

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), Código do Imposto do Selo (CIS) e respetiva Tabela Geral (TGIS), Código do ISV (CISV), conjugado com o sistema de caução global instituído pelo DL n.º 289/88, de 24 de agosto

Artigo: Alínea b) do n.º 1 do artigo 60.º do EBF, Verba 10 da TGIS

Assunto: Operação de fusão por incorporação - Inaplicação da alínea b) do n.º 1 do artigo 60.º do EBF às de garantias bancárias emitidas no âmbito do n.º 1 do artigo 27.º do Código do CISV, conjugado com o sistema de caução global instituído pelo Decreto-Lei n.º 289/88, de 24 de agosto. Aumento do valor da garantia. Sujeição desse aumento a imposto do selo.

Processo: 2021000474 - IV n.º 21346 com despacho concordante de 2021.08.10, da Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira

Conteúdo: **I – INTRODUÇÃO**

Veio, ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária a Requerente solicitar a emissão de informação vinculativa.

O presente pedido destina-se ao reconhecimento da isenção de imposto do selo na emissão de garantia bancária para efeitos do diferimento do pagamento do Imposto Sobre Veículos (ISV) apresentada nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 27.º do Código do ISV (CISV), conjugado com o sistema de caução global instituído pelo Decreto-Lei n.º 289/88, de 24 de agosto, no contexto da reestruturação societária que será concretizada no próximo mês de ... de 2021, nos termos, com os objetivos e pelos motivos que se referirão *infra*.

II – ENQUADRAMENTO DE FACTO

A Requerente irá proceder a uma operação de fusão, na qual será a entidade incorporante das seguintes sociedades:

- «"A", S.A.»;
- «"B", LDA».

A fusão irá ser concretizada no próximo mês de ... de 2021 e será efetuada nos termos do artigo 97.º e ss. do Código das Sociedades Comerciais, isto é, uma fusão por incorporação.

Quer a Requerente, quer as sociedades que irão ser incorporadas, desenvolvem a atividade de importação e comércio grossista de viaturas e peças.

Para a atividade de comércio grossista de viaturas, a Requerente e as sociedades que irão ser incorporadas necessitam de apresentar, e ter válida, garantia bancária para diferimento do pagamento do ISV junto da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

Nestes termos, atualmente estão vigentes e no poder da AT, as seguintes garantias bancárias:

- Ordenante – Requerente, sociedade incorporante;
Garantia Bancária n.º GAR/xxxxxxxxx;
Emitente – «" Banco X"»;

Beneficiário – Alfândega de ...;

Montante máximo garantindo - € 8.000.000,00;

Finalidade – garantia do pagamento e demais imposições e eventuais juros de mora pelo qual, no âmbito do sistema de caução global para desalfandegamento, instituído pelo Decreto-Lei n.º 289/88, de 24 de agosto, alterado pelo Decreto-lei n.º 294/92, de 30 de dezembro;

Prazo – 12 meses, automaticamente renovável por idênticos períodos, salvo denúncia do Banco com pelo menos 45 dias de antecedência.

- Ordenante - «"A", S.A.», sociedade incorporada;

Garantia Bancária n.º GAR/xxxxxxxx;

Emitente – «"Banco X"»;

Beneficiário – Alfândega de ...;

Montante máximo garantindo - € 3.000.000;

Finalidade – garantia do pagamento e demais imposições e eventuais juros de mora pelo qual, no âmbito do sistema de caução global para desalfandegamento, instituído pelo Decreto-Lei n.º 289/88, de 24 de agosto, alterado pelo Decreto-lei n.º 294/92, de 30 de dezembro;

Prazo – 12 meses, automaticamente renovável por idênticos períodos, salvo denúncia do Banco com pelo menos 45 dias de antecedência.

- Ordenante - «"B", LDA.», sociedade incorporada;

Garantia Bancária n.º Gxxxxxxx;

Emitente – «"Banco Y"»;

Beneficiário – Alfândega do ...;

Montante máximo garantindo - € 3.000.000;

Finalidade – Sistema de caução global para desalfandegamento, instituído pelo Decreto-Lei n.º 289/88, de 24 de agosto.

