

## **FICHA DOUTRINÁRIA**

Diploma: EBF

Artigo: Art. 41º-A

Assunto: Remuneração Convencional do Capital Social (RCCS) no âmbito do Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS) (art.69º do Código do IRC) – Gastos de Financiamento Líquidos (GFL) (art. 67º do Código do IRC)

Processo: 1061/2018–PIV 13514 – Despacho de 2019.07.12 da Diretora-Geral da AT

Conteúdo: A sociedade dominante de um Grupo tributado pelo regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS), pretende realizar diversos aumentos de capital noutras sociedades do Grupo, no ano n, sendo que, no ano n-1, uma das suas participadas também realizou um aumento de capital social noutra sociedade do Grupo, tendo-se suscitado dúvidas quanto à interpretação das normas constantes dos nºs 5 e 6, do artigo 41º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), bem como à aplicação do art. 67º do Código do IRC (CIRC).

O Grupo em questão efetuou a opção pela aplicação dos GFL do grupo, nos termos do nº 5 do art. 67º do CIRC.

1. O regime de limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento, constante do artigo 67.º do Código do IRC, introduzido pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, institui que tais gastos concorrem para a determinação do lucro tributável desse período, ou, quando não dedutíveis, dos cinco períodos de tributação subsequentes, após os GFL do próprio período, até ao maior dos seguintes limites: a) € 1.000.000, ou b) 30% do resultado antes das depreciações, amortizações, gastos de financiamento líquidos e impostos (n.ºs 1 e 2 do artigo 67.º do Código do IRC).

2. Nos casos em que exista um grupo de sociedades sujeito ao RETGS, o n.º 5 deste preceito legal vem dar a faculdade de optar, para efeitos de determinação do lucro tributável do grupo, pela aplicação deste regime aos GFL do grupo.

Ora, sendo exercida a opção prevista no referido n.º 5 do artigo 67.º do Código do IRC, o limite para a dedutibilidade dos GFL do grupo ao lucro tributável do grupo não é aferido em termos individuais, mas sim em termos de grupo.

Daí que o limite previsto na alínea b) do n.º 1 deste artigo seja, neste caso, *"a soma algébrica dos resultados antes das depreciações, amortizações, gastos de financiamento líquidos e impostos apurados nos termos deste artigo pelas sociedades*

que o compõem" (cf. parte final da alínea a) do n.º 5 do artigo 67.º do Código do IRC).

3. Contudo, o regime previsto no art. 41.º-A do EBF, para as sociedades que beneficiem da Remuneração Convencional do Capital Social (RCCS), vem estabelecer no n.º 5, que o limite previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 67.º do Código do IRC é reduzido a 25%.

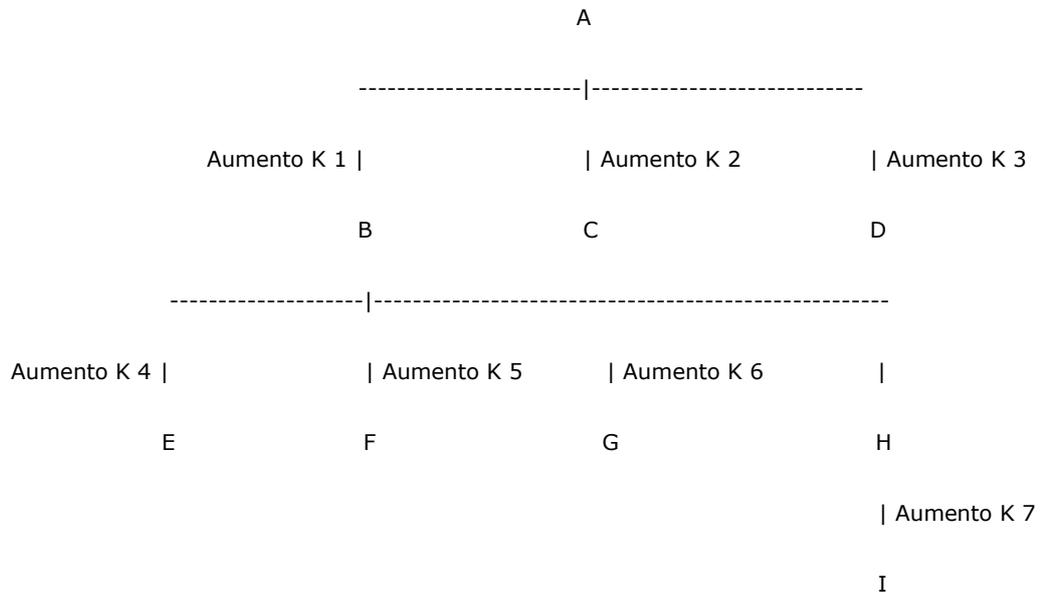
4. Assim, tendo a sociedade dominante efetuado a opção pelos GFL do grupo, a redução para 25%, prevista no n.º 5 do artigo 41.º-A do EBF, para o limite da alínea b) do n.º 1 do artigo 67.º do Código do IRC, é aplicável ao EBITDA fiscal do perímetro do RETGS, nos mesmos termos em que a opção pelo RETGS abrange todas as sociedades do grupo, sendo o lucro tributável do grupo calculado pela sociedade dominante, através da soma algébrica dos resultados apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo, incluindo esta soma os resultados quer de sociedades que beneficiaram da RCCS quer as que não beneficiaram.

