



ANTÓNIO FERNANDES,
MARTA MARTINS & ASSOCIADOS
SOCIEDADE DE REVISORES OFICIAIS DE CONTAS, LDA.

F&M SROC
NEWSLETTER #51 maio de 2023

SUMÁRIO
LEI N.º 20/2023, DE 17 DE MAIO

- 1. NOTAS INTRODUTÓRIAS**
- 2. LEI N.º 20/2023, DE 17-05 (ALTERA O REGIME DE VÁRIOS BENEFÍCIOS FISCAIS)**
 - 2.1 Súmula das alterações promovidas pela Lei n.º 20/2023, de 17 de maio**
 - 2.2 Regime fiscal de incentivo à capitalização das empresas**

1. NOTAS INTRODUTÓRIAS

A Lei n.º 20/2023, de 17-05, procedeu a diversas alterações legislativas em matéria de benefícios fiscais, alterações estas que são objeto da presente *newsletter*.

No ponto 2.1 é efetuada uma súmula das referidas alterações, as quais tiveram impacto no Código do Imposto sobre Veículos (Código do ISV), no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (Código do IRC), no Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), no Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Código do IVA) e no Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo (Código dos IEC).

Quanto às referidas alterações, importa salientar que as mais relevantes, e mais abundantes, estão relacionadas com o EBF, tal como, aliás, seria previsível em função dos objetivos que presidiram à criação do diploma em apreço.

Já no ponto 2.2 será destacada uma das alterações ao EBF, provavelmente a mais importante, concretamente a alteração processada ao art.º 43.º-D, disposição onde consta o (novo) Regime Fiscal de Incentivo à Capitalização das Empresas (“RFICE”).

Tal benefício fiscal foi, como é sabido, criado pela Lei do Orçamento do Estado para 2023 (Lei do OE/2023). No entanto, a redação inicial do artigo, dada por este diploma, suscitou diversas dúvidas de interpretação, nomeadamente, entre outras, quanto ao início de aplicação do benefício, isto é, colocaram-se dúvidas sobre qual seria o primeiro período em que o mesmo seria aplicável (2023 ou 2024?), dúvidas estas que, com a presente alteração, ficam totalmente dissipadas (aplicação já em 2023!).

Tendo em vista uma melhor compreensão das alterações, e do benefício fiscal propriamente dito, começar-se-á por colocar um quadro onde constam, em duas colunas, a redação anterior (originária) e a nova redação, seguindo-se um comentário às alterações e, finalmente (ponto 2.2.1), um conjunto de FAQ’s, cuja resposta contribuirá certamente para um melhor entendimento.

A propósito de alterações legislativas em matéria de benefícios fiscais, cumpre dar nota que foi recentemente publicada a Lei n.º 21/2023, de 25-05, a qual estabelece o regime aplicável às *startups* e *scaleups* e altera o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (Código do IRS), o EBF e o Código Fiscal do Investimento (CFI), destacando-se as alterações ao Sistema de Incentivos Fiscais à Investigação e Desenvolvimento Empresarial (SIFIDE), na modalidade de aquisição de unidades de participação em fundos de investimento. A este assunto dedicaremos a próxima *newsletter*.



2. LEI N.º 20/2023, DE 17-05 (ALTERA O REGIME DE VÁRIOS BENEFÍCIOS FISCAIS)

A Lei em apreço teve por base a Proposta de Lei n.º 35/XV ⁽¹⁾, retirando-se da sua exposição de motivos que, na senda de um esforço de sistematização e metodização dos benefícios fiscais, o Governo promoveu, diretamente e com a coadjuvação da AT, a apreciação crítica de um conjunto de benefícios específicos, cuja avaliação se afigurou urgente, tendo em conta a sua caducidade verificada ou iminente, concluindo-se pela:

- Prorrogação dos benefícios fiscais relativamente aos quais se concluiu pela sua demonstrada eficácia e eficiência para as políticas públicas;
- Não renovação de benefícios fiscais relativamente aos quais se concluiu, fundamentadamente, pela sua desadequação ou desnecessidade face aos objetivos traçados aquando da sua criação;
- Revogação expressa de alguns benefícios fiscais prejudiciais ao ambiente.

(¹) A Proposta de Lei originária (Proposta de Lei n.º 35/XV, de 29-09-2022), bem como a alteração a tal Proposta de Lei da autoria do Partido Socialista (datada de 20-03-2023), podem ser consultadas em: <https://www.parlamento.pt/ActividadeParlamentar/Paginas/DetalhelIniciativa.aspx?BID=151998>

2.1 Súmula das alterações promovidas pela Lei n.º 20/2023, de 17 de maio

A Lei n.º 20/2023, de 17 de maio (Lei n.º 20/2023), procedeu à alteração ao regime de diversos benefícios fiscais, alterando para tal diversos diplomas.

