

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 510/2019-T

Tema: Imposto do Selo – Verba 17.1.4 da TGIS: Utilização de crédito.

DECISÃO ARBITRAL

I. Relatório

1. **A..., S.A.**, titular do número de identificação de pessoa coletiva..., com sede na Rua ..., n.º..., ..., ...-..., notificada através do ofício n.º 2019..., de 09-05-2019, da Divisão de Justiça Tributária da Direcção de Finanças do ..., do indeferimento parcial do procedimento de reclamação graciosa n.º ...2018..., oportunamente deduzido contra as liquidações de Imposto do Selo e Juros Compensatórios n.ºs 2018..., do montante de € 2 303,40 e 2018..., do montante de € 2 335,35, referentes anos de 2014 e de 2015, respetivamente, vem, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, alínea a), do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT) aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, apresentar pedido de constituição de Tribunal Arbitral, em que figura como Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

2. O pedido de pronúncia arbitral, apresentado em 26-07-2019, visa a declaração de ilegalidade do referido ato de indeferimento parcial de reclamação graciosa e, de forma mediata, a declaração de ilegalidade dos atos de liquidação de Imposto do Selo e Juros Compensatórios acima identificados.

3. Como fundamento do pedido que formula, argumenta a Requerente, no essencial, que as questionadas liquidações estão feridas de ilegalidade por terem sido efetuadas e notificadas após o decurso do prazo de caducidade do direito à liquidação.

4. A Requerente fundamenta esta pretensão alegando que na base das liquidações impugnadas se encontra a utilização de crédito concedido antes de 01-01-2014 e que esta concessão de crédito, não revestindo a forma de contrato de conta corrente como pretende a AT, deveria ter sido objeto de liquidação de imposto do selo no momento em que se concretizou, isto é, antes daquela data. Pelo que, conclui a Requerente, *"nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 39.º do Código do Imposto do Selo e nos artigos 45.º e 46.º da LGT, o direito de liquidação do imposto aqui em causa já caducou."*

5. Em resposta ao que vem solicitado, a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) pronunciou-se no sentido da improcedência do presente pedido de pronúncia arbitral, alegando que *"Da análise aos elementos contabilísticos recolhidos em sede de inspeção conclui-se que se trata de crédito utilizado sob a forma de conta corrente, tributável nos termos e ao abrigo da verba 17.1.4 da TGIS."* pelo que *"recaia sobre a Requerente o ónus da prova de que as operações aqui em causa não consubstanciam um crédito sob a forma de conta corrente, de acordo com o artº 74º da LGT, prova esta que não produziu."*

6. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

7. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro.

8. 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 Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20/01, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31/12, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável, tendo, oportunamente, notificado as partes.

9. Devidamente notificadas dessa designação, as partes não manifestaram vontade de recusar a designação do árbitro, 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.

10. Pelo que 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 31/12, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 07-10-2019.

11. O pedido arbitral é tempestivo, nos termos do artigo 10º n.º 1 alínea a) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20/01, e do artigo 102º n.º 1 alínea a) do Código do Procedimento e do Processo Tributário.

12. Não ocorrem quaisquer nulidades e não foram suscitadas questões prévias ou exceções, pelo que nada obsta ao julgamento de mérito, encontrando-se, assim, o presente processo em condições de nele ser proferida a decisão final.

13. Atento o conhecimento que decorre das peças processuais juntas pelas Partes, que se julga suficiente para a decisão, o Tribunal decidiu dispensar a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT.

14. Assim, por despacho de 03-11-2019, objeto de oportuna notificação, foi decidido, salvo oposição das Partes, dispensar a referida reunião.

15. Pelo mesmo despacho, foi determinada a notificação das Partes para, querendo, apresentarem alegações escritas facultativas no prazo de dez dias, sendo, ainda, indicada como data limite para prolação da decisão arbitral o dia 30-11-2019.

16. A decisão mereceu concordância das Partes.

17. Apenas a Requerida apresentou alegações escritas, no essencial reafirmando a posição já anteriormente expressa na Resposta oportunamente apresentada.

II. Saneamento

18. O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20/01.

19. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas (cfr. art.º 4.º e n.º 2 do art.º 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20/01, e art.º 1.º da Portaria n.º 112/2011, de 22/03).

