

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto do Selo (CIS) e respetiva Tabela Geral (TGIS)
Artigo: Verba 17.1.1 da TGIS; Alínea h) do n.º 1 do artigo 7.º do CIS
Assunto: Verba 17.1.1 da TGIS - Conceito de mês ou fração para feitos de sujeição a imposto do selo; isenção da alínea h) do n.º 1 do artigo 7.º do CIS.
Processo: 2017000953 - IVE n.º 12485, com despacho concordante de 16.10.2017, da Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira
Conteúdo: I - PEDIDO

Nos termos do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), a "X" NIPC..., solicitou a emissão de informação vinculativa que dê resposta às seguintes questões jurídico-tributárias:

A - " Segundo o disposto na TGIS e relativamente aos empréstimos de curto prazo, este imposto é devido quando:

17.1.1 Crédito de prazo inferior a um ano - por cada mês ou fracção 0,04%

Normalmente, os empréstimos contratados entre a "X" e a "Y", nunca são contratados do dia 1 ao dia 30 de cada mês, mas sim, por exemplo, do dia 15/06/2017 até ao dia 14/07/2017.

Isto levanta-nos a seguinte questão, neste caso qual deverá ser o período a ser considerado para efeitos do cálculo do Imposto de Selo?

Deveremos considerar o número de dias de duração do empréstimo (30 dias) como sendo 1 mês e aplicar a taxa de 0,04%?

Ou,

*Deveremos considerar duas frações de mês, uma decorrente entre 15/06/2017 até 30/06/2017 e outra decorrente entre 01/07/2017 até 14/07/2017, e aplicar a taxa de $0,04\% * 2 = 0,08\%$?"*

B - "X" (Mãe) é detentora da totalidade do Capital Social da "Y" (Filha) e estes empréstimos de curta duração entre as duas companhias destinam-se exclusivamente à cobertura de carências de tesouraria.

No caso de a "X" conceder um empréstimo à "Y", esse empréstimo será isento de Imposto de Selo segundo o disposto na alínea h) do n.º 1 do Artigo 7.º do CIS.

Mas, no caso de a "Y" conceder um empréstimo à "X", igualmente com o intuito de proceder à cobertura de uma carência de tesouraria, este empréstimo também será suscetível de beneficiar da isenção de Imposto de Selo, segundo o disposto na alínea h) do n.º 1 do Artigo 7.º do CIS?"

II – INFORMAÇÃO

DA VERBA 17.1.1 DA TGIS

Na questão sob apreço, em primeiro lugar, está em causa definir o conceito de "mês" e "fração", uma vez que a verba 17.1.1 da TGIS é omissa a este respeito.

A priori, sendo o prazo determinante na decisão da taxa a aplicar às operações financeiras, duas hipóteses afiguram-se possíveis de ser avaliadas pelo intérprete. A saber:

- O conceito de mês de calendário, utilizado nas verbas 17.1.4 e 17.2.4 da TGIS;

- O conceito de mês presente no Código Civil (CC).

Tendo em conta que no CIS para as operações financeiras – verbas 17.1.4 e 17.2.4 da TGIS -, já são fornecidas indicações para a delimitação do

conceito de "mês", poderia o intérprete, valorando critérios interpretativos de ordem sistemática, servir-se desses elementos para traçar os contornos do âmbito de incidência objetiva da verba 17.1.1 da TGIS.

Contudo, esta não é a opção mais ajustada porquanto, quer o momento de nascimento da obrigação tributária, quer a forma de apuramento e determinação da base tributável do imposto, são distintos entre si, na medida em que as verbas 17.1.4 e 17.2.4 têm regras próprias e autónomas que não se confundem com as da verba 17.1.1 da TGIS.

Com efeito, a noção de "mês" presente naquelas verbas, conjugada com a 2.ª parte da alínea g) do artigo 5.º do CIS, reconduz-se ao conceito de mês de calendário. Expressões como *"no último dia de cada mês"* e *"sobre a média mensal obtida através da soma dos saldos em dívida apurados diariamente, durante o mês, divididos por 30"*, apontam nesse sentido. Ora, tal não se verifica na verba em apreço, nem na 1.ª parte da alínea g) do artigo 5.º do CIS, que lhe é aplicável.

