

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 31/2018-T

Tema: IS – Isenção (artigo 7.º, n.º 1, alínea g).

DECISÃO ARBITRAL

Acordam em Tribunal Arbitral

I – Relatório

1. A... S.A., com o n.º de pessoa colectiva ..., com sede na Rua ..., ..., e ..., veio requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, para apreciar a legalidade do ato de deferimento parcial da reclamação graciosa apresentada contra as liquidações de imposto do selo n.ºs. 2016... e 2016..., emitidas em 29 de janeiro de 2016, referentes aos períodos de tributação de 2011 e 2012, na parte respeitante à liquidação incidente sobre operações financeiras destinadas à cobertura de carências de tesouraria da acionista B..., SGPS, S.A., nos montantes de € 93.882,44 e € 214.255,34.

Fundamenta o pedido nos seguintes termos.

A Requerente é detida quase na totalidade (99,3% do capital) pela “B... SGPS, SA”, encontrando-se em relação de domínio com a empresa-mãe.

Concedeu um empréstimo intra-grupo à sociedade B... SGPS, S.A. tendo como finalidade a cobertura de carências de tesouraria e que foi efetuado através de tranches individuais com reembolso pela metodologia FIFO.

As operações financeiras realizadas pela Requerente foram integralmente reembolsadas pela mutuária em prazo não superior a um ano, sendo que o que releva, para a aferição do prazo, é o período que decorre entre cada utilização de crédito e o respetivo reembolso (e não o prazo formalmente estabelecido no contrato).

Existindo ainda uma correlação evidente entre os empréstimos e as carências de tesouraria da B... como resulta da análise comparativa do saldo médio mensal dos fundos concedidos pela Requerente.

E sendo assim, a operação financeira preenchia todos os requisitos legalmente exigidos pela alínea g) do n.º 1 do artigo 7.º do Código do Imposto do Selo (CIS) em vista à aplicação da isenção aí prevista, na medida em que envolvia a concessão de crédito em benefício da sociedade com a qual se encontra em relação de domínio ou de grupo, por um prazo não superior a um ano e destinado à cobertura de carências de tesouraria.

Ao não considerar verificados esses requisitos, o acto de deferimento parcial da reclamação graciosa e as correspondentes liquidações de imposto do selo incorreram em vício de violação de lei que justifica a sua anulação.

Na sua resposta, a Autoridade Tributária sustenta que o ónus da prova dos factos que caracterizam a existência da isenção pertence ao sujeito passivo, competindo-lhe a demonstração de que as operações financeiras não tinham um prazo superior a um ano e foram exclusivamente destinadas à cobertura de carências de tesouraria.

Cabendo ao contribuinte demonstrar em relação a cada operação financeira a data da utilização do crédito, bem como a do seu reembolso, e a necessária correspondência entre os fluxos financeiros, o que a Requerente não logrou comprovar.

Seria ainda necessário dar como provado que a operação se destinasse à cobertura exclusiva de carências de tesouraria. E nesse ponto, o que consta do clausulado é que a finalidade do contrato era carências de tesouraria ou necessidades financeiras. Além de que

para que o empréstimo visasse suprir exclusivamente carências de tesouraria em concreto se tornaria exigível reportar as insuficiências de tesouraria ao início de cada utilização de crédito através dos registos contabilísticos.

Concluiu pela improcedência do pedido.

2. No processo, não foi requerida a produção de prova testemunhal e foi dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT.

Em alegações, as partes mantiveram as suas anteriores posições quanto às questões de fundo.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral colectivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram oportuna e devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 4 de abril de 2018.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades e não foram invocadas exceções.

Cabe apreciar e decidir.

II - Fundamentação

Matéria de facto

4. Os factos relevantes para a decisão da causa que poderão ser tidos como assentes são os seguintes.

A) Em cumprimento das Ordens de Serviço n.ºs. OI2015... e n.º OI2015..., foi instaurado um procedimento de inspeção tributária referente à Requerente, para os períodos de tributação de 2011 e 2012, com início em 17 de julho de 2017, e que tinha por objecto a averiguação de falta de liquidação de imposto do selo.

B) Em resultado das conclusões do Relatório de Inspeção Tributária, a Requerente foi notificada da liquidação de imposto do selo n.º 2016..., no montante de € 110.201,10, acrescido de juros compensatórios, no valor de € 18.445,92, totalizando o montante de € 128.647,02, relativamente ao período de tributação de 2011, e da liquidação de imposto do selo n.º 2016... no montante de € 246.873,66, acrescido de juros compensatórios no valor de € 33.793,22, perfazendo o total de € 280.666,88, relativamente ao período de tributação de 2012.