Procederemos, de seguida, à sistematização das referidas alterações:

- i. Código do ISV, alterando os seus art.ºs 7.º e 9.º, visando as autocaravanas, que, até aqui, beneficiavam de uma taxa reduzida, correspondente a 30 % do imposto resultante da aplicação da tabela B a que se refere o n.º 2 do art.º 7.º, passando a estar sujeitas à totalidade do referido imposto. Não obstante, durante o ano de 2023, ainda se mantém a referida redução de taxa, que será progressivamente menor, pois a taxa reduzida aplicável ao imposto resultante da tabela B irá aumentar progressivamente para 40% em 2024, 60% em 2025 e 80% em 2026, consistindo na totalidade do respetivo imposto a partir de 1 de janeiro de 2027, conforme resulta da nova redação do n.º 3 do art.º 9.º.
- ii. Código do IRC, alterando o art.º 50.º-A (Rendimentos de direitos de autor e de direitos de propriedade industrial) e art.º 92.º (Resultado da liquidação).

Note-se que já fizemos alusão a estas alterações na *newsletter* de n.º 49, relativa ao passado mês de março, quando comentámos, neste âmbito, as alterações visadas pela Proposta de Lei n.º 35/XV (aprovada em Conselho de Ministros de 29-09-2022), propostas estas que foram integralmente acolhidas na Lei n.º 20/2023, sendo que o art.º 92.º do CIRC já havia sido explorado na *newsletter* n.º 48, de fevereiro passado.

Recorde-se que o novo n.º 3 do art.º 92.º do Código do IRC, que retira da aplicação da limitação os benefícios fiscais consagrados no Código do IRC, possui carácter interpretativo, acabando por ficar sem efeito o entendimento da AT (Informação Vinculativa proferida no âmbito do Proc.º n.º 2022 0002101, com despacho de 2022-12-15, publicada em 09-03-2023) sobre a aplicação da limitação dos benefícios fiscais em causa ao regime da “*Patent Box*”.

A propósito desta alteração, sublinha-se a inclusão no n.º 2 (benefícios fiscais excluídos da limitação) do regime de incentivo fiscal à valorização salarial, previsto no art.º 19.º-B do EBF, e do benefício fiscal à criação líquida de postos de trabalho, previsto no n.º 6 do art.º 41.º-B, benefícios estes que haviam sido recentemente criados (Lei do OE/2023).

Uma vez que não há mais nenhum aditamento à lista de benefícios fiscais excluídos da limitação prevista no n.º 2 do art.º 92.º do Código do IRC, permanecem, a nosso ver, incluídos na limitação os novos benefícios fiscais extraordinários criados pela Lei do OE/2023, mais concretamente o “regime extraordinário de apoio a encargos suportados com eletricidade e gás”, bem como o “regime extraordinário de apoio a encargos suportados na produção agrícola”, benefícios estes aplicáveis ao período de tributação de 2022 ⁽²⁾.

iii. EBF, nos seguintes termos:

- a. Retira-se, por via da alteração promovida ao n.º 3 do art.º 3.º, o mecenato cultural previsto no art.º 62.º-B, da previsão da caducidade dos benefícios fiscais inserida no n.º 1 do mesmo articulado ⁽³⁾, de acordo com o qual, os benefícios ali visados vigoram durante um período de 5 anos, salvo quando disposição em contrário ⁽⁴⁾.
- b. No art.º 11.º da Lei em apreciação consta uma autorização legislativa que permite ao Governo a revogação expressa de benefícios fiscais que tenham caducado nos termos do n.º 1 do art.º 3.º do EBF, pelo que, deste modo, fica o Governo expressamente autorizado a revogar do texto legal benefícios fiscais que se encontrem presentemente caducados por força da regra geral de caducidade dos benefícios fiscais ali prevista, evitando desse modo equívocos na interpretação e aplicação da lei.
- c. É alterado o art.º 28.º, sob a epígrafe “*Empréstimos externos e rendas de locação de equipamentos importados*” ⁽⁵⁾, passando o corpo do artigo a figurar no n.º 1,

⁽²⁾ Cumpre salientar que o Regime Fiscal de Incentivo à Capitalização de Empresas (“RFICE”), também criado pela Lei do OE/2023 (comentado mais adiante, no ponto 2.2 da presente *newsletter*) encontra-se excluído da limitação, por via da alínea i) do n.º 2 do art.º 92.º do Código do IRC, aditada por esta Lei.

⁽³⁾ À luz do qual, as normas que consagram os benefícios fiscais constantes das partes II e III do EBF vigoram durante um período de cinco anos, salvo quando disponham em contrário.

⁽⁴⁾ O referido artigo havia sido aditado pela Lei n.º 82-B/2014, de 31-12. Não obstante, chamamos a atenção para a norma transitória no âmbito do Estatuto dos Benefícios Fiscais, prevista no art.º 356.º da Lei n.º 2/2020, de 31-03, segundo a qual: “1 - Considerando a avaliação resultante do relatório elaborado nos termos e para os efeitos do artigo 15.º-A do EBF, a vigência dos artigos 20.º, 28.º, 29.º, 30.º, 31.º, 52.º, 53.º, 54.º, 59.º, 59.º-A, 59.º-B, 59.º-C, 62.º-B, 63.º e 64.º e da alínea b) do artigo 51.º do EBF é prorrogada até 31 de dezembro de 2020.” Sobre esta matéria deverá ser tido em consideração o disposto na circular n.º 5/2017, do gabinete do Diretor-Geral da AT.