Por outro lado, o recurso ao elemento sistemático também não responde adequadamente à noção de "fração" presente na norma. Nem tão pouco o conceito de "mês de calendário", até porque, pelas mais diversas e justificadas razões, nem todas as operações de financiamento começam a vigorar no primeiro dia de determinado mês e terminam no último dia desse, ou de outro, mês.

Assim sendo, na falta de norma específica que - quer no CIS, quer na respetiva TGIS -, esclareça o que deva ser entendido por "mês" ou "fração" para efeitos de aplicação da verba 17.1.1 da TGIS há que recorrer sobre tal matéria, de acordo com o estatuído na alínea d) do artigo 2.º da LGT, ao determinado no Código Civil, que no artigo 279.º, sob a epígrafe *"Cômputo do termo"*, contém e fornece, de forma supletiva ao intérprete, os princípios e regras a observar em caso de dúvida na determinação de um prazo.

Com efeito, na alínea c) é referido que *"o prazo fixado em semanas, meses ou anos, a contar de certa data, termina às 24 horas do dia que corresponda, dentro da última semana mês ou ano, a essa data; mas, se no último mês não existir dia correspondente, o prazo finda no último dia desse mês."*

Revertendo o até agora exposto para o exemplo em concreto, começando "um mês" de prazo no dia 15/06/2017, o mesmo terminaria, nos termos da alínea c) do artigo 279.º do CC, no dia 15/07/2017.

Posto isto, e apesar de no exemplo dado a duração do empréstimo em causa abranger parcialmente dois meses de calendário (junho e julho), somos de parecer que no caso em apreço se deve considerar o prazo do crédito - 30 dias -, como sendo uma única fração, na medida que se encontra compreendido dentro do período de "um mês", determinado com base nos conceitos operativos e interpretativos que o CC fornece, e aplicar a taxa de 0,04% ao prazo contratado.

Pelo que, e respondendo em concreto à questão colocada, a "X" deverá considerar o número de dias de duração do empréstimo (30 dias) como sendo um (1) mês e aplicar a taxa de 0,04%, prevista na verba 17.1.1 da TGIS.

DA ALÍNEA H) DO N.º 1 DO ARTIGO 7.º DO CIS.

Lê-se na alínea h) do n.º 1 do artigo 7.º do CIS que estão isentas de imposto do selo *"[a]s operações, incluindo os respectivos juros, referidas na alínea anterior, quando realizadas por detentores de capital social a entidades nas quais detenham directamente uma participação no capital não inferior a 10% e desde que esta tenha permanecido na sua titularidade durante um ano"*

consecutivo ou desde a constituição da entidade participada, contanto que, neste último caso, a participação seja mantida durante aquele período.”.

Por sua vez, a alínea g), para a qual remete expressamente a citada alínea h), estatui que são também isentas de imposto do selo “[a]s operações financeiras, incluindo os respetivos juros, por prazo não superior a um ano, desde que exclusivamente destinadas à cobertura de carência de tesouraria (...)”.

Por fim, é também relevante o disposto nos n.os 2 e 3 do referido artigo, na medida em que concorrem para a delimitação do campo de aplicação daquela norma de isenção no que concerne ao seu elemento espacial, pelo que importa ter presente a sua redação.

Fazendo uma leitura integrada do disposto nos normativos supracitados, conclui-se que o benefício da isenção da alínea h) depende então:

- Do prazo da operação financeira, isto é, do prazo de concessão/utilização dos fundos transferidos, que não deve ser superior a um ano;
- Da finalidade do financiamento, isto é, a operação financeira deve ser exclusivamente e comprovadamente destinada à cobertura de carências de tesouraria; e
- Da relação entre os intervenientes.

