

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto do Selo (CIS); Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS)
Artigo: 7.º, n.º 1, al. i) do CIS; Verba 17 da TGIS
Assunto: Contrato de Suprimento - (In)Aplicabilidade da isenção prevista na alínea i) do n.º 1 do artigo 7.º do CIS
Processo: 2019000490 - IVE n.º15431, com despacho concordante de 2019-05-28, da Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira
Conteúdo: **I - INTRODUÇÃO**

Veio, ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), a Requerente solicitar a emissão de informação vinculativa tendo por base o seguinte enquadramento.

II – ENQUADRAMENTO

A Requerente detém a totalidade das participações sociais da sociedade (...), com sede nos Estados Unidos da América, à qual pretende efetuar um empréstimo, no montante de (...) €, pelo período de (...) anos, à taxa de (...) % ao ano.

Com base no pedido, nos documentos que irão formalizar a operação – minutas do contrato de mútuo e da ata da deliberação que aprova a concessão do financiamento –, e numa explicitação adicional prestada por nossa solicitação, a Requerente pretende esclarecer o seguinte:

- i. *"A operação financeira está isenta de IS, pela al. i), nº 7, [do art.º 7º] do CIS?"*
- ii. *Caso esteja isento, deve ser entregue uma liquidação a "zero"? Por quem?*
- iii. *Se houver liquidação, quem deve fazer? O contribuinte português?*
- iv. *Se tiver de ser a empresa sediada nos EUA a fazer a liquidação (a "zeros" ou não), tem de pedir NIF português? Junto de que entidade?"*

III - INFORMAÇÃO

1.ª QUESTÃO: *"A OPERAÇÃO FINANCEIRA ESTÁ ISENTA DE IS, PELA AL. I), Nº 7, [DO ART.º 7º] DO CIS?"*

Não fornecendo a lei fiscal uma definição do que é um "empréstimo com características de suprimentos" tem de recorrer-se, de acordo com o estatuído no n.º 2 do artigo 11.º da Lei Geral Tributária (LGT), à literatura jus-societária, importando, sobretudo, ter presente que, para uma avaliação deste tipo deve-se primeiramente, em cada situação em concreto, atender ao tipo de operação económica em causa e a partir daí definir se a mesma está sujeita a imposto do selo, ou pelo contrário, como interroga a Requerente, poderá estar isenta, nos termos da alínea i) do n.º 1 do artigo 7.º do CIS.

O contrato de suprimento encontra-se previsto nos artigos 243.º a 245.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC) e consubstancia um negócio jurídico em que um ou vários sócios, emprestam à sociedade dinheiro ou outra coisa fungível, ficando esta obrigada a devolver outro tanto do mesmo género ou qualidade, ou pelo qual o sócio convencionou com a sociedade o diferimento do vencimento de créditos seus sobre ela, desde que em qualquer dos casos, o crédito fique a ter carácter de permanência.

Contendo semelhanças com o contrato de mútuo – um mútuo especial, de escopo societário, decorrente de um particular envolvimento do sócio no financiamento da sociedade –, a Lei comercial individualiza-o em dois requisitos específicos e cumulativos que lhe conferem singularidade no mundo dos contratos típicos: a qualidade dos sujeitos (o credor é sempre um sócio e o devedor é sempre a sociedade) e o carácter de permanência do crédito.

Assim, só se pode falar na existência de um contrato de suprimento se o sócio for o autor do mesmo e o financiamento concedido à sociedade dele beneficiária tenha um carácter de permanência que, nos termos da lei, se indicia pela estipulação de um prazo de reembolso superior a um ano, quer tal estipulação seja contemporânea da constituição do crédito, quer seja posterior a esta; e pela não utilização da faculdade de exigir o reembolso devido pela sociedade durante um ano, contado da constituição do crédito, quer não tenha sido estipulado o prazo, quer tenha sido convencionado prazo inferior (Cf. n.ºs 2 e 3 do artigo 243.º do CSC).