⁽⁵⁾ Onde se prevê uma isenção de IRS ou de IRC aplicável aos juros de capitais provenientes do estrangeiro, representativos de empréstimos e rendas de locação de equipamentos importados de natureza industrial,

substituindo-se a expressão “desde que os credores tenham o domicílio no estrangeiro” por outra, mais consentânea com a técnica legislativa utilizada em sede de IRC, a saber, “desde que os credores não possuam sede nem direção efetiva em território português”.

Por outro lado, procede-se ao aditamento do n.º 2, que passa a prever a figura da cessão da posição contratual no âmbito dos contratos de empréstimos visados pelo referido articulado, à luz do qual: “A cessão pelo credor da respetiva posição contratual no âmbito dos contratos de empréstimo e de locação previstos no número anterior não prejudica a manutenção dos benefícios, desde que o cessionário não possua sede nem direção efetiva em território português nem disponha neste território de estabelecimento estável ao qual o contrato seja imputável.”.

Clarifica-se, desta forma, que a cessão da posição contratual beneficia do carácter de reconhecimento simplificado, em consonância com o disposto na Lei n.º 21/2021, de 20-04, dispensando-se, ainda, tendo presentes os objetivos de desburocratização subjacentes à eliminação da necessidade de reconhecimento do benefício, que a transmissão do benefício associado a contratos celebrados até 31 de dezembro de 2020 dependa de autorização do membro do Governo.

- d. É alterado o n.º 4 do art.º 39.º-A e revogado o seu n.º 5. Este artigo, com a epígrafe “Trabalhadores deslocados nos estrangeiro”, prevê, no seu n.º 1, uma isenção de IRS, com as limitações impostas pelos n.ºs 2 e 3, aplicável aos rendimentos da categoria A, nomeadamente, na parte relativa à remuneração paga ou colocada à disposição do trabalhador exclusivamente a título de compensação pela deslocação e permanência no estrangeiro que exceda os limites legais previstos no Código do IRS (v.g. art.º 2.º-A, n.º 1, alínea f)), desde que esses trabalhadores sejam considerados residentes em território português e que, no ano a que respeitam os rendimentos, tenham sido deslocados do seu normal local de trabalho para o estrangeiro por período não inferior a 90 dias, dos quais 60 necessariamente seguidos, traduzindo-se, assim, num benefício fiscal aos trabalhadores deslocados no estrangeiro ⁽⁶⁾.

comercial ou científica, de que sejam devedores o Estado, as regiões autónomas, as autarquias locais e as suas federações ou uniões, ou qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, compreendidos os institutos públicos, e as empresas que prestem serviços públicos.

⁽⁶⁾ Nos termos do n.º 2 (inalterado) o montante anual da compensação isenta nos termos do número anterior, por sujeito passivo, não pode exceder o valor correspondente à diferença entre o montante anual da remuneração do



Sucedde que o n.º 4 daquele artigo permitia a opção pela tributação prevista nos números anteriores, nos termos aplicáveis aos sujeitos passivos residentes em território português, aos sujeitos passivos que, tendo sido deslocados para o estrangeiro nos termos supramencionados, não fossem considerados residentes em território português (claro está, num contexto em que os rendimentos eram considerados obtidos em Portugal nos termos do art.º 18.º do CIRS), com o limite de três anos após a data do deslocamento.

Ora, com a alteração promovida ao n.º 4, não só se afasta do benefício os sujeitos passivos que que percam a condição de residente, como o mesmo passa a estar circunscrito aos residentes nos termos da alínea d) do n.º 1 do art.º 16.º do CIRS, ou seja, às pessoas singulares residentes em Portugal que desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço do Estado Português, passando a norma a estipular que "Para efeitos do n.º 1, apenas são considerados os residentes nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS." (sublinhado nosso).

A revogação do n.º 5 é uma consequência da alteração promovida ao n.º 4, pois definia as regras de tributação dos sujeitos passivos que até aqui integravam a previsão daquela norma.

Assistimos assim, a uma forte restrição no âmbito da aplicação do referido benefício, que havia sido aditado pela Lei do OE/2015 (Lei n.º 82-E/2014, de 31-12).