C) A Requerente não procedeu ao pagamento das quantias em causa até ao final do prazo estipulado, pelo que foi citada para os processos de execução fiscal, tendo

apresentado garantia idónea sob a forma de fiança, de modo a obter a suspensão dos processos executivos.

D) Os actos tributários que determinaram a liquidação de imposto do selo, na sequência da ação inspetiva, reportavam-se à aplicação da norma geral anti-abuso, nos termos do n.º 2 do artigo 38.º da Lei Geral Tributária, que se consubstanciou em correções nos montantes de € 16.318,68 e de € 32.618,32, referentes aos períodos de tributação de 2011 e 2012, e a operações financeiras destinadas à cobertura de carências de tesouraria da acionista B..., SGPS, S.A., nos montantes de € 93.882,44 e € 214.255,34, relativamente aos mesmos períodos de tributação.

E) A Requerente deduziu reclamação graciosa contra os actos de liquidação, que foi deferida parcialmente por despacho do Chefe de Divisão da Direcção de Finanças de ..., de 23 de outubro de 2017, que manteve as correções decorrentes da ação inspetiva, relativamente ao imposto do selo, quer quanto ao empréstimo que havia sido concedido à acionista B..., SGPS, S.A., quer quanto à aplicação da cláusula geral anti-abuso.

F) No presente processo, a Requerente discute apenas a liquidação incidente sobre operações financeiras.

G) A B... detém uma participação de 98,28% do capital social da Requerente.

H) Em 31 de dezembro de 2009, a Requerente e a B... celebraram um contrato de mútuo, na modalidade de empréstimo intra-grupo, até ao montante de € 40000000,00, em tranches individuais com reembolso pela metodologia FIFO, para fazer face a carência de tesouraria ou necessidades de financiamento da mutuária.

I) As utilizações de crédito foram contabilizadas nos termos do registo que consta de doc. n.º 10 anexo à petição inicial, que aqui se dá como reproduzido.

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição e os constantes do processo administrativo apresentado pela Autoridade Tributária com a sua resposta.

Questão de direito

5. A Requerente pretende obter anulação da liquidação de imposto do selo referente aos anos de 2011 e 2012 sobre as operações de tesouraria realizadas em benefício da B..., alegando que essas operações financeiras preenchem os requisitos da isenção fiscal prevista no artigo 7.º, n.º 1, alínea g), do CIS.

Como resulta desta disposição legal, com a epígrafe “Outras isenções”, são também isentos do imposto “as operações financeiras, incluindo os respetivos juros, por prazo não superior a um ano, desde que exclusivamente destinadas à cobertura de carência de tesouraria e efetuadas por sociedades de capital de risco (SCR) a favor de sociedades em que detenham participações, bem como as efetuadas por outras sociedades a favor de sociedades por elas dominadas ou a sociedades em que detenham uma participação de, pelo menos, 10% do capital com direito de voto ou cujo valor de aquisição não seja inferior a (euro) 5 000 000, de acordo com o último balanço acordado e, bem assim, efetuadas em benefício de sociedade com a qual se encontre em relação de domínio ou de grupo”.

A isenção depende, por conseguinte, da verificação cumulativa de três requisitos: *i)* deve tratar-se de operações financeiras por prazo não superior a um ano; *ii)* exclusivamente destinadas à cobertura de carências de tesouraria; *iii)* efetuadas em benefício de sociedade com a qual a mutuante se encontre em relação de domínio ou de grupo.

No caso vertente, constata-se, através da ficha técnica de empréstimo que constitui o documento n.º 9 anexo à petição inicial (e que se encontra reproduzido no anexo XIV ao Relatório de Inspeção Tributária), que o empréstimo poderá atingir o valor limite de € 40.000.000,00, foi concedido à B..., que detém uma participação de 98,28% do capital social da mutuante, caracterizando-se como um empréstimo intra-grupo, e que tem como finalidade “carência de tesouraria ou necessidades de financiamento”. Declara-se ainda que

o empréstimo se destina a ser concedido em “tranches individuais com reembolso pela metodologia FIFO”.

Uma primeira nota que convirá reter do regime substantivo do contrato é que este cumpre o requisito da relação de domínio ou de grupo a que faz referência a falada norma da alínea g) do n.º 1 do artigo 7.º do CIS.