É também característica dos contratos de suprimento o facto de a sua celebração ser livre (embora os sócios possam estipulá-la no contrato de sociedade ou constituí-la através de deliberação), não dependendo a sua validade de qualquer forma legal, embora os seus efeitos só se produzam com a entrega efetiva do dinheiro (contratos reais *quod constitutionem*).

PAULO OLAVO CUNHA escreve que haverá um contrato de suprimento quando *"o sócio tenha conscientemente, por efeito de uma obrigação estatutária ou da sua simples vontade, procurado financiar a sociedade através de um empréstimo de médio e longo prazo, tenha diferido o reembolso de um crédito por idêntico termo ou resgatado um crédito de terceiro"*; constituindo o carácter de permanência a característica *"essencial dos suprimentos"*, que permite *"diferenciá-los dos atos de tesouraria"* (Direito das Sociedades Comerciais, Almedina, 2.ª Edição, págs. 382 e 383).

Acrescenta ainda JORGE M. COUTINHO DE ABREU, sobre a indispensabilidade do carácter de permanência para a qualificação dos suprimentos, que *"[O] carácter de permanência dos créditos é essencial, recorde-se, para a qualificação dos mesmos como suprimentos. Esta nota caracterizadora explica-se pela função que vem sendo reconhecida aos suprimentos (e que a etimologia corrobora – a palavra vem de suprir+mento): suprirem insuficiências do capital social, substituírem novas entradas de capital. Não é suprimento o empréstimo ou o diferimento do crédito por três meses que o sócio faz a favor da sociedade, a fim de esta debelar défices momentâneos de tesouraria. Tais atos já são suprimentos quando, estando a sociedade em situação de crise financeira ou tendo decidido ampliar a atividade ou os investimentos, as necessidades sociais (não passageiras) sejam por eles satisfeitas em vez de serem satisfeitas por novas entradas de capital"* (Suprimentos, Estudos em homenagem ao Prof. Doutor Raúl Ventura, Volume II, FDUL, 2003, pág. 72).

Identificados genericamente os requisitos jurídico-comerciais para que se possa considerar estar perante um contrato de suprimento importa agora enquadrá-lo fiscalmente.

Usando uma enunciação meramente exemplificativa de alguns tipos contratuais de concessão de crédito, a verba 17.1 da TGIS), conjugada com o n.º 1 do artigo 1.º do CIS, dispõe que o imposto do selo incide sobre todas as operações de natureza financeira, realizadas por qualquer entidade, e a

qualquer título, de que resulte a utilização de crédito sob a forma de fundos, mercadorias ou outros valores, considerando-se, sempre, como uma nova concessão de crédito, qualquer prorrogação do prazo do contrato.

Em termos que são bem elucidativos, toda a operação económica que consubstancie a utilização de um crédito, independentemente da sua forma e de quem empresta e o utiliza, está, por regra, sujeita a imposto do selo nos termos prescritos no Código.

Donde, se conclui, que os contratos de suprimento estão abrangidos pela incidência do imposto do selo.

Contudo, o legislador fiscal entendeu que – dada a relevância económica que este tipo de financiamento assume na vida societária para fazer face a situações de debilidade financeira de médio e longo prazo –, os suprimentos podiam beneficiar da isenção de imposto do selo, desde que cumpridos os demais requisitos desses contratos, consagrados no já mencionado artigo 243.º do CSC.

Dispõe a alínea i) do n.º 1 do artigo 7.º do CIS que estão isentos de imposto do selo *"os empréstimos com características de suprimentos, incluindo os respetivos juros, quando realizados por detentores de capital social a entidades nas quais detenham diretamente 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, contando que, neste caso, a participação seja mantida durante aquele período"*.

Importa também ter presente o disposto no n.º 3 do referido preceito, na medida em que concorre para a delimitação espacial do campo de aplicação da norma de isenção.