5. Por outro lado, o n.º 6 do artigo 41.º-A do EBF, na redação atual, aditada pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro, refere o seguinte:

*"O regime previsto no presente artigo não se aplica quando, no mesmo período de tributação ou num dos cinco períodos de tributação anteriores, o mesmo seja ou haja sido aplicado a sociedades que detenham direta ou indiretamente uma participação no capital social da empresa beneficiária, ou sejam participadas, direta ou indiretamente, pela mesma sociedade, na parte referente ao montante das entradas realizadas no capital social daquelas sociedades que haja beneficiado do presente regime. "*

6. No que se refere à aplicação da norma do n.º 6 do art. 41.º-A do EBF, a mesma pretende evitar que através de um esquema de participação em cascata, o regime seja aproveitado em relação aos mesmos montantes de capital, em vários níveis de participação.

7. Tendo em conta o seguinte esquema vamos considerar vários aumentos de capital e as implicações em termos da RCCS, de acordo com os valores exemplificativos apresentados:



*Legenda do Esquema:*

- *Aumento de capital 1 da sociedade A na sociedade B totalizará 2.500 milhares de euros (m€)*
- *Aumento de capital 5 da sociedade B na sociedade F totalizará 3.000 milhares de euros (m€)*
- *Aumento de capital 6 da sociedade B na sociedade G totalizará 2.000 milhares de euros (m€)*

**Pressuposto:** Nem a sociedade A nem as entidades que a detêm, direta ou indiretamente, beneficiaram da RCCS.

**A. Aumentos de capital social, realizados em períodos de tributação anteriores a n**

**Aumento de capital 4: Sociedade E em n-1**

- A sociedade B realizou, em n-1, um aumento de capital social, por novas entradas, em dinheiro, na sociedade E, no valor de 2.000 m€.
- À luz do n.º 6 do artigo 41.º-A do EBF, sendo a sociedade E participada, diretamente, pela sociedade B e, indiretamente, pela sociedade A, e não tendo estas

sociedades aplicado a RCCS, no próprio período ou em períodos anteriores, pode a sociedade E considerar a totalidade do aumento de 2.000 m€ para efeitos da RCCS, limite máximo previsto no n.º 1 para aplicar a taxa de 7% aí consignada, para efeitos de dedução ao lucro tributável do respetivo período de tributação de n-1 e nos cinco períodos de tributação seguintes, desde que a sociedade E não detenha participação em sociedades que tenham beneficiado do regime naqueles períodos.

- Embora a sociedade E não pertença ao Grupo fiscal sujeito ao RETGS, nada se refere na lei que seja motivo de exclusão da mesma das regras estabelecidas no n.º 6 do artigo 41.º-A do EBF, tratando-se este de um regime a ser aplicado a cada sociedade de *per si*.