Não se encontra preenchido, no entanto, um dos outros requisitos essenciais: o empréstimo é referenciado como tendo por finalidade “carência de tesouraria ou necessidades de financiamento” e, nesse sentido, não satisfaz um dos critérios expressamente mencionados na alínea g) do n.º 1 do artigo 7.º do Código, pelo qual as operações financeiras devem destinar-se *exclusivamente* à cobertura de carências de tesouraria, havendo de excluir-se do âmbito de aplicação do benefício fiscal aquelas outras operações - como a que está em análise nos autos – que tem por objecto não apenas *carência de tesouraria*, mas também *necessidades de financiamento*.

Os restantes elementos do processo revelam, de resto, que o empréstimo não reveste a natureza típica de uma operação financeira destinada exclusivamente a fazer face a carências de tesouraria. Basta notar que a tabela resumo do crédito utilizado, que constitui o documento n.º 10 anexo à petição inicial, descreve sucessivos fluxos financeiros de débito e de crédito distribuídos por duas diferentes contas (26620 e 26621) cuja amortização se processa por ordem cronológica direta da sua realização, segundo o método contabilístico *first in, first out*, e que não é compaginável com uma simples operação autónoma de financiamento que tenha em vista suprir dificuldades pontuais de liquidez.

Em 31 de janeiro de 2010, o saldo devedor era de € 22 148 670,13, aparecendo inscrito nas 3.ª e 6.ª colunas, sendo depois lançados sucessivamente movimentos a débito (2.ª e 3.ª colunas) e movimentos a crédito (4.ª e 5.ª colunas). Todavia, o saldo apurado na 6.ª coluna é determinado apenas através das amortizações de dívida que constam das 4.ª e 5.ª colunas, implicando que essa dívida inicial tenha sido dada como extinta em 15 de junho de 2011. Os movimentos a débito que continuam a ser lançados nas colunas 2.ª e 3.ª

não são considerados para o apuramento do saldo e transitam antes para uma nova coluna (7.^a), originando a constituição uma nova dívida que, nessa mesma data de 15 de junho de 2011, atingia € 41 830 867,13.

A partir daí os movimentos a crédito vão sendo deduzidos ao saldo da dívida constante da 7.^a coluna, ao passo que os movimentos a débito são acumulados numa nova coluna (8.^a), de tal modo que em 15 de dezembro de 2011, quando a dívida constante da 7.^a coluna se encontra liquidada, a nova dívida contabilizada na coluna 8.^a ascende a € 37 552 801,30.

Seguem-se depois procedimentos semelhantes que, na prática, determinam a amortização da dívida existente através dos movimentos a crédito e a constituição de uma nova dívida através dos movimentos a débito (colunas 9.^a, 10.^a, 11.^a e 12.^a).

Sendo ainda de referir que, através dos diversos registos contabilísticos, a Requerente disponibilizou continuamente à outra sociedade do grupo, no decurso dos anos de 2011 e 2012, valores de uma tal ordem de grandeza que não são compatíveis com a simples ocorrência de dificuldades de tesouraria.

6. Neste contexto, a operação financeira em causa parece dever caracterizar-se como uma abertura de crédito sob a forma de conta corrente que se enquadra na norma de incidência da verba 17.1.4. da Tabela Geral do Imposto do Selo.

A abertura de crédito é entendida como um contrato pelo qual uma parte se vincula a proporcionar a outra a disponibilização de crédito até a um certo montante e por um tempo determinado. Por efeito do contrato, o creditado adquire o direito de utilizar o crédito que lhe é facultado na medida e nas datas que entender como convenientes, pelo que é no momento em que se verifica a transferência dos meios financeiros através da utilização do crédito que se efectiva a relação creditícia.

Por efeito das alterações introduzidas no novo CIS, o facto gerador da obrigação do imposto passou a ser a utilização do crédito, e não a celebração do contrato - como resultava do regime precedente -, e, nesse sentido, o valor tributável é agora apurado em função da obtenção do crédito e do prazo pelo qual ele vigorar.

A norma geral de incidência do imposto é a da verba 17.1 da TGIS, que tributa a utilização de crédito, sob a forma de fundos, mercadorias ou outros valores, sobre o respectivo valor em função do prazo. Tratando-se de contratos com prazo determinado, o imposto incidirá sobre cada uma das utilizações de crédito nos termos das verbas 17.1. a 17.3 da TGIS, sendo aplicável a taxa de 0,5% quando o crédito é de prazo igual ou superior a um ano, de 0,6% quando o crédito é de prazo igual ou superior a cinco anos, e 0,04% ao mês quando o prazo é inferior a um ano, correspondendo esse prazo ao lapso de tempo que ocorre entre a data de utilização do crédito e a data limite constante do contrato até à qual o crédito é concedido.