Relativamente ao requisito do prazo, há que apurar relativamente a cada operação financeira tanto a data da utilização como a data de reembolso do crédito, para cujo controlo será útil a análise dos extratos bancários e registos contabilísticos que devem conter de forma detalhada os movimentos das contas das sociedades intervenientes na operação. Com efeito, a identificação rigorosa dos fluxos financeiros e da sua natureza são elementos determinantes para se apurar a base de incidência do imposto.

Ou seja, em termos práticos, por cada influxo financeiro terá de existir o correspondente exfluxo, sendo que este deverá ser realizado no prazo máximo de um ano para que este pressuposto da isenção se mostre verificado.

No que concerne ao preenchimento da finalidade dos financiamentos se reconduzir exclusivamente à cobertura de carências de tesouraria, sublinha-se que a mera invocação de que os empréstimos entre as sociedades intervenientes se destinam a suprir carências de tesouraria da beneficiária não constitui prova suficiente que a mesma ocorreu, dado que o contrato é uma mera forma jurídica que, como é óbvio, pode ter ou não ter adesão com a realidade.

Todavia, não se quer com isto dizer que não possa haver num determinado momento carência de tesouraria. Nestes casos importa ter presente que, em cada situação em concreto, se deve delimitar as insuficiências de tesouraria em face dos compromissos ou obrigações a satisfazer num horizonte temporal de curto prazo, devendo a carência reportar-se ao início da utilização do crédito e aparecer relevada nos registos contabilísticos da sociedade beneficiária do empréstimo.

Já quanto as relações entre os intervenientes nas operações financeiras previstas na alínea h) do n.º 1 do artigo 7.º, e com as limitações constantes nos já mencionados n.os 2 e 3 do preceito, as mesmas devem ser:

- Realizadas por detentores de capital social a entidades nas quais detenham diretamente uma participação no capital igual ou superior 10%; e,
- Esta tenha permanecido na sua titularidade durante um ano consecutivo ou desde a constituição da entidade participada, contanto que, neste último caso, a participação seja mantida durante aquele período.

Ora, em termos que nos parecem bem elucidativos, o preenchimento do

pressuposto da relação entre os intervenientes nas operações financeiras em causa fica condicionado à existência de um interesse societário relevante por parte do credor, traduzido numa participação mínima de 10% no capital social da sociedade beneficiária do crédito e na obrigatoriedade de aquele manter essa titularidade durante o período mínimo de um ano.

Ou seja, e revertendo o exposto nos parágrafos anteriores para a questão colocada pela "X", a isenção só funciona quando o fluxo de financiamento é descendente, isto é, quando provém da "X" para a "Y".

Pelo que, atendendo às relações societárias existentes entre as sociedades intervenientes nas operações sob a análise (e desde que cumpridos os restantes pressupostos que, cumulativamente, impedem a tributação), só os empréstimos oriundos da "X" em benefício da "Y" poderão beneficiar da isenção prevista na alínea h) do n.º 1 do artigo 7.º do CIS, na medida em que esta última não detém nenhuma participação social no capital daquela.

Por fim, convém salientar que sempre que o sujeito passivo, "X", invocar a isenção destas operações, por considerar que estão reunidas as respetivas condições, deve demonstrar à AT, de acordo com o estatuído no n.º 2 do artigo 14.º e no artigo 74.º, ambos da LGT, o prazo das operações, a existência de carências de tesouraria na esfera da beneficiária e a relação societária com a beneficiária da operação.

III - CONCLUSÕES

Por tudo o que vem exposto somos de parecer que:

- Quanto à primeira questão:

A "X" deverá considerar o número de dias de duração do empréstimo (30 dias) como sendo um (1) mês e aplicar a taxa de 0,04%, prevista na verba 17.1.1 da TGIS.

- Quanto à segunda questão:

Desde que cumpridos os pressupostos que, cumulativamente, impedem a tributação, somente os empréstimos concedidos pela "X" à "Y" podem beneficiar da isenção prevista na alínea h) do n.º 1 do artigo 7.º do CIS.

De fora desta isenção ficam os empréstimos concedidos pela "Y" à "X", na medida em que aquela não detém qualquer participação no capital social desta última.