III. Matéria de facto

20. Com relevância para a apreciação da questão suscitada, destacam-se os seguintes elementos factuais, que, com base no acervo documental junto aos autos, mormente o processo administrativo e documentos que o integram, não sendo contestados pelas Partes, se consideram inteiramente provados:

20.1. Na sequência de ação inspetiva efetuada à Requerente, ao abrigo das credenciais OI2016... e..., verificaram os Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças do ... que a mesma efetuou empréstimos a B... SGPS, S.A. – detentora de 85% do seu capital.

20.2. De acordo com o relatório de inspeção tributária (doravante RIT), os referidos empréstimos, foram registados na conta 26601 – “Acionista/Sócios”, sendo que essa conta registava um saldo devedor que se cifra em € 339 950,81 entre 01-01-2014 e 30-06-2014 e em € 333 420,81, entre 30-06-2014 e 31-12-2015.

20.3. Assinala-se, no referido RIT, que *“Dos elementos contabilísticos recolhidos no âmbito das supracitadas Ordens de Serviço, observa-se que tais empréstimos funcionam na ótica de conta corrente (i. é, não têm um horizonte temporal definido), verificando-se que desde 2009 até 2014 foram sendo sucessivamente reforçados os valores mutuados.”*

20.4. Ainda segundo o mesmo relatório, *“Verificou-se também que o sujeito passivo contabilizou na conta 2721103 – “Outras contas a receber e pagar/Devedores e credores por empréstimos/juros a receber B... SGPS, SA” importâncias referentes a juros a receber desses mesmos empréstimos, sendo que essa conta registava um saldo devedor que se cifra em € 80 361,86 entre 01-01-2014 e 31-12-2014 e em € 105 252,25 entre 01-01-2015 e 31-12-2015. Ao não serem pagos aquando do seu débito (e portanto estando em conta corrente) tais juros funcionam como um empréstimo efectuado pelo sujeito passivo à sua detentora do capital”*

20.4. Considerando que a operação em causa se encontra abrangida pela incidência do imposto do selo enquadrando-se na Verba 17.1.4 da respectiva Tabela Geral, sendo aplicável a taxa de 0,04% à média mensal dos saldos em dívida, foi apurado imposto de selo em falta no montante de € 2 044,44 em 2014 e de € 2 105,63 em 2015, cujos valores, por período de imposto, são indicados nos seguintes quadros:

Conta 26601				Conta 2721103				Total (7)=(6)+(3)
Mês	Montante (1)	Taxa (2)	Imposto (3)=(1)x(2)	Mês	Montante (4)	Taxa (5)	Imposto (6)=(4)x(5)	
jan-14	339.950,81 €	0,04%	135,98 €	jan-14	80.361,86 €	0,04%	32,14 €	168,13 €
fev-14	339.950,81 €	0,04%	135,98 €	fev-14	80.361,86 €	0,04%	32,14 €	168,13 €
mar-14	339.950,81 €	0,04%	135,98 €	mar-14	80.361,86 €	0,04%	32,14 €	168,13 €
abr-14	339.950,81 €	0,04%	135,98 €	abr-14	80.361,86 €	0,04%	32,14 €	168,13 €
mai-14	339.950,81 €	0,04%	135,98 €	mai-14	80.361,86 €	0,04%	32,14 €	168,13 €
jun-14	339.950,81 €	0,04%	135,98 €	jun-14	80.361,86 €	0,04%	32,14 €	168,13 €
jul-14	339.950,81 €	0,04%	135,98 €	jul-14	80.361,86 €	0,04%	32,14 €	168,13 €
ago-14	333.420,81 €	0,04%	133,37 €	ago-14	80.361,86 €	0,04%	32,14 €	165,51 €
set-14	333.420,81 €	0,04%	133,37 €	set-14	80.361,86 €	0,04%	32,14 €	165,51 €
out-14	333.420,81 €	0,04%	133,37 €	out-14	80.361,86 €	0,04%	32,14 €	165,51 €
nov-14	333.420,81 €	0,04%	133,37 €	nov-14	80.361,86 €	0,04%	32,14 €	165,51 €
dez-14	333.420,81 €	0,04%	133,37 €	dez-14	80.361,86 €	0,04%	32,14 €	165,51 €
Total 2014								2.004,44 €