- e. É alterado o art.º 43.º-D sob a epígrafe: "*Regime fiscal de incentivo à capitalização das empresas*". Esta alteração será tratada mais adiante, no ponto 2.2).
- f. É prorrogada, por via do art.º 10.º da Lei em apreciação, nos termos do n.º 1 do art.º 3.º do EBF, a vigência do art.º 58.º do EBF que, recorde-se, prevê um benefício fiscal aplicável aos rendimentos provenientes de propriedade intelectual (propriedade literária, artística e científica, incluindo os provenientes da alienação de obras de arte de exemplar único e os provenientes das obras de divulgação pedagógica e científica, quando auferidos por titulares de direitos de autor ou conexos residentes em território português, desde que sejam os titulares originários). Estes rendimentos são

trabalhador sujeita a imposto, incluindo a compensação, e o montante global das remunerações regulares com carácter de retribuição sujeitas a imposto auferidas pelo trabalhador no período de tributação anterior, excluindo qualquer compensação que haja sido paga, durante esse período, em virtude dessa ou outras deslocações ao abrigo deste regime, e não pode, em qualquer caso, exceder o valor de 10.000 EUR.

considerados no englobamento, para efeitos do IRS, apenas por 50 % do seu valor, líquido de outros benefícios, sendo que a importância a excluir do englobamento não pode exceder 10.000 EUR.

A vigência do art.º 58.º do EBF já havia sido prorrogada até 31 de dezembro de 2021, por via do n.º 3 do art.º 2.º da Lei n.º 21/2021, de 20-04. Posteriormente, por via do despacho n.º 221/2022.XXIII, do SEAF, de 23-08, os sujeitos passivos visados poderiam, durante o ano de 2022, aplicar o mecanismo de retenção na fonte associado a este benefício e previsto no art.º 101.º-D do Código do IRS.

Face ao disposto na alínea b) do art.º 14.º da Lei n.º 20/2023, a prorrogação do art.º 58.º do EBF, nos termos do art.º 10.º, produz efeitos desde 01-01-2022, pelo que se acaba por dar cobertura legal ao referido despacho.

Por via do mesmo art.º 10.º da Lei n.º 20/2023, é igualmente prorrogada a vigência do art.º 62.º-A do EBF, nos termos do n.º 1 do art.º 3.º do EBF, benefício este dirigido ao mecenato científico, cuja produção de efeitos opera, por via da alínea c) do art.º 14.º, desde 01-01-2023.

- iv. Lista II anexa ao Código do IVA, em concreto a verba 2.3, passando a estar excluído da taxa intermédia do IVA (aplicação da taxa normal) o petróleo, colorido e marcado, comercializado nas condições e para as finalidades legalmente previstas, mantendo-se a taxa intermédia de 13% para o gásóleo colorido e marcado, mais conhecido por gásóleo agrícola, e para o fuelóleo e respetivas misturas.
- v. Código dos IEC, em concreto o seu art.º 93.º (Taxas reduzidas). Por via da alteração ao n.º 1 substitui-se do âmbito de aplicação das taxas reduzidas o *“gásóleo, o gásóleo de aquecimento e o petróleo coloridos e marcados com os aditivos definidos por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças definidas”* pelo *“gásóleo colorido e marcado com os aditivos definidos por portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da energia”*, pelo que é eliminada a taxa reduzida de ISP do petróleo colorido e marcado e do gásóleo de aquecimento, continuando a aplicar-se a referida verba ao gásóleo colorido e marcado (gásóleo agrícola).

2.2 Regime fiscal de incentivo à capitalização das empresas

2.2.1 Alterações legislativas

O referido benefício fiscal (“RFICE”), foi, como se sabe, recentemente introduzido pela Lei do Orçamento do Estado para 2023 (Lei n.º 24-D/2022, de 30-12; Lei do OE/2023), sendo que já tivemos a oportunidade de o apresentar e comentar, face à redação dada pela Proposta de Lei do OE/2023, na *newsletter* n.º 46, de novembro de 2022.

Posteriormente, na *newsletter* n.º 49, face à proposta de alteração, de 20-03-2023, à Proposta de Lei n.º 35/XV (aprovada em Conselho de Ministros de 29-09-2022), comentámos as alterações propostas com impacto na redação do art.º 92.º do Código do IRC, de março de 2023, mas já aí fizemos um breve comentário sobre o impacto das alterações propostas, em sede do RFICE, quando referíamos que:

“Finalmente, quanto à proposta de alteração em referência (proposta de alteração à Proposta de Lei n.º 35/XV), embora fora do âmbito do art.º 92.º do Código do IRC, não poderíamos deixar de mencionar que a mesma tem também impacto no (novo) art.º 43.º-D, aditado pela LOE/2023 (ICE), clarificando-se alguns aspetos que suscitaram dúvidas de interpretação (designadamente quanto ao primeiro período de aplicação do benefício fiscal, que será já 2023 e não apenas 2024, tal como parecia resultar da letra da lei), estando, a este propósito, previstas várias alterações, nomeadamente aos respetivos n.ºs 3, 6, 7 e 9.

Ainda a propósito do (novo) art.º 43.º-D, acresce a consagração, nesta proposta, de uma importante disposição transitória, segundo a qual o benefício fiscal em referência se aplicará já ao lucro contabilístico 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 de 2023.