Contrariamente, nos créditos utilizados sob a forma de conta corrente, descoberto bancário e sempre que o prazo de utilização não seja determinado ou determinável, o facto tributário reveste-se de natureza continuada, e para esses casos a verba 17.4 fixa um outro critério de determinação do imposto, mandando aplicar a taxa de 0,04% sobre a média mensal obtida através da soma dos saldos em dívida apurados diariamente, durante o mês, divididos por 30. O imposto incide, nesse caso, sobre os saldos apurados em cada mês, sendo apenas nesse sentido que pode atribuir-se relevância ao factor temporal.

É esse, de resto, o princípio que decorre do artigo 5.º, alínea g), do Código de Imposto do Selo: nas operações de crédito, a obrigação tributária considera-se como constituída no momento em que forem realizadas ou, se o crédito for utilizado sob a forma de conta corrente, descoberto bancário ou qualquer outro meio em que o prazo não seja determinado nem determinável, no último dia de cada mês.

Sendo esse o regime legal aplicável à situação do caso não tem qualquer relevo a demonstração – como pretende a Requerente – de que os reembolsos dos créditos

disponibilizados, nos períodos de tributação referentes a 2011 e 2012, foram sempre efectuados no período inferior a um ano.

Esse requisito revelaria se estivéssemos perante uma operação autónoma que se destinasse exclusivamente à cobertura de carência de tesouraria para efeito de poder beneficiar da isenção fiscal prevista no artigo 7.º, n.º 1, alínea g), do CIS. Mas, como vimos, não só o financiamento se não se destina em exclusivo a essa finalidade, como reveste tipicamente a natureza de abertura de crédito sob a forma de conta corrente sem prazo determinado ou determinável, o que é desde logo é evidenciado pelos sucessivos fluxos financeiros de embolso e reembolso.

7. Importa ter presente, por fim, as regras do direito probatório que resultam do artigo 74.º da LGT. O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque, o que se traduz num princípio geral de repartição do ónus da prova, pelo qual cabe à Administração a prova da existência dos factos tributários em que assenta a liquidação e ao sujeito passivo a prova dos factos impeditivos, modificativos ou extintivos desse direito (artigo 342.º do Código Civil).

A isenção fiscal é, por natureza, um facto impeditivo da tributação regra, pelo que - como é entendimento jurisprudencial pacífico - é ao sujeito passivo que cabe fazer a prova da existência dos pressupostos de que depende o reconhecimento do benefício fiscal (acórdão do STA de 14 de janeiro de 2005, Processo n.º 013143, acórdãos do TCA Sul de 24 de janeiro de 2012, Processo n.º 05079/11, de 2 de julho de 2013, Processo n.º 06629/13 e decisões arbitrais proferidas nos Processos n.ºs 76/2013-T e 163/2015-T).

Verificando-se uma situação de falta ou insuficiência da prova relativamente a algum ou alguns dos factos que sejam indispensáveis para a decisão da causa, estes devem ter-se como inexistentes, na medida em que não podem ser considerados como provados, implicando que o tribunal emita uma decisão desfavorável em relação à parte que estava onerada com a prova desses factos.

No caso vertente, a Requerente não efectuou a prova dos pressupostos de que depende a pretendida isenção fiscal, e, especificamente, a prova da finalidade exclusiva do empréstimo à cobertura de carência de tesouraria. Além de que outros elementos dos autos apontam para a existência de um tipo de financiamento em conta corrente sem prazo determinado ou determinável que se não enquadra na previsão da norma do artigo 7.º, n.º 1, alínea g), do CIS. E ainda que alguma dúvida pudesse subsistir quanto a esses resultados probatórios, o certo é que a dúvida teria sempre de ser resolvida em sentido desfavorável ao sujeito passivo sobre o qual impedia o ónus da prova do facto impeditivo da liquidação do imposto do selo.

III – Decisão

Termos em que se decide:

- a) Julgar totalmente improcedente o pedido arbitral;

- b) Manter a decisão de indeferimento parcial da reclamação graciosa respeitante ao actos tributários de liquidação de imposto do selo relativos aos anos de 2011 e 2012.

Valor da causa

A Requerente indicou como valor da causa o montante de € 298.851,13, que não foi contestado pela Requerida e corresponde ao valor da liquidação a que se pretendia obstar, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa.

Custas

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 24.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 5.202,00, que fica a cargo da Requerente.

Notifique.

Lisboa, 03 de julho de 2018

O Presidente do Tribunal Arbitral

Carlos Fernandes Cadilha

O Árbitro vogal

Luís Menezes Leitão

O Árbitro vogal

Francisco Nicolau Domingos