jan-15	333.420,81 €	0,04%	133,37 €	jan-15	105.252,25 €	0,04%	42,10 €	175,47 €
fev-15	333.420,81 €	0,04%	133,37 €	fev-15	105.252,25 €	0,04%	42,10 €	175,47 €
mar-15	333.420,81 €	0,04%	133,37 €	mar-15	105.252,25 €	0,04%	42,10 €	175,47 €
abr-15	333.420,81 €	0,04%	133,37 €	abr-15	105.252,25 €	0,04%	42,10 €	175,47 €
mai-15	333.420,81 €	0,04%	133,37 €	mai-15	105.252,25 €	0,04%	42,10 €	175,47 €
jun-15	333.420,81 €	0,04%	133,37 €	jun-15	105.252,25 €	0,04%	42,10 €	175,47 €
jul-15	333.420,81 €	0,04%	133,37 €	jul-15	105.252,25 €	0,04%	42,10 €	175,47 €
ago-15	333.420,81 €	0,04%	133,37 €	ago-15	105.252,25 €	0,04%	42,10 €	175,47 €
set-15	333.420,81 €	0,04%	133,37 €	set-15	105.252,25 €	0,04%	42,10 €	175,47 €
out-15	333.420,81 €	0,04%	133,37 €	out-15	105.252,25 €	0,04%	42,10 €	175,47 €
nov-15	333.420,81 €	0,04%	133,37 €	nov-15	105.252,25 €	0,04%	42,10 €	175,47 €
dez-15	333.420,81 €	0,04%	133,37 €	dez-15	105.252,25 €	0,04%	42,10 €	175,47 €
Total 2015								2.105,63 €

20.5. Através do Ofício n.º 2018..., de 19-03-2018, dos Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças do ..., foi remetido ao sujeito passivo, por registo postal, cópia do projecto de relatório de inspecção, sendo o mesmo notificado para, querendo, no prazo de 25 dias, exercer o direito de audição previsto nos artigos 60.º da Lei Geral Tributária (LGT) e 60.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneria (RCPITA).

20.6. Não tendo sido exercido o direito de audição, foram mantidas as correcções propostas em sede de projecto de relatório por despacho de 04-05-2018 do Chefe de Divisão dos Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças do ..., proferido no uso de subdelegação, e notificado ao sujeito passivo nos termos e para efeitos do artigo 62.º do RCPITA, através do ofício n.º 2018..., de 07-05-2018.

20.7. Com base nos elementos constantes do RIT acima referidos, os Serviços Tributários emitiriam as seguintes liquidações de Imposto de Selo e Juros Compensatórios, indicando o dia 25-06-2018 como data limite de pagamento (**Docs.2 e 3**).

Ano	Liquidação	Imposto	Juros Comp.	Total
2014	2018...	€ 2 004,44	€ 298,96	€ 2 303,40
2015	2018...	€ 2 105,63	€ 229,72	€ 2 335,35
Total				€ 4 638,75

20.8. Notificado em 16-05-2018, o sujeito passivo efectuou o pagamento do imposto e juros compensatórios em 25-06-2018, por transferência bancária (**Doc. 6**).

20.9. Tempestivamente, o sujeito passivo deduziu reclamação graciosa contra as liquidações em causa, requerendo a sua anulação, alegando, por um lado, que o crédito a que as mesmas se reportam não consubstancia um crédito sob a forma de conta corrente e, por outro lado, que esse crédito foi concedido antes dos períodos subjacentes à acção de inspecção (2014 e 2015) e que, por conseguinte, o imposto do selo deveria ter sido liquidado no momento em que o crédito foi concedido à SGPS, isto é, em momento anterior a 1 de Janeiro de 2014, pelo que teria já caducado o direito de liquidação (**Doc.7**).

20.10. Reportando-se aos elementos contabilísticos recolhidos pelos Serviços de Inspeção Tributária e descritos no respectivo Relatório, sustenta-se, na apreciação da

reclamação, que originou o procedimento n.º ...2018..., que o crédito em causa foi concedido sob a forma de conta corrente, isto é, sem que tivesse um horizonte temporal definido, concluindo-se que: *“Tendo sido demonstrado no relatório de inspeção tributária a verificação dos pressupostos legais à liquidação do imposto, através da análise dos elementos contabilísticos recolhidos, recaia sobre a reclamante o ónus da prova de que as operações aqui em causa não consubstanciam um crédito sob a forma de conta corrente, de acordo com o art. 74.º da LGT, prova essa que não produziu.”*

20.11. Porém, no que respeita à eventual caducidade do direito à liquidação, adianta-se, naquela apreciação que:

“19. Cabe observar que, tratando-se de crédito utilizado sob a forma de conta corrente, a obrigação tributária considera-se constituída “no último dia de cada mês”, de acordo com o estipulado na alínea g) do art.5.º do CIS, ou seja, o facto tributário ocorre mensalmente.