Com tal disposição transitória, caso a mesma venha a ser convertida em lei, ficará também ressalvado, quanto a aumentos de capital efetuados em 2023 com recurso aos lucros gerados no período de 2022, que não se aplicará o novo benefício (ICE) se tais aumentos tiverem beneficiado da RCCS, o que, para além de clarificar o óbvio, que se prende com a não aplicação simultânea dos dois benefícios ao mesmo aumento de capital, acaba por, implicitamente, confirmar aquele que já era o nosso entendimento de que é ainda possível beneficiar da

“RCCS no período de tributação de 2022, quando se esteja perante aumentos de capital decorrentes de lucros gerados neste período, ainda que a deliberação do aumento e o respetivo registo ocorram em 2023, isto é, num momento em que o benefício já se encontra revogado.”

Confrontados agora com a Lei n.º 20/2023, interessa, desde logo, comparar a anterior redação da norma face às alterações que são agora efetuadas e sistematizar este novo benefício fiscal, procurando responder a um conjunto de FAQ's, por nós elaboradas, sem prejuízo da anunciada instrução administrativa que sobre esta matéria estaria a ser elaborada pela AT, mas que, ao que julgamos saber, ainda não existe.

(EBF) Artigo 43.º-D Regime fiscal de incentivo à capitalização das empresas	
Redação anterior	Redação atual (Lei n.º 20/2023)
1 - Na determinação do lucro tributável 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 pode ser deduzida uma importância correspondente à aplicação da taxa de 4,5 % ao montante dos aumentos líquidos dos capitais próprios elegíveis.	1 - [...]
2 - A taxa prevista no número anterior 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 (<i>Small Mid Cap</i>), de acordo com os critérios previstos no anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro.	2 - [...]
3 - Para efeitos da dedução prevista no n.º 1, o montante dos aumentos líquidos dos capitais próprios elegíveis <u>corresponde à soma algébrica dos aumentos líquidos dos capitais próprios elegíveis verificados 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 o resultado dessa soma algébrica for negativo.</u>	3 - Para efeitos da dedução prevista no n.º 1, o montante dos aumentos líquidos dos capitais próprios elegíveis <u>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.</u>
4 - A dedução prevista nos números anteriores não pode exceder, em cada	4 - [...]



<p>período de tributação, o maior dos seguintes limites:</p> <p>a) 2 000 000 €; ou</p> <p>b) 30 % do resultado antes de depreciações, amortizações, gastos de financiamento líquidos e impostos, nos termos do artigo 67.º do Código do IRC.</p>	
<p>5 - A parte da dedução que exceda o limite previsto na alínea b) do número anterior 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 os limites previstos no número anterior.</p>	<p>5 - [...]</p>
<p>6 - Sem prejuízo do disposto no n.º 8, para efeitos do presente regime considera-se:</p> <p>a) «Aumentos de capitais próprios elegíveis»:</p> <p>i) As entradas realizadas em dinheiro no âmbito da constituição de sociedades ou do aumento do capital social da sociedade beneficiária;</p> <p>ii) As entradas em espécie realizadas no âmbito de aumento do capital social que correspondam à conversão de créditos em capital;</p> <p>iii) Os prémios de emissão de participações sociais;</p> <p>iv) <u>Os lucros contabilísticos do período de tributação quando sejam aplicados em resultados transitados ou, diretamente, em reservas ou no aumento do capital;</u></p> <p>b) «Aumentos líquidos dos capitais próprios elegíveis», os aumentos dos capitais próprios elegíveis <u>após a dedução das saídas, em dinheiro ou em espécie, em favor dos titulares do capital, a título de redução do mesmo ou de partilha do património, bem como as distribuições de reservas ou resultados transitados.</u></p>	<p>6 - [...]</p> <p>a) [...]</p> <p>i) [...]</p> <p>ii) [...]</p> <p>iii) [...]</p> <p>iv) <u>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;</u></p> <p>b) 'Aumentos líquidos dos capitais próprios elegíveis', <u>a diferença, positiva ou negativa, entre:</u></p> <p>i) Os aumentos dos capitais próprios elegíveis; e,</p> <p>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.</p>
<p>7 - O disposto no presente artigo aplica-se exclusivamente aos sujeitos passivos que,</p>	<p>7 - [...]</p>



<p>no exercício em causa, exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e que preencham, cumulativamente, as seguintes condições:</p> <p>a) Não sejam <u>qualificados como instituições de crédito, sociedades financeiras ou outras entidades a elas legalmente equiparadas;</u></p> <p>b) Disponham de contabilidade regularmente organizada, de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo setor de atividade;</p> <p>c) O seu lucro tributável não seja determinado por métodos indiretos; e</p> <p>d) Tenham a situação fiscal e contributiva regularizada.</p>	<p>a) Não sejam <u>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;</u></p> <p>b) [...]</p> <p>c) [...]</p> <p>d) [...]</p>
<p>8 - Para efeitos do presente regime não são considerados os aumentos de capitais próprios elegíveis que resultem de:</p> <p>a) 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;</p> <p>b) 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;</p> <p>c) 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</p>	<p>8 - [...]</p>