Pelo que, da interpretação conjugada dos normativos do CSC que regulam esta matéria, com as referidas normas do CIS, somos a concluir que para haver direito à isenção de um *"empréstimo com características de suprimentos"* têm de se dar como verificados, cumulativamente, os seguintes pressupostos:

- i. Que o empréstimo seja feito, em exclusivo, por um sócio à sociedade;
- ii. Que o empréstimo tenha na base um interesse societário relevante por parte do sócio credor, traduzido numa participação direta não inferior a 10% no capital social da sociedade beneficiária do crédito, desde que esta tenha permanecido na sua titularidade durante um ano consecutivo ou desde a constituição da entidade participada, contando que, neste caso, a participação seja mantida durante aquele período;
- iii. Seja estipulado um prazo inicial para o reembolso superior a um ano; ou o mesmo não seja reembolsado antes de decorrido esse prazo, quer não tenha sido estipulado prazo, quer tenha sido convencionado prazo inferior.

Isto é, se houver um reembolso, nem que seja parcial, antes do fim desse período, esse empréstimo não poderá ser qualificado como um suprimento.

Não é suprimento o empréstimo de curto prazo feito pelo sócio que vise cobrir défices pontuais de tesouraria.

- iv. As partes do contrato de suprimento – sócio credor e sociedade beneficiária – não serem domiciliadas em território sujeito a regime fiscal

privilegiado, a definir por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças.

Esclarecidos os pressupostos da isenção e revertendo o até agora exposto para a análise das minutas da deliberação que aprova o empréstimo e do contrato de financiamento, somos de parecer que, apesar da denominação deste, a operação projetada poderá configurar um empréstimo com características de suprimentos, pois preenche os quatro pressupostos elencados no parágrafo anterior.

Todavia, queremos sublinhar que:

- Sempre que qualquer sujeito passivo invoque a aplicação desta isenção, por considerar que estão reunidos cumulativamente os respetivos pressupostos, deve estar em condições de o demonstrar inequivocamente à Autoridade Tributária de Aduaneira, conforme estatui o n.º 2 do artigo 14.º e o n.º 1 do artigo 74.º, ambos da LGT; e,
- Caso o pressuposto elencado na alínea iii. do penúltimo parágrafo se deixe de verificar, nomeadamente por perda da característica de suprimento em virtude do reembolso do crédito antes de decorrido um ano, a isenção deixará de se aplicar, nascendo nesse momento a obrigação tributária (cf. alínea m) do n.º 1 do artigo 5.º do CIS).

2.ª QUESTÃO: *"Caso esteja isento, deve ser entregue uma liquidação a "zero"? Por quem?"*

Como referimos no ponto anterior a operação projetada poderá configurar um empréstimo com características de suprimentos.

Nesta pressuposição,

Embora estejamos, segundo o CSC perante um contrato consensual, não dependendo a sua validade de qualquer forma legal, o CIS impõe aos sujeitos passivos regras próprias, principais e acessórias, para o tratamento de operações financeiras sujeitas, mas isentas de imposto do selo.

Na situação em concreto, deverá a Requerente, na qualidade sujeito passivo (cf. alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º do CIS), averbar no contrato a isenção, indicando a disposição legal que a prevê (cf. artigo 8.º do CIS); e, já no campo das obrigações acessórias e contabilísticas, cumprir o disposto nos artigos 52.º e 53.º do CIS.

Por fim, em face de todo o exposto, entendemos que se queda prejudicada a resposta às restantes questões formuladas pela Requerente.

IV – CONCLUSÃO

Por tudo o que vem exposto, e respondendo em concreto à questão colocada pela Requerente, somos de parecer que a operação de financiamento sob análise poderá aproveitar da isenção prevista na alínea i) do n.º 1 do artigo 7.º do CIS, pois preenche os pressupostos que a permitem definir como um empréstimo com *"caraterísticas de suprimentos"*.