Em consequência da fusão a Requerente irá passar a exercer a atividade das sociedades fusionadas, entre as quais se inclui o comércio grossista de veículos, para cujo efeito é necessário manter as garantias supra elencadas para cada uma das marcas de veículos.

Neste sentido, a Requerente verificou junto dos serviços alfandegários que o respetivo sistema informático não permite a existência de mais do que uma garantia para a mesma entidade.

Exclusivamente por causa desta situação – relacionada com os serviços alfandegários – a Requerente está compelida à emissão de uma nova garantia bancária, com aumento do respetivo valor, após a fusão das marcas.

A emissão da garantia é, obviamente, condição para continuar a desenvolver a atividade de comércio grossista de veículos atualmente desenvolvida pelas três sociedades, a incorporante e as incorporadas.

Como referido, a emissão de nova garantia pela Requerente, como entidade incorporante, deve-se ao facto de o sistema informático aduaneiro não permitir a apresentação de múltiplas garantias, sendo certo que, por isso, o

montante do aumento da garantia tem de corresponder ao montante das garantias da própria Requerente, bem como das entidades fusionadas, «"A," S.A.» e «"B", LDA.».

Ou seja, no momento da fusão, a garantia da Requerente vai ser aumentada para € 14.000.000, 00 (catorze milhões de euros).

A lei prevê isenção de Imposto do Selo relativamente às operações de reestruturação relativas à transmissão de estabelecimento comercial, industrial ou agrícola [cf. alínea b) do n.º 1 do artigo 60.º do EBF, na redação da Lei n.º 2/2020, de 31 de março].

A emissão da garantia que vem sendo referida é uma operação necessária à reestruturação societária.

III – INFORMAÇÃO

Considerando os factos expostos entende a Requerente que a emissão de uma nova garantia, após a operação de fusão, com aumento do respetivo valor, no quadro do sistema de caução global de desalfandegamento – situação a que também está compelida, uma vez que o sistema informático dos serviços aduaneiros da AT não permite a existência de mais do que uma garantia por operador –, está abrangida pela isenção do imposto do selo, prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 60.º do EBF, na redação da Lei n.º 2/2020, de 31 de março, porquanto configura uma operação necessária à reestruturação societária que prevê realizar em ... de 2021.

Vejamos,

Sob a epígrafe "*Reorganização de entidades em resultado de operações de reestruturação ou de acordos de cooperação*" o artigo 60.º do EBF estabelece nas diversas alíneas do seu n.º 1 um conjunto de benefícios fiscais que visam facilitar e desonerar fiscalmente operações de reestruturação empresarial, nos termos e condições aí definidos.

Ora, se atentarmos ao teor da alínea b), facilmente verificamos que nenhum dos factos tributários aí previstos respeita à constituição de garantias, ainda que inseridas numa operação de fusão, como sucede na situação *sub judice*.

De facto, a alínea b) do n.º 1 do artigo 60.º do EBF, na redação da Lei n.º 2/2020, de 31 de março, ao prescrever que,

" 1 - [à]s entidades que exerçam, diretamente e a título principal, uma atividade económica de natureza agrícola, comercial, industrial ou de prestação de serviços, e que se reorganizem, em resultado de operações de reestruturação ou acordos de cooperação, são aplicáveis os seguintes benefícios: (...) b) [i]senção do imposto do selo, relativamente à transmissão dos imóveis referidos na alínea anterior ou de estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, necessários às operações de reestruturação ou aos acordos de cooperação",

elege como únicos factos tributários suscetíveis de poderem beneficiar desta isenção os consagrados nas verbas 1.1 ou 27.1 da TGIS, respetivamente.

Sustenta-se este entendimento, para além da conjugação dos elementos literal, sistemático, histórico e teológico que emergem da própria norma, na *ratio legis* que esteve por detrás da alteração promovida, manifestada publicamente pelo legislador, pese embora noutro contexto, do seguinte modo:

« (...)