<p>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.</p>	
<p>9 - Para efeitos do apuramento <u>do montante dos aumentos líquidos dos capitais próprios elegíveis verificados nos nove períodos de tributação anteriores, nos termos do n.º 3</u>, 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.</p>	<p>9 - Para efeitos do apuramento <u>a que se refere o n.º 3</u>, 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.»</p>

Destacamos agora as disposições transitórias contidas no art.º 12.º da Lei n.º 20/2023, que estabelece um regime transitório nesta matéria, particularmente importante na perceção da aplicação deste novo benefício fiscal, a saber:

1 — 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.

2 — Sem 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.

Sintetizamos, de seguida, as novidades legislativas promovidas pela Lei n.º 20/2023 ao RFICE:

- i. O benefício fiscal passa a ter por referência o somatório do aumento líquido dos capitais próprios obtido no próprio ano e nos nove períodos de tributação anteriores, num género de conta corrente que inclui o próprio ano em que o benefício fiscal está a ser determinado. Na ausência da alteração promovida ao n.º 3 do art.º 43.º-D, o benefício fiscal a apurar no ano *n*, tinha por referência o somatório dos aumentos líquidos dos

capitais próprios gerados em períodos de tributação anteriores (nove, no máximo), por via da aplicação da correspondente taxa (4,5% ou 5%, consoante o tipo de empresa), ignorando para tal o aumento líquido gerado no próprio ano.

- ii. No cálculo do aumento líquido dos capitais próprios, no que respeita aos valores a somar, entra-se em linha de conta com lucros contabilísticos do período de tributação quando sejam aplicados em resultados transitados ou, diretamente, em reservas ou no aumento do capital. Clarifica-se agora, face à alteração promovida à sublinha iv) da alínea a) do n.º 6 do art.º 43.º-D, que os lucros contabilísticos em referência são os passíveis de distribuição, de acordo com, nomeadamente, o Código das Sociedades Comerciais (CSC), premiando-se, assim, a manutenção no capital próprio dos lucros que eram efetivamente suscetíveis de serem distribuídos.

Recorde-se que não podem ser distribuídos aos sócios 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 (estatutárias). Efetivamente, em primeiro lugar, os lucros do exercício devem ser destinados à cobertura de prejuízos transitados e, após não existirem mais prejuízos transitados (ou se não existirem de todo), devem ser destinados à constituição da reserva legal ou de reservas estatutárias ⁽⁷⁾, conforme as regras previstas no n.º 1 do art.º 33.º do CSC. Por outro lado, não podem ser distribuídos aos sócios lucros do exercício enquanto as despesas de constituição, de

(7) Dentro deste conceito, importa distinguir os vários tipos de reservas que podem ser constituídas mediante deliberação dos sócios na aplicação dos resultados de cada período.

As reservas legais decorrem da obrigação prevista no art.º 218.º e art.ºs 295.º e 296.º, todos do CSC. O n.º 1 do art.º 295.º do CSC estabelece que, pelo menos, 5% dos lucros obtidos no período têm de ser destinados à constituição da reserva legal, até que represente 20% do capital social, nunca podendo ser inferior a 2.500 EUR no caso das sociedades por quotas.

As reservas estatutárias são impostas pelo contrato de sociedade, mediante deliberação dos sócios, não existindo qualquer limitação legal determinada pelo CSC.

As reservas contratuais são impostas por contratos a que a sociedade esteja obrigada como, por exemplo, no caso de obrigações contratuais das sociedades concessionárias de serviços públicos.

As reservas especiais podem ser constituídas por uma outra qualquer legislação, nomeadamente fiscal, como, por exemplo, a prevista para o benefício fiscal da Dedução de Lucros Retidos e Reinvestidos (DLRR, art.ºs 27.º a 34.º do Código Fiscal do Investimento), revogado pela Lei do OE/2023.

As reservas livres podem ser constituídas livremente mediante deliberação dos sócios, representando montantes distribuíveis a estes em qualquer momento, quando não existam prejuízos obtidos no período ou transitados de períodos anteriores.

Por outro lado, a rubrica de resultados transitados deve conter os resultados obtidos de períodos anteriores (lucros e prejuízos), podendo ser objeto de deliberação dos sócios na aplicação de resultados, para serem destinados a reservas ou distribuição aos sócios.

investigação e de desenvolvimento não estiverem completamente amortizadas, exceto se o montante das reservas livres e dos resultados transitados for, pelo menos, igual ao dessas despesas não amortizadas.

