efeitos do ICE, apenas serão elegíveis os lucros que sejam aplicados em reservas livres e resultados transitados, após cobertura de prejuízos e constituição da reserva legal.

Não releva para o ICE a mera aplicação do MEP, dado que são ganhos ou perdas potenciais, nem eventuais reservas de revalorização, correções de erros e estimativas efetuadas através da conta 56.

O Ofício-Circulado n.º 20.261/2023, de 16 de outubro, da Autoridade Tributária, esclarece ainda 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).”

Uma outra questão que tem sido frequente prende-se com a Reserva Especial por Lucros Retidos e Reinvestidos. A legislação é omissa a este respeito e a AT foi também omissa na instrução administrativa acima referida.

A reserva especial constituída para efeitos da DLRR é uma mera reserva livre para efeitos do Código das Sociedades Comerciais, não havendo qualquer impedimento jurídico para a sua distribuição aos sócios.

O que se verifica é que o Código Fiscal do Investimento obriga à criação desta reserva e à não distribuição dos lucros nos cinco períodos seguintes. Contudo, a empresa pode decidir a sua distribuição antes de decorrido esse prazo, tendo como consequência a perda do benefício da DLRR

Quer isto dizer que a reserva constituída para efeitos da DLRR é uma condição e obrigação fiscal.

E, conseqüentemente, é nossa opinião que a mesma será elegível para o ICE.

Além disso, não existirá qualquer cumulatividade de benefícios fiscais, uma vez que a DLRR é um benefício ao investimento, e que apenas é dedutível se a empresa reinvestir

os lucros que reteve. Caso tal investimento não ocorra, há lugar à reposição do benefício da DLRR.

Exemplo prático de aplicação

A empresa “Capitaliza Mais, Lda.” efetuou reforços do capital social em 2022 e 2023, através da realização de entradas em dinheiro pelos sócios, nos montantes de € 100.000,00 e € 80.000,00, respetivamente.

Na aprovação de contas de 2022, ficou definida a seguinte aplicação dos lucros do período, no valor de € 150.000,00:

- *Distribuição aos sócios de € 50.000,00*
- *Reservas Livres: € 20.000,00*
- *Resultados transitados: € 80.000,00*

A empresa apresenta resultados transitados e capitais próprios positivos, sendo o seu capital social atual de € 280.000,00.

Em 2022 aplicou a remuneração convencional do capital social.

A empresa qualifica-se com Small Mid Cap.

Qual o valor do Incentivo à capitalização de empresas?

Resolução

Variações positivas nos capitais próprios elegíveis para o ICE:

- *Entradas dos sócios em 2023, de € 80.000,00*
- *Aplicação de resultados em reservas livres e resultados transitados, no valor total de € 100.000,00.*

Benefício: € 9.000,00 = (80.000,00+100.000,00) x (4,5% + 0,5%)

Preenchimento do Anexo D da declaração Modelo 22:

No campo 437 do Quadro 04 do Anexo D e no campo 774 do Quadro 07 do rosto será de declarar o valor de € 9.000,00.

Há ainda lugar ao preenchimento do novo quadro 04-C, conforme exposto abaixo:

04-C Campo 437 - Informação Adicional [(ICE) art.º 43.º-D do EBF]

04-C1 Apuramento do benefício do período

01 - N.º de linha	02 - Período	03 - Aumento dos capitais próprios elegíveis (al. a) do n.º 6 do art.º 43.º-D)	04 - Saídas elegíveis em dinheiro ou em espécie (Subalínea ii) da alínea b) do n.º 6 do art.º 43.º-D)	05 - Aumentos líquidos dos capitais próprios elegíveis do período (alínea b) do n.º 6 do art.º 43.º-D) (coluna 3 - coluna 4)	06 - Somatório dos valores apurados (n.º 3 do art.º 43.º-D)	07 - Benefício fiscal potencial (coluna 6 x taxa)	08 - 30% do EBITDA (al. b) do n.º 4 do art.º 43.º-D)	09 - Benefício fiscal no período (n.º 4 do art.º 43.º-D)
1	1 2023	180.000,00 €	0,00 €	180.000,00 €	180.000,00 €	9.000,00 €	15.000,00 €	9.000,00 €

+ Adicionar Linha Encolher

04-C2 Apuramento da dedução do período

10 - N.º de linha	11 - Excesso do período a reportar (n.º 5 do art.º 43.º-D)	12 - Reporte de períodos anteriores (n.º 5 do art.º 43.º-D)	13 - Discriminação do reporte utilizado por período e montante (n.º 5 do art.º 43.º-D)	14 - Dedução do período	15 - Saldo a reportar
1		0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €

+ Adicionar Linha

Algumas notas finais

Os aumentos ou diminuições da conta 56 – Resultados Transitados, decorrentes da correção de erros relativos a períodos anteriores não relevam para efeitos do ICE.

De igual modo as entradas dos sócios para prestações suplementares ou outros instrumentos de capital próprio também não relevam

Abílio Sousa

Consultor fiscal e CEO da IVOJOMA

Professor convidado da Porto Business School

Esta informação fiscal não pode ser reproduzida nem partilhada sem autorização expressa da APECA.

Produzido em 2024-04-14