5. O artigo 60.º do EBF contempla de forma expressa, desde o OE 2020, uma isenção de Imposto de Selo relativa à verba 27.1 da Tabela Geral de Imposto de Selo (trespasse de estabelecimentos comerciais, industriais ou agrícolas) nas situações de reestruturação empresarial ou acordos de cooperação. Fora estas situações de reestruturação empresarial ou acordos de cooperação esta verba de Imposto de Selo continua a ser aplicável, tal como é aplicável (com agravamento de 15%) nas situações em que se verifique que a reestruturação empresarial teve como principal ou um dos principais objetivos obter uma vantagem fiscal.

6. Para se perceber a clarificação feita na LOE 2020 no artigo 60.º do EBF tem de se entender as situações em que se aplica a verba 27.1 da Tabela Geral de Imposto de Selo.

O entendimento histórico e reiterado da AT é no sentido de que "para efeitos de aplicação da norma de incidência objetiva prevista na verba 27.1 da TGIS, deve entender-se que o conceito de trespasse corresponde ao definido no direito civil e mais especificamente no Regime de Arrendamento Urbano e que assenta no princípio de que «não se pode falar de trespases de estabelecimento comercial, industrial ou agrícola sem neles envolver bens imóveis, sobre os quais hajam sido celebrados contratos de arrendamento», (...) "não se afigura aceitável sustentar a tributação, em sede de imposto de selo, de trespases que não integrem uma situação de arrendamento urbano para fins não habitacionais."

7. Ora, nas situações de reestruturação empresarial ou acordos de cooperação gerava-se uma iniquidade na comparação entre operações que, envolvendo a transferência de atividades comerciais, industriais ou agrícolas, tivessem associadas imóveis em regime de propriedade plena, locação financeira ou comodato (para dar alguns exemplos), em relação aos quais no âmbito da reestruturação empresarial ou acordo de cooperação não era devido imposto de selo, e operações idênticas cujo imposto de selo passaria a ser devido numa operação de reestruturação empresarial ou acordo de cooperação, apenas porque o/s imóvel/imóveis associados tinham associado um direito de arrendamento, independentemente da proporção deste no valor global da operação.

Foi esta a razão para a clarificação proposta pelo Governo – e aprovada pela Assembleia da República – do âmbito de aplicação da isenção de imposto de selo às situações de reestruturação empresarial que envolvam trespasse de estabelecimentos comerciais, industriais ou agrícolas, os quais para assim serem considerados para efeitos tributários têm de ter associado um direito de arrendamento.

Esta clarificação sentida como necessária pelo legislador teve como origem a informação vinculativa publicada pela AT no âmbito do processo n.º 2019000598 IVE n.º 15548, com despacho concordante da DG da AT de 2019-07-01, que sancionava o entendimento de que no âmbito de uma operação de reestruturação empresarial – no caso uma operação de fusão por incorporação (dentro do mesmo grupo como é pressuposto das operações de reestruturação) haveria incidência de imposto de selo nos termos da verba 27.1 da TGIS, considerando que na universalidade de direitos e obrigações transmitidos integrava o direito ao arrendamento urbano para fins não

habitacionais.

8. *A alteração em causa corrigiu uma iniquidade e tem a plena justificação na exposição acima referida.»¹*

Como é bom de ver, face ao exposto e ao escopo da citada norma, a constituição de garantias não pode beneficiar da isenção, porquanto tal operação, *in casu*, uma fusão por incorporação, não configura uma transferência onerosa de estabelecimento comercial, industrial ou agrícola que integre o direito ao arrendamento urbano para fins não habitacionais, que é aquilo que o legislador fiscal quis proteger da tributação prevista na verba 27.1 da TGIS.

De onde, a constituição de garantias, qualquer que seja a sua natureza ou forma, ou a sua eventual prorrogação, genericamente sujeitas a imposto do selo nos termos da verba 10 da TGIS, variando a taxa a aplicar em função do prazo ², não podem beneficiar da isenção prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 60.º do EBF por não serem por ela abrangida, soçobrando, assim, a pretensão da Requerente.

Sucedendo, no entanto, que este tipo de caução, regulado pelo Decreto-Lei n.º 289/88, destina-se a garantir o pagamento de obrigações futuras decorrentes da qualidade de sujeito passivo de impostos e outros direitos inerentes à introdução no consumo de veículos, nomeadamente o ISV e o IVA.