- iii. No que se refere às entidades excluídas do benefício, a alteração conferida à alínea a) do n.º 7 visou, sobretudo, clarificar o âmbito subjetivo da referida exclusão, passando a aplicar-se, genericamente, a todas entidades, independentemente da sua qualificação, sujeitas à supervisão do Banco de Portugal ou da Autoridade de Supervisão de Seguros e Fundos de Pensões e às sucursais em Portugal de instituições de crédito, de outras instituições financeiras ou de empresas de seguros.
- iv. A alteração promovida ao n.º 9 está intrinsecamente relacionada com a alteração promovida ao n.º 3, para o qual remete, clarificando-se, assim, que o benefício fiscal em referência já se aplica ao exercício de 2023 (materializado na declaração mod. 22 a entregar em 2024, que terá de ser adaptada para efeito, nomeadamente no que se refere ao seu anexo D).

Em bom rigor, face à redação anteriormente em vigor, conferida pela Lei do OE/2023, os efeitos práticos deste benefício fiscal apenas se materializariam no apuramento do lucro tributável de 2024, por via da dedução que resultaria da aplicação de uma taxa (4,5% ou 5%), ao aumento líquido dos capitais próprios verificados em 2023.

Assim, face à anterior redação, uma PME que registasse, em 2023, um aumento do capital social, em dinheiro, no valor de 20.000 EUR, iria proceder a uma dedução ao lucro tributável, na declaração mod. 22 respeitante a 2024, de 1.000 EUR.

Com a referida alteração clarifica-se que os aumentos líquidos dos capitais próprios obtidos em 2023 já irão atribuir um benefício fiscal que influenciará o lucro tributável do próprio ano de 2023 (declaração mod. 22 a entregar em 2024).

- v. Ainda assim, face à redação vigente antes da Lei n.º 20/2023, subsistia uma dúvida sobre a forma de materializar um dos motivos justificativos do aumento dos capitais próprios, a saber, o que se refere, na atual redação, à 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 (subalínea iv) da alínea a) do n.º 6 do art.º 43.º-D do EBF), nomeadamente no que se refere ao primeiro exercício da sua aplicação.

Clarifica-se, por via do n.º 1 do art.º 12.º da Lei n.º 20/2023, que o primeiro lucro contabilístico abrangido, para aquele efeito, é 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.

Assim, o lucro contabilístico de 2022 (passível de distribuição), que seja, por exemplo, por via de deliberação, mantido em resultados transitados em 2023, irá influenciar o aumento dos capitais próprios elegíveis em 2023, para efeitos do apuramento deste benefício fiscal, já em 2023.

Por outro lado, fica também claro que, no que se refere ao aumento de capitais próprios deste tipo, releva, não o ano a que se refere o lucro contabilístico, mas sim o ano em que se concretiza a sua aplicação. Recorde-se que a proposta de aplicação dos resultados, elaborada pela gerência (ou administração), tem de ser aprovada em assembleia-geral, a realizar no 1.º trimestre do ano seguinte (ou até ao quinto mês seguinte, no caso de contas consolidadas e aplicação do método de equivalência patrimonial), para deliberação sobre essa aprovação das contas anuais e aplicação dos resultados.

- vi. Face ao que foi referido no ponto anterior, interessava perceber como articular o benefício fiscal da Remuneração Convencional do Capital Social (RCCS), entretanto revogado pela Lei do OE/2023 e o novo RFICE.

Recorde-se que, à luz do benefício fiscal da RCCS, um dos aumentos elegíveis do capital social, para efeitos de acesso ao referido benefício, passava pelo aumento de capital com recurso aos lucros gerados no próprio exercício, desde que, neste último caso, o registo do aumento de capital se realizasse até à entrega da declaração de rendimentos relativa ao exercício em causa (alínea a) do n.º 2 do art.º 41.º-A do EBF).

Sucedo que, na sequência da revogação deste benefício operada pela Lei do OE/2023, foi incluída uma norma transitória à luz da qual *“Para efeitos da dedução prevista no n.º 1 do artigo 41.º-A do EBF, às entradas e aumentos de capital realizados até à data da entrada em vigor da presente lei continua a aplicar-se, relativamente às importâncias aplicadas até essa mesma data, o disposto naquele artigo na redação anteriormente em vigor.”*

Vem agora o n.º 2 do art.º 12.º da Lei n.º 20/2023 estipular que, sem prejuízo do disposto no n.º 1, não são considerados para efeitos da subalínea iv) da alínea a) do n.º 6 do art.º

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 RCCS previsto no anterior art.º 41.º-A do EBF.