20. Dispõe o n.º 1 do art.45.º da LGT, para o qual remete o n.º 1 do art. 39.º do CIS, que o direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro.

21. E de acordo com o n.º 4 do mesmo art. 45.º, o prazo da caducidade consta-se, nos impostos de obrigação única, como é o caso do imposto de selo aqui em crise, a partir da data em que o facto tributário ocorreu.

22. A AT procedeu à liquidação do imposto, resultando as liquidações acima identificadas, as quais foram notificadas ao sujeito passivo em 2018-05-16.

23. Assim sendo, tendo em consideração o acima exposto, podemos estabelecer a data de ocorrência do facto tributário e a correspondente data de caducidade do direito à liquidação da seguinte forma:

Data do facto tributário/Data da caducidade:

31-01-2014 / 31(01/2018

28/02/2014 / 28/02/2018

31/03/2014 / 31/03/2018

30/04/2014 / 30/04/2018

31/05/2014 / 31/05/2018

30/06/2014 / 30/06/2018

24. Ora, à luz da legislação em vigor, tendo ocorrido os factos tributários mensalmente, no último dia de cada mês, constata-se que nos meses de janeiro a abril de 2018 ocorreu a caducidade do direito de liquidar o imposto de selo dos meses de janeiro a abril de 2014.

25. Pelo que deve a liquidação n.º 2018..., relativa ao período de tributação de janeiro a dezembro de 2014, ser corrigida nesses termos, mantendo-se os valores respeitantes aos meses de maio a dezembro bem como os respectivos juros compensatórios, por se mostrarem devidos, e mantendo-se ainda a liquidação n.º 2018..., relativa ao período de tributação de janeiro a dezembro de 2015, porque, quanto a esta, nada há a corrigir.”

20.12. Admitindo ter havido erro imputável aos serviços quanto às liquidações cuja anulação é proposta, conclui-se, na apreciação da reclamação, serem os mesmos devidos com referência a essas liquidações, nos termos legais.

20.13. Depois de notificada a reclamante para exercer, querendo, o direito de audição, nos termos do artigo 60.º da LGT foi, em 08-05-2019, proferido despacho de diferimento parcial da reclamação, pelo Chefe de Divisão da Direcção de Finanças do ..., no uso de competência subdelegada.

20.14. A referida decisão foi notificada à reclamante através do ofício n.º 2019..., de 09-05-2019, remetido por registo postal (**Doc.1**).

21. Não existem, com relevo para a decisão, factos que devam considerar-se como não provados.

IV. Matéria de direito

22. No pedido de pronúncia arbitral a Requerente submete à apreciação deste tribunal a legalidade do ato de deferimento parcial de reclamação graciosa e, objeto mediato, a legalidade dos ato de liquidação de Imposto do Selo e Juros Compensatórios, relativos aos anos de 2014 e de 2015 e a um empréstimo que, segundo entende, teria sido incorretamente qualificado pela AT como tendo sido concedido sob a forma de contrato de conta corrente. Para tanto, alega que o empréstimo a que respeitam os juros a que se reportam as liquidações em causa foi concedido antes de 2014, não assumindo aquela forma, e que seria então que o mesmo deveria ter sido tributado em imposto do selo. Assim, sendo as liquidações efetuadas em 2018, teria já caducado o respetivo direito.

23. Ora, qualquer que seja a natureza e forma que revista, a concessão de crédito está abrangida pela incidência do imposto do selo. Contudo, para o efeito, o que releva é a efetiva utilização do crédito concedido.

24. É, pois, o que decorre das normas do Código do Imposto do Selo e respetiva Tabela respeitantes à incidência, objetiva e subjetiva, constituição da obrigação tributária e taxa aplicáveis à utilização de crédito.