#### **B. Aumentos de capital social realizados no mesmo período de tributação de n**

##### **Aumento de capital 1: sociedade A na sociedade B em n**

- Para efeitos do aumento do capital 1, da sociedade A na sociedade B, no valor de 2.500 m€, em n, há que ter em conta o aumento de capital 4 efetuado pela sociedade B na sociedade E no período de tributação anterior (n-1), no valor de 2.000 m€, pois, nos termos da parte final do n.º 6 do art. 41º-A do EBF, o regime não se aplica quando no mesmo período ou nos cinco períodos de tributação anteriores tenha sido aplicado a sociedades que sejam participadas, direta ou indiretamente, pela sociedade beneficiária, na parte referente ao montante das entradas realizadas que haja beneficiado do regime, ou seja, 2.000 m€ .
- Assim, o montante das entradas a ter em conta na sociedade B, é de 500 m€ (2500 - 2.000), pois a participada da sociedade B (a sociedade E) aplicou a RCCS num dos cinco períodos de tributação anteriores, nos termos do n.º 6 do artigo 41.º-A do EBF, relativamente ao montante de entrada de capital de 2.000 m€.
- Há, pois, lugar à limitação decorrente da norma constante do n.º 6 do art. 41º-A do EBF.

**Aumentos de capital 2 e 3: sociedade A na sociedade C e na sociedade D, em n**

- Nos aumentos de capital 2 e 3 da sociedade A na sociedade C e na sociedade D, respetivamente, apesar de a sociedade A deter uma participação direta no capital social destas sociedades beneficiárias, na medida em que ela própria não beneficiou da RCCS, nem as sócias dela, quer no período de tributação de n, quer em qualquer dos cinco períodos de tributação anteriores, não se aplica a restrição a qualquer destes aumentos, uma vez que as sociedades beneficiárias também não detêm participações em sociedades que tenham beneficiado do regime naqueles períodos.
- Por outro lado, embora, no período de tributação anterior, a sociedade E, tenha beneficiado da RCCS, atendendo a que a limitação operou no aumento de capital efetuado na sociedade B (aumento de capital 1), entidade participante direta daquela, também não se aplica a restrição prevista no n.º 6 do artigo 41.º-A do EBF, podendo os aumentos 2 e 3 ser considerados na totalidade do seu montante para efeitos da RCCS, até ao limite previsto no n.º 1 do mesmo, isto é, 2.000 m€.

**Aumentos de capital 5, 6 e 7: sociedade B na sociedade F e na sociedade G e da sociedade H na sociedade I, em n**

- A sociedade B realiza, em n, um aumento de capital na sociedade F (aumento de capital 5) e outro na sociedade G (aumento de capital 6).

Como ela própria utilizou parte do benefício aquando do aumento de capital que lhe foi feito pela sua participante (a sociedade A), tem lugar a aplicação da limitação prevista no n.º 6 do art. 41.º.- A do EBF.

Por sua vez, a sociedade H realiza, em n, um aumento de capital (aumento de capital 7), na sociedade I, sociedade participada pela sociedade B, de forma indireta, através da sociedade H, e, portanto, tem lugar a aplicação da limitação prevista no n.º 6 do artigo 41.º-A do EBF.

A lei não esclarece, contudo, como é feita a limitação, tendo em conta que a sociedade B vai aumentar o capital das participadas nos montantes, respetivamente, de 3.000 m€ (na sociedade F) e de 2.000 m€ (na sociedade G) e a sociedade H vai aumentar o capital da sociedade I, no montante de 1.000 m€.

O critério mais adequado é o de considerar, no final do período de tributação,

**INFORMAÇÃO VINCULATIVA**

aquando do apuramento do lucro tributável de cada sociedade, uma repartição proporcional das entradas consideradas pela sociedade B, direta ou indiretamente, para efeitos da RCCS, por cada uma das sociedades participadas, em função do respetivo aumento de capital social, podendo ser aplicada a RCCS ao respetivo remanescente.

- De acordo com o critério enunciado, o montante das entradas consideradas para efeitos da RCCS na sociedade B vai ser deduzido nas sociedades participadas, de acordo com o montante do aumento realizado em cada uma delas:

1º Somam-se os aumentos de capital 5, 6 e 7, no valor respetivamente de 3.000 m€ + 2.000 m€ + 1.000 m€, os quais totalizam 6.000 m€.