Desta disposição transitória resultam duas conclusões:

- a) Por um lado, é possível aceder ao benefício fiscal da RCCS, por via da utilização do lucro contabilístico gerado em 2022, para efeitos de aumento do capital social a operar em 2023. Este facto vai permitir à empresa beneficiária a dedução ao Lucro Tributável de 7% do referido aumento (com o limite de 140.000 EUR), a operar em 2022 e nos cinco exercícios seguintes, nos pressupostos incluídos no respetivo articulado. Note-se que, por via do despacho do SEAF n.º 148/2023.XXIII, de 22-05, os sujeitos passivos que, podendo usufruir deste benefício fiscal, tenham requerido o registo do aumento do capital social, mas o mesmo ainda não tenha sido lavrado, poderão considerá-lo na declaração mod. 22 de 2022, desde que o pedido de registo seja efetuado até à data-limite da sua entrega que, à luz do mesmo despacho, é o dia 6 de junho.
- b) Por outro lado, quem aceder a este benefício fiscal, face à utilização do lucro contabilístico apurado em 2022, não poderá beneficiar do novo benefício fiscal (RFICE), ou seja, o referido aumento de capital, operado em 2023 com base no lucro contabilístico gerado em 2022, não poderá, nestas circunstâncias, influenciar o aumento líquido dos capitais próprios de 2023. Será, assim, uma opção que deverá ser tomada, tendo em conta as especificidades de cada benefício fiscal (salientando-se que a RCCS tem uma taxa superior ao RFICE, mas um período de aplicação inferior).

2.2.1 FAQ's sobre o Regime Fiscal de Incentivo à Capitalização das Empresas

1. Quem pode aceder ao RFICE?

As 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, que, no exercício em causa, exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e que preencham, cumulativamente, as seguintes condições:

- i. Disponham de contabilidade regularmente organizada, de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo setor de atividade;
- ii. O seu lucro tributável não seja determinado por métodos indiretos; e
- iii. Tenham a situação fiscal e contributiva regularizada.

Encontram-se excluídas as entidades sujeitas à supervisão do Banco de Portugal ou da Autoridade de Supervisão de Seguros e Fundos de Pensões, assim como as sucursais em Portugal de instituições de crédito, de outras instituições financeiras ou de empresas de seguros.

2. Em que consiste o “aumento dos capitais próprios elegíveis”?

Para o referido aumento contribuem:

- 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, excluindo-se assim qualquer outro tipo de entradas em espécie;
- 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;

Não obstante, foram criadas medidas específicas anti abuso que afastam da consideração como o “aumento dos capitais próprios elegíveis” os que resultem de:

- i. 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;
- ii. 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;

- iii. 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.

3. Em que consiste o “aumento líquido dos capitais próprios elegíveis”?

Consiste na diferença, positiva ou negativa, entre os aumentos dos capitais próprios elegíveis, anteriormente referenciados, 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.

4. Qual o primeiro período de aplicação do RFICE?

O referido benefício fiscal aplica-se pela primeira vez ao exercício de 2023, tendo por referência o aumento líquido dos capitais próprios elegíveis verificados nesse ano. Já em 2024, deveremos ter em linha de conta o somatório dos aumentos líquidos dos capitais próprios do próprio ano (2024) juntamente com o de 2023 e assim sucessivamente até perfazer o próprio ano e os nove períodos de tributação anteriores.

Note-se que, para efeitos da subalínea iv) da alínea a) do n.º 6 do art.º 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.

5. Como se procede ao cálculo do benefício fiscal?

O benefício fiscal em causa opera por dedução ao lucro tributável, apurado no quadro 07 da declaração mod. 22, independentemente do seu resultado final.

Para tal, o sujeito passivo deverá aplicar uma taxa ao montante dos “aumentos líquidos dos capitais próprios elegíveis”, conforme referido anteriormente, aferido, portanto, anualmente, tendo por base um género de conta corrente, facto que poderá levar a que, dependendo da situação em apreço, a dedução vá variando de ano para ano, ao contrário do que sucedia na RCCS.

Recorde-se que 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.

A referida taxa será de:

- i. 5%, 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 06-11 (situação mais comum);
- ii. 4,5%, nos restantes casos.

6. O que sucede se o somatório dos aumentos líquidos dos capitais próprios for negativo?

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, nestas circunstâncias, não haverá qualquer benefício no ano em apreço.

7. Existe algum limite quantitativo ao benefício fiscal utilizado?

Sim. A dedução ao lucro tributável não pode exceder, em cada período de tributação, o maior dos seguintes limites:

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

Não obstante, a parte da dedução que exceda o limite previsto na alínea ii) será 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 os limites supramencionados.

8. Um tipo de aumento de capital próprio elegível para efeitos do presente benefício será 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. Como se processa esta modalidade?

Neste caso, releva o ano da deliberação da aplicação do resultado contabilístico (ano n+1), por se referir à sua “aplicação”, e não o ano a que se reporta o resultado (data referência balanço).

Assim, se no ano “n” a empresa apura um resultado contabilístico de 100.000 EUR, deliberando, em março de “n+1”, a sua aplicação em resultados transitados, o benefício fiscal

opera em “n+1”, por via da aplicação da referida taxa.

9. O lucro contabilístico passível de distribuição apurado em 2022, que venha, em 2023, a ser aplicado em resultados transitados, será suscetível de integrar o aumento dos capitais próprios elegíveis em 2023?

Sim. Para efeitos da subalínea iv) da alínea a) do n.º 6 do art.º 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, desde que, neste último caso, não tenha beneficiado da RCCS.

Braga, 5 de junho de 2023

Luís Filipe Esteves