25. De acordo com o artigo 1.º, n.º 1, a incidência objetiva do imposto do selo é estabelecida por remissão para os factos e situações jurídicas previstas na respetiva Tabela Geral que, na sua verba 17, define a incidência do tributo sobre a concessão e utilização do crédito, em diversas situações, estabelecendo as respetivas taxas em função do prazo de utilização do crédito, nos seguintes termos:

“ 17 - Operações financeiras:

(Redação inicial da L 150/99, de 11 de Setembro)

17.1 - Pela utilização de crédito, sob a forma de fundos, mercadorias e outros valores, em virtude da concessão de crédito a qualquer título exceto nos casos referidos na verba 17.2, incluindo a cessão de créditos, o factoring e as operações de tesouraria quando envolvam qualquer tipo de financiamento ao cessionário, aderente ou devedor, considerando-se, sempre,

como nova concessão de crédito a prorrogação do prazo do contrato - sobre o respectivo valor, em função do prazo:

(Redação dada pela L 12-A/2010, de 30 de Junho)

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

(Redação dada pela L 176-A/99, de 30 de Dezembro)

17.1.2 - Crédito de prazo igual ou superior a um ano - 0,5%

(Redação inicial da L 150/99, de 11 de Setembro)

17.1.3 - Crédito de prazo igual ou superior a cinco anos - 0,6%

(Redação inicial da L 150/99, de 11 de Setembro)

17.1.4 - Crédito utilizado sob a forma de conta corrente, descoberto bancário ou qualquer outra forma em que o prazo de utilização não seja determinado ou determinável, sobre a média mensal obtida através da soma dos saldos em dívida apurados diariamente, durante o mês, divididos por 30 - 0,04%

(Redação dada pela L 176-A/99, de 30 de Dezembro)

26. No que concerne à concessão de crédito, são sujeitos passivos da obrigação tributária as entidades concedentes do crédito, recaindo o encargo do imposto sobre os respetivos utilizadores. É, porém, àqueles sujeitos passivos que compete efetuar a liquidação e entrega do imposto nos cofres do Estado (CIS arts. 2.º, n.º 1, al. b), 3.º, n.º 1 e n.º 3, al. f), 23.º, n.º 1 e 41.º).

26. Nas operações de crédito, o facto tributário constitui-se “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 (CIS, art.5.º, n.º 1).

27. Assinala-se, pois, que o contrato de concessão de crédito, só por si, não gera qualquer obrigação de imposto: o facto tributário constitui-se com a utilização do crédito que, se for de imediato, a data do facto tributário será coincidente com a data da celebração do contrato. Se, diversamente, a utilização do crédito não for imediata, o facto gerador da obrigação de imposto só ocorre quando a mesma se verificar.

28. Se, porém, conforme resulta da norma acima transcrita, o crédito concedido for utilizado sob a forma de conta corrente ou por qualquer outro meio em que o prazo não seja determinado nem determinável, o facto gerador da obrigação de imposto constitui-se no último dia de cada mês.

29. No que respeita à caducidade do direito á liquidação, estando em causa um imposto de prestação única, como é o caso do imposto do selo, é de todo relevante determinar-se, em face dos critérios acima referidos, o momento em que ocorre o facto gerador da obrigação de imposto, pois que é esse facto que define o termo inicial do prazo de caducidade do direito à liquidação.

30. Assim, se o facto tributário ocorrer no momento da utilização de crédito concedido por prazo determinado é nesse o momento que se inicia a contagem do prazo de caducidade previsto no artigo 45.º, n.º 1 da LGT, aplicável ao imposto do selo por força do artigo 39.º do respetivo Código. Se, porém, o crédito tiver sido concedido sob a forma de contrato de conta corrente ou por qualquer outro meio em que o prazo não seja determinado ou determinável, a contagem do prazo de caducidade inicia-se no termo de cada mês com referência à base de tributação prevista na Verba 17.4.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo.

31. Está, pois, em causa saber se a concessão de crédito cuja utilização subjaz às liquidações impugnadas reveste a forma de contrato de corrente ou qualquer outro meio sem prazo de reembolso determinado, conforme pretende a AT ou se, diversamente, esse crédito foi concedido através de diversos empréstimos não assumindo aquela forma.

32. Sobre esta questão, a posição da Requerente vem expressa nos seguintes termos:

“ 14. A A... não pode concordar com a posição da AT, já que o crédito aqui em apreço não consubstancia um crédito sob a forma de conta corrente, como veremos.

15. A SGPS foi constituída por escritura pública, em 23 de dezembro de 2008, passando a ser a detentora da maioria do capital social da A... por via das entradas em espécie realizadas mediante entrega de acções desta sociedade (Doc.9).

