

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto do Selo
Artigo: Verba 10 da TGIS e artigo 269.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas
Assunto: Garantias das Obrigações e a Insolvência de Empresas
Processo: 2010000295 – IVE 486, com despacho concordante da Subdirectora-Geral dos Impostos da Área do Património, de 24.03.2010
Conteúdo: A REQUERENTE formula pedido de informação vinculativa, alegando, sucintamente:

“De acordo com o artigo 269.º do Código de Insolvências e Recuperação de Empresas, estão isentos de Imposto do Selo alguns actos desde que previstos em Plano de Insolvência;

Ora, no Plano de Insolvência da empresa (...) está prevista uma hipoteca para garantia do pagamento da quantia de € ... ao Instituto de Segurança Social, I.P.;

Assim, (...), aquando da celebração da escritura pública de hipoteca para garantia daquele valor, tal como previsto no Plano de Insolvência, é ou não devido Imposto do Selo da verba 10.3 da TGIS”.

ANÁLISE:

1 – Garantias das Obrigações – Verba 10 da Tabela Geral do Imposto do Selo

1.1. Garantias Reais – A Hipoteca

A hipoteca confere ao credor um direito acessório do da dívida garantida. Diferentemente do aval e da garantia autónoma, o negócio jurídico da hipoteca, tal como a fiança (e o penhor), constitui uma garantia acessória da dívida a que se reporta. De facto, a hipoteca vê a sua existência condicionada à da obrigação garantida.

1.2. A verba 10 da TGIS está assim redigida: *“Garantias das obrigações, qualquer que seja a sua natureza ou forma, designadamente o aval, a caução, a garantia bancária autónoma, a fiança, a hipoteca, o penhor e o seguro-caução, salvo quando materialmente acessórias de contratos especialmente tributados na presente Tabela e sejam constituídas simultaneamente com a obrigação garantida, ainda que em instrumento ou título diferente ...”.* Daqui decorre o entendimento de que as garantia de

obrigações subscritas em contrato não especialmente tributado na TGIS estão sujeitas à tributação em sede de imposto do selo pela verba 10 (10.1, 10.2 e 10.3).

Só assim não será, isto é, a garantia não estará sujeita à tributação em sede de imposto do selo pela verba 10, se aquela for qualificada como sendo acessória e simultânea em relação ao contrato principal (especialmente tributado).

Quer isto dizer que, para efeitos de incidência de imposto do selo sobre qualquer garantia de obrigações nascidas de contrato especialmente tributado na TGIS, independentemente da sua natureza ou forma, seja na sua substância qualificada como autónoma ou acessória, o que releva é o carácter materialmente acessório da garantia em relação ao contrato principal, característica que se traduz na *“conexão temporal entre a garantia e o crédito garantido”* (Ofício-Circulado n.º 40091 de 17.09.2007 da DSIMT), isto é, a garantia só é materialmente acessória quando recai única e exclusivamente sobre as responsabilidades emergentes do contrato principal e não sobre quaisquer outras responsabilidades/obrigações já constituídas ou a constituir.

1.3. Isenção no CIS

1.3.1. O artigo 3.º, n.º 3, alínea e), do CIS dispõe que constitui encargo do imposto do selo *“nas garantias, as entidades obrigadas à sua apresentação”*.

1.3.2. As isenções subjectivas e objectivas previstas no CIS, nos artigos 6.º e 7.º, não compreendem a presente realidade.

1.4. Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas

1.4.1. O Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de Março, no artigo 269.º, prescreve o seguinte: *“Estão isentos de imposto do selo, quando a ele se encontrassem sujeitos, os seguintes actos, desde que previstos em planos de insolvência ou de pagamentos ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente:*

- a) As modificações dos prazos de vencimento ou das taxas de juro dos créditos sobre a insolvência;*
- b) Os aumentos de capital, as conversões de créditos em capital e as alienações de capital;*

- c) A constituição de nova sociedade ou sociedades;*
- d) A dação em cumprimento de bens da empresa e a cessão de bens aos credores;*
- e) A realização de operações de financiamento, o trespasse ou a cessão da exploração de estabelecimentos da empresa, a constituição de sociedades e a transferência de estabelecimentos comerciais, a venda, permuta ou cessão de elementos do activo da empresa, bem como a locação de bens;*
- f) A emissão de letras ou livranças.”*

Observa-se que o benefício relativo ao Imposto do Selo previsto no Código da Insolvência e Recuperação de Empresas não compreende a constituição de hipoteca, nem qualquer outra garantia das obrigações.

2. Sendo certo que os elementos apresentados pelo requerente não permitem concluir que a situação descrita possa ser enquadrada no âmbito do artigo 196.º do CPPT ou do Decreto-Lei n.º 124/96, de 10.08, importa, no entanto, relembrar uma das medidas com carácter excepcional presentes no artigo 94.º da Lei n.º 67-A/2007, de 31.12 – Lei do Orçamento do Estado para 2008, e mantida no artigo 120.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31.12 – Lei do Orçamento do Estado para 2009.

Aí se preceitua que as garantias constituídas em 2008 e em 2009 a favor do Estado ou das instituições de segurança social, no âmbito da aplicação do artigo 196.º do CPPT ou do Decreto-Lei n.º 124/96, de 10.08, ficam isentas de imposto do selo.

Relativamente às garantias constituídas no ano de 2010 a favor do Estado ou das instituições de segurança social, no âmbito da aplicação do artigo 196.º do CPPT ou do Decreto-Lei n.º 124/96, de 10.08, inexistente norma idêntica às constantes da Lei n.º 67-A/2007 e da Lei n.º 64-A/2008.

Conclusão:

Assim, inexistindo norma que isente de imposto do selo a situação em apreço, não se tratando de hipoteca materialmente acessória de contrato especialmente tributado na TGIS e constituída simultaneamente com a obrigação garantida, então, a informação a prestar não poderá ser outra que aquela que considera a presente hipoteca, constituída por ... a favor

do Instituto de Segurança Social, I.P., para garantia do pagamento da quantia de € ..., sujeita a tributação em sede de imposto do selo nos termos previstos na Verba 10 (10.1, 10.2, 10.3) da TGIS, variando a taxa de acordo com o prazo acordado.