Além disso, em consequência da fusão por incorporação projetada, a relação entre a AT e as sociedades incorporadas, «"A", S.A.» e «"B", LDA.», irá extinguir-se.

Em resultado dessa extinção, o objeto do contrato – isto é, a relação constituída entre garantido/mandante e garante, ou seja, entre a «"A", S.A.» e o «"Banco X"» e a «"B", LDA.» e o «"Banco Y"» –, bem como da garantia – isto é, a relação constituída entre garante e beneficiário, ou seja, entre o «"Banco X"» e a AT e o «"Banco Y"» e a AT, extinguir-se-ão também.

Por conseguinte, destinando-se estas garantias a garantir o pagamento de obrigações futuras perante a AT, as obrigações tributárias a ocorrer depois da fusão terão sempre como sujeito passivo a sociedade Requerente e não as sociedades incorporadas.

Decorre daqui que a Requerente, enquanto sociedade incorporante, ver-se-á na contingência de, após a operação de fusão, ter de aumentar o valor da garantia que atualmente tem constituída em favor da AT, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 27.º do CISV, conjugado com o sistema de caução global, instituído pelo Decreto-Lei n.º 289/88, de 24 de agosto, no exato valor das atualmente prestadas pelas sociedades

¹ Consultável em https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=%3D%3DBQAAAB%2BLCAAAAAAAAAABAAzNDQxNQcAGtMaKwUAAAA%3D&fbclid=IwAR37nbTaW77opg4QuMlejQ_pva7P5GryGCyvBTaKKUVn2kx3-w2tLZgKNDc

² A verba 10 da TGIS, conjugada com o n.º 1 do artigo 1.º do CIS, sujeita a imposto do selo as:

“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 - sobre o respetivo valor, em função do prazo, considerando-se sempre como nova operação a prorrogação do prazo do contrato:

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

10.2 Garantias de prazo igual ou superior a um ano 0,5%

10.3 Garantias sem prazo ou de prazo igual ou superior a cinco anos 0,6%”

incorporadas.

Ou seja, aumentar a sua garantia bancária, que atualmente é de € 8.000.000,00, em € 6.000.000,00, valor que corresponde ao somatório das garantias atualmente prestadas pela «" A", S.A.» e pela «" B", LDA.» junto da AT, no valor de € 3.000.000,00 cada, passando a mesma a vigorar, após a fusão, pelo montante total de € 14.000.000,00.

Ora, o aumento do valor de uma garantia (a par da constituição de uma garantia ou a prorrogação do prazo de uma garantia), preenche os pressupostos de incidência previstos na verba 10 da TGIS, articulada com o n.º 1 do artigo 1.º do CIS, conduzindo, por regra, a uma nova liquidação de imposto do selo que incidirá sobre o valor adicional da garantia.

Assim sendo, na situação *sub judice*, o aumento, após a fusão das sociedades, em € 6.000.000,00, do valor da garantia bancária atualmente prestada pela Requerente junto da AT, no quadro do sistema de caução global para desalfandegamento, está sujeito a imposto do selo, nos termos previstos na verba 10 da TGIS, em função do respetivo prazo.

IV – CONCLUSÕES

A emissão de uma nova garantia bancária, com aumento do respetivo valor, após a fusão por incorporação, não pode beneficiar da isenção estabelecida na alínea b) do n.º 1 do artigo 60.º do EBF, por não ser por ela abrangida, ainda que a Requerente a considere como necessária à operação de reestruturação a realizar no próximo mês de ... de 2021.

O aumento do valor de uma garantia (a par da constituição de uma garantia ou a prorrogação do prazo de uma garantia), preenche os pressupostos de incidência previstos na verba 10 da TGIS, articulada com o n.º 1 do artigo 1.º do CIS, conduzindo, por regra, a uma nova liquidação de imposto do selo que incidirá sobre o valor adicional da garantia.

Na situação *sub judice*, o aumento, após a fusão das sociedades, em € 6.000.000,00, do valor da garantia bancária atualmente prestada pela Requerente junto da AT, no quadro do sistema de caução global para desalfandegamento, está sujeito a imposto do selo, nos termos previstos na verba 10 da TGIS, em função do respetivo prazo.