16. No ano seguinte à constituição da SGPS, i.e, no ano de 2009, a A... efectuou um empréstimo à sua sociedade mãe – empréstimo upstream – no montante total de € 269 285,00 (€ 249 285,00 + € 20 000,00) (Doc.10)

17. A diferença entre o valor da dívida da SGPS à A... no final de 2009 e o valor da dívida no final de 2014, no montante de € 70 665,81 (€ 338 950,81 - € 269 285,00), resulta do conjunto de outros empréstimos efectuados pela A... à SGPS entre 2011 e 2013.

18. Ora, o crédito sob a forma de conta corrente caracteriza-se pelo facto de o prazo de utilização do crédito não ser determinado ou determinável e de a utilização do crédito ser diferida para um momento ou momentos posteriores à celebração do contrato.

19. Por outro lado, o crédito que não reveste a forma de conta corrente caracteriza-se pelo facto de o crédito concedido ser utilizado no momento em que se efetiva a mobilização dos fundos para o património do creditado.

20. No caso presente, o crédito aqui em apreço não foi mobilizado nos períodos de 2014 e 2015 aqui em apreço, conforme se pode verificar pelos extratos juntos à reclamação graciosa como Docs 6 e 7.

21. Dos extratos da A... e da SGPS em análise, resulta que o único movimento financeiro efetuado entre as duas sociedades, nos períodos aqui em questão, refere-se a uma transferência efectuada pela SGPS a favor da A..., no montante de € 6 530,00, para amortização do valor em dívida.

22. Deste modo, podemos concluir que o crédito aqui em apreço foi concedido pela A... antes dos períodos subjacentes à acção da inspeção aqui em crise (2014 e 2015)

23, Por conseguinte, o Imposto do Selo deveria ter sido liquidado no momento em que o crédito foi concedido à SGPS, isto é, antes de 1 de Janeiro de 2014.

24. Contudo, atendendo ao disposto no n.º 1 do artigo 39.º do Código do Imposto do Selo e nos artigos 45.º e 46.º, ambos da LGT, o direito de liquidação do imposto aqui em apreço já caducou.”

33. A posição da Requerida estriba-se, essencialmente, nos elementos constantes do Relatório da Inspeção Tributária que, nas suas linhas essenciais, qualifica como de conta corrente, isto é, sem prazo determinado ou determinável, o contrato subjacente à concessão do crédito a que se reportam as liquidações impugnadas.

34. Sustenta, assim, a Requerida que:

“ 23. No caso em análise e em sede do procedimento inspetivo ficou demonstrada e vertida no relatório de inspeção tributária a verificação dos pressupostos legais à liquidação do imposto, através da análise dos elementos contabilísticos recolhidos.

24. Nessa sequência, foi apurado imposto de selo em falta, no montante € 2.044,44 em 2014 e € 2.105,63 em 2015 (conforme quadro a fls. 5 do RIT), tudo de acordo com o disposto na alínea b) do nº 1 do artº 2º em conjugação com o artº 23º e artº 41º, todos do CIS, com referência ao crédito concedido, com prazo não determinado ou determinável, pela Requerente à B... SGPS, SA.

25. A Requerente, alega que, não se trata de um crédito sob a forma de conta corrente, e tendo sido o mesmo concedido pela mesma antes dos períodos subjacentes à acção inspectiva, considera que o Imposto do Selo deveria ter sido liquidado no momento em que o crédito foi concedido à SGPS, ou seja, antes de 1 de Janeiro de 2014.

26. Pugnando, daí, pela caducidade do direito à liquidação do Imposto do Selo.

27. Isto é, a Requerente sustenta a sua pretensão no facto de considerar que a concessão de crédito em questão não configura um crédito sob a forma de conta corrente, mas sim pelo momento da efectiva mobilização dos fundos para a património do creditado.

28. Ora, recaia sobre a Requerente o ónus da prova de que as operações aqui em causa não consubstanciam um crédito sob a forma de conta corrente, de acordo com o artº 74º da LGT, prova esta que não produziu.

Com efeito,

29. Da análise aos elementos contabilísticos recolhidos em sede de inspeção conclui-se que se trata de crédito utilizado sob a forma de conta corrente, tributável nos termos e ao abrigo da verba 17.1.4 da TGIS.

30. Aliás, como vem referido no livro "Imposto do Selo" de Jorge Belchior Laires, pág. 52, "um crédito tem prazo determinado ou indeterminado, se o período que medeia entre a utilização e o seu reembolso se encontrar, ou não, previamente definido, sendo irrelevante se o contrato em si tem, ou não, um prazo de vigência."