2º Determina-se o peso que representa cada aumento de capital no total deles:

Aumento de capital 5:	$3.000 \text{ m€} / 6.000 \text{ m€} = 50\%$
Aumento de capital 6:	$2.000 \text{ m€} / 6.000 \text{ m€} = 33,3\%$
Aumento de capital 7:	$1.000 \text{ m€} / 6.000 \text{ m€} = 16,7\%$
Total	100%

3º Atendendo a que a sociedade B aplicou 500 m€ para a RCCS procede-se à repartição deste valor em função de cada aumento de capital:

Aumento de capital 5:	$500 \text{ m€} \times 50\% = 250 \text{ m€}$
Aumento de capital 6:	$500 \text{ m€} \times 33,3\% = 166,5 \text{ m€}$
Aumento de capital 7:	$500 \text{ m€} \times 16,7\% = 83,5 \text{ m€}$

4º O valor passível da RCCS deduzida no campo 774 do Quadro 07 da declaração modelo 22, calculada mediante a aplicação da taxa de 7% ao montante das entradas realizadas até 2.000 m€, é a seguinte:

Aumento de capital 5:	$3.000 \text{ m€} - 250 \text{ m€} = 2.750 \text{ m€}$ (Máximo permitido: 2.000 m€)
Aumento de capital 6:	$2.000 \text{ m€} - 166,5 \text{ m€} = 1.833,5 \text{ m€}$
Aumento de capital 7:	$1.000 \text{ m€} - 83,5 \text{ m€} = 916,5 \text{ m€}$

Resumindo:

milhares de euros (m€)

	Valor	%	RCCS a	Capital Livre	RCCS Aceite
--	-------	---	--------	---------------	-------------

**INFORMAÇÃO VINCULATIVA**

	<b>(a)</b>	<b>(b) = (a) / T</b>	<b>deduzir (c) = 500 x (b)</b>	<b>(d) = (a) - (c)</b>	<b>(d) limite 2.000</b>
Aumento de capital 5	3.000	50%	250	2.750	2.000,0
Aumento de capital 6	2.000	33,3%	166,5	1.833,5	1.833,5
Aumento de capital 7	1.000	16,7%	83,5	916,5	916,5
Total (T)	6.000	100%	500	5.500	4.750,0

*Este cálculo tem de ser efetuado no final do período de tributação, uma vez que os aumentos de capital podem ser realizados ao longo do ano fiscal.*

Concluindo:

- Partindo do princípio que, para além da sociedade A, não foram aplicados benefícios relativos à RCCS em qualquer das entidades que a detêm, direta ou indiretamente, e tendo em conta a *ratio* do nº 6 do art. 41º.-A do EBF, considera-se que, por não se verificarem os respetivos pressupostos, não há lugar à aplicação desta norma nos aumentos de capital 2, 3 e 4, desde que as sociedades beneficiárias não participem no capital de sociedades que no mesmo período ou nos cinco períodos anteriores tenham beneficiado do regime.
- Relativamente ao aumento de capital 1, há que considerar que o regime não se aplica quando no período ou nos cinco períodos de tributação anteriores tenha sido aplicado a sociedades que sejam participadas, direta ou indiretamente, pela sociedade beneficiária, na parte referente ao montante das entradas realizadas que hajam beneficiado do regime.
- Assim, tendo em conta que a participada da sociedade B, a sociedade E, aplicou a RCCS num dos cinco períodos de tributação anteriores, nos termos do n.º 6 do artigo 41.º-A do EBF, o montante das entradas a considerar na sociedade B para efeitos da RCCS é o remanescente do valor utilizado na sociedade E.
- Quanto aos aumentos de capital 5, 6 e 7, tendo em conta os aumentos efetuados, no mesmo período de tributação, numa entidade já beneficiária da RCCS (a sociedade B), sociedade participante, direta ou indiretamente, há

**INFORMAÇÃO VINCULATIVA**

que aplicar a limitação prevista no nº 6 do art. 41º.- A do EBF. O critério que mais se ajusta é o da repartição do remanescente das entradas de capital da sociedade B que relevam para efeitos da RCCS por cada uma das sociedades beneficiárias em função do respetivo aumento de capital social, sendo aplicada a RCCS ao respetivo remanescente, calculado no final do período de tributação, quando do apuramento do lucro tributável de cada sociedade.

8. Quanto ao âmbito de aplicação do n.º 6 do artigo 41º-A do EBF, afigura-se que se deverão considerar incluídas na norma apenas as situações em que seja razoável esperar que o sujeito passivo devesse ter ou pudesse ter tido conhecimento dos factos nela previstos.

Tal acontecerá, designadamente, nos casos de sociedades que integrem o perímetro do RETGS ou o mesmo grupo de empresas obrigadas à elaboração de demonstrações financeiras consolidadas para efeitos de relato financeiro, incluindo as que possam ser excluídas das demonstrações financeiras unicamente por razões de dimensão ou importância relativa, e, bem assim, aquelas entre as quais existam relações especiais, nos termos do nº 4 do art. 63º do CIRC.