31. É que, ao contrário do que vem referido no ponto 19 da PI, para aferir se o crédito é de prazo determinado ou não, é irrelevante, como afirma a Requerente, que "o crédito concedido se[já] utilizado no momento em que se efetiva a mobilização dos fundos".

32. Saliente-se, novamente, que não bastando alegar que a utilização do crédito foi efetuada antes dos períodos em análise.

33. Cabia à Requerente, devidamente notificada para o exercício de audiência prévia no âmbito da inspeção, posteriormente em sede de reclamação, ou em sede arbitral do PPA demonstrar que o prazo de utilização estava previamente definido (**e qual era**), nos termos do disposto no artº 74.º da LGT.

34. O que não fez!

35. E se não logou, certo é que agora também não lobriga fazê-lo."

35. Como se pode extrair das posições das Partes acima transcritas, está em causa a qualificação jurídica do contrato de concessão de crédito que, segundo a Requerida teria revestido a forma de contrato de conta corrente, qualificação essa que a Requerente contesta.

36. Porém, dos elementos factuais em que se suportam as liquidações impugnadas constantes do Relatório da Inspeção sustenta-se, com base nos elementos contabilísticos recolhidos junto da empresa, que os empréstimos a que as mesmas se reportam "*funcionam no ótica de conta corrente (i. é, não tem um horizonte temporal definido)*"

37. Resulta, pois, com clareza, do referido Relatório que os empréstimos foram concedidos sem a estipulação de prazo de reembolso. Como sustenta a Requerida na sua Resposta, poderia a Requerente, se fosse esse o caso, demonstrar ao longo de todo o procedimento que precedeu as liquidações e mesmo no decurso da reclamação graciosa, que o prazo de utilização dos

empréstimos estava previamente definido. Com efeito, dos elementos do processo se pode concluir que a Requerente nada fez nesse sentido.

38. Dos elementos agora apresentados pela Requerente, designadamente do extrato de conta que junta como **doc.10**, também nada se extrai que aponte no sentido da duração do empréstimo ou quaisquer referências que permitam apurar a sua previsível duração.

39. Para além da forma do contrato de concessão e utilização de crédito, seja sob a forma de conta corrente ou de descoberto bancário, releva, para efeitos de constituição da obrigação tributária, nos termos do artigo 5.º, n.º 1, alínea g), do CIS, *“qualquer outro meio em que o prazo não seja determinado nem determinável”*.

40. No presente caso, qualquer que seja a forma que tenha assumido a concessão dos créditos, não se retira dos elementos que integram o processo prova de que esses mútuos tivessem prazo determinado ou que ofereçam a possibilidade de determinação da sua duração previsível.

41. Assim, não pode deixar de concluir-se que a operação de crédito se encontra abrangida pela incidência do Imposto do Selo, enquadrando-se na Verba 17.1.4 da respetiva Tabela Geral. Neste caso, o facto tributário constitui-se no último dia de cada mês, conforme estabelece o artigo 5.º, n.º 1, alínea g), do CIS.

42. De acordo com o disposto no artigo 45.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária, o prazo de caducidade conta-se, nos impostos de obrigação única, como é o caso do imposto do selo, a partir da data da ocorrência do facto tributário.

43. Esse prazo, que o artigo 45.º, n.º 1, da LGT fixa 4 anos, é aplicável ao imposto do selo, por remissão do artigo 39.º, n.º 1, do respetivo Código.

44. Os elementos acima referidos foram tidos em conta na apreciação e decisão da reclamação graciosa a que se refere o pedido de pronúncia arbitral, determinando a anulação das liquidações, notificadas à Requerente em 16-05-2018, referentes aos factos tributários já abrangidos pela caducidade do direito à liquidação: factos ocorridos nos meses de Janeiro a Abril de 2014.

45. Conclui-se, assim, que os atos de liquidação impugnados, com a anulação parcial determinada em sede de reclamação graciosa, não enfermam do vício que a Requerente lhe imputa.

IV. Decisão

Nestes termos, e com os fundamentos expostos, o Tribunal decide julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral.

Valor do processo: Fixa-se o valor do processo em € 4 638,75 nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º1, alíneas a) e b), do RJAT e artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Custas: Ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, e nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixo o montante das custas em € 612,00, a cargo da Requerente.

Lisboa, 28 de Novembro de 2019,

O árbitro,
Álvaro Caneira