

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto do Selo (CIS)  
Artigo: 1.º, n.º 1; 60.º do CIS e verba 2 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS)  
Assunto: Enquadramento fiscal da cessão da posição contratual em contrato de arrendamento  
Processo: 2014002879 – IVE n.º 7776, com despacho concordante, de 28.11.2014, da Diretora de Serviços da DIMT, por subdelegação da Subdiretora Geral da Área de Gestão Tributária – Património  
Conteúdo: Nos termos do artigo 68.º da Lei Geral Tributária foi apresentado um pedido de informação vinculativa sobre a seguinte situação jurídico-tributária:

1. Os Requerentes outorgaram, na qualidade de senhorios, um contrato de arrendamento para fim não habitacional com prazo certo, figurando como arrendatária a sociedade X, SA;
2. O contrato de arrendamento em questão foi comunicado nos termos do artigo 60º do CIS, tendo sido liquidado o respetivo imposto do selo;
3. Posteriormente, foi comunicado aos requerentes e senhorios, pela sociedade arrendatária, a intenção de ceder a sua posição contratual no referido contrato de arrendamento à sociedade Z, LDA;
4. Com exceção da Fiança, que o fiador (a mesma pessoa singular) renovou a favor da arrendatária (nas mesmas condições), o contrato de arrendamento permaneceu inalterado, mudando somente a pessoa da arrendatária, que assumiu todos os direitos e obrigações da anterior arrendatária;
5. Assim, por meio de aditamento ao referido contrato, os senhorios declararam aceitar a cessão da posição contratual efetuada pela primitiva sociedade arrendatária a favor da nova sociedade, que passou a figurar, por força do aditamento, como arrendatária naquele mesmo contrato;
6. Com o aditamento apenas se substituiu a pessoa do primitivo arrendatário por outro arrendatário, sendo que sobre o cessionário impendem os mesmos direitos e obrigações constantes do contrato, designadamente as da duração do contrato e quantitativo da renda;
7. A questão que se coloca em primeiro lugar refere-se à obrigação de comunicação, nos termos do artigo 60 do CIS, do referido aditamento, independentemente daquela comunicação dar, ou não, lugar a pagamento do imposto do selo;
8. Em segundo lugar, coloca-se a questão de ser, ou não, devido o pagamento do imposto do selo pelo aditamento ao contrato de arrendamento elaborado nos termos expostos.

### I - ENQUADRAMENTO DA QUESTÃO À LUZ DO IMPOSTO DO SELO

O n.º 1 do artigo 1.º do CIS determina que o imposto do selo incide sobre todos os atos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos ou

situações jurídicas previstos na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens.

De acordo com o disposto na verba 2 da TGIS, estão sujeitos a imposto o «*arrendamento e subarrendamento, incluindo as alterações que envolvam aumento de renda operado pela revisão de cláusulas contratuais e a promessa quando seguida da disponibilização do bem ao locatário (...)*», sendo calculado «*sobre a renda ou seu aumento convencional, correspondentes a um mês ou, tratando-se de arrendamentos por períodos inferiores a um mês, sem possibilidade de renovação ou prorrogação, sobre o valor da renda ou do aumento estipulado para o período da sua duração*», aplicando-se-lhe a taxa de 10%.

Por seu turno, o n.º 1 do artigo 60.º do CIS determina, entre outras, a obrigação de comunicação das alterações aos contratos de arrendamento, sendo que o n.º 2 do referido preceito esclarece que aquela comunicação é efetuada até ao fim do mês seguinte ao do início das alterações.

## II - ANÁLISE

O aditamento ao contrato de arrendamento inicial determinou que a sociedade Z, Lda., viesse assumir a posição de arrendatária no referido contrato. Assim, a relação existente entre os senhorios e a primitiva arrendatária transmitiu-se por via deste aditamento para a sociedade Z, Lda., mantendo-se inalterado o conjunto de direitos e obrigações, daí decorrentes, nomeadamente, a duração do contrato, o quantitativo da renda e a observância da forma e prazo legal das comunicações entre as partes.

Não se trata, pois, de um novo contrato de arrendamento, mas antes de um contrato de cessão da posição contratual, mediante o qual a arrendatária cedeu a sua posição no contrato de arrendamento a um terceiro.

A cessão da posição contratual está prevista nos artigos 424.º e seguintes do Código Civil (CC) e define-se como o contrato pelo qual um dos contratantes, num contrato com prestações recíprocas, transmite a terceiro a sua posição neste contrato, ou seja, o conjunto de direitos e obrigações derivados deste contrato, desde que o contraente consinta na transmissão.

O efeito típico da cessão, nas relações entre os primeiros outorgantes, é a transmissão da posição do cedente no contrato inicial para o cessionário, assistindo-se por isso à modificação subjetiva da relação contratual, embora esta subsista. Isto significa que não há lugar à extinção da relação contratual existente e à subsequente criação de uma nova relação contratual, mas sim à alteração da inicial.

Assim sendo, e no que se refere ao dever de comunicação dos contratos, afigura-se que esta cessão de posição contratual, por se tratar de uma alteração ao contrato inicialmente celebrado e comunicado, deve ser igualmente comunicada nos termos previstos no n.º 1 do artigo 60.º do CIS.

Com efeito, estando em causa uma alteração ao contrato, esta terá de ser sempre comunicada, independentemente desta comunicação vir a originar, ou

não, o pagamento do imposto do selo.

Ora, em face do que foi anteriormente exposto, afigura-se não ser devido imposto do selo pelo aditamento ao contrato, em virtude da cessão de posição contratual aí contida não estar sujeita nos termos da verba 2 da TGIS. De facto, se não existe um novo contrato mas apenas uma alteração do contrato inicial, só haverá tributação se desta alteração resultar um aumento de renda, o que não se verifica no caso em concreto.

Contudo, a factualidade em análise comporta uma outra realidade que carece de enquadramento jurídico-tributário, que é a prestação de fiança por parte do mesmo fiador à cessionária e atual arrendatária.

Ora, conforme dispõe a verba 10 da TGIS, estão sujeitas a imposto «*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 (...)*».

O referido imposto é calculado «*sobre o respetivo valor, em função do prazo, considerando-se sempre como nova operação a prorrogação do prazo do contrato (...)*».

A fiança, enquanto garantia especial das obrigações tem natureza pessoal, vem prevista nos artigos 627.º e seguintes do CC e define-se como o vínculo jurídico pelo qual um terceiro (fiador) se obriga pessoalmente perante o credor (senhorio) garantindo com o seu património a satisfação do direito de crédito sobre o devedor (arrendatário).

Existindo um aditamento ao contrato, pelo qual a primitiva arrendatária cede a sua posição contratual a outra entidade - a nova arrendatária - temos uma alteração do devedor, o que implica a substituição da fiança inicialmente prestada.

Assim, não obstante tratar-se do mesmo fiador, a fiança prestada no âmbito do aditamento ao contrato constitui uma nova garantia.

Esta nova garantia está sujeita a imposto do selo, nos termos previstos pela verba 10 da TGIS, dado que não é materialmente acessória de um contrato especialmente tributado na referida tabela e constituída simultaneamente com a obrigação garantida.

De facto, assim sucede porque, tal como foi anteriormente referido, existe apenas um contrato de arrendamento.

Nestes termos, a fiança prestada no âmbito do aditamento está sujeita a imposto do selo, sendo tributada à taxa de 0,5% (verba 10.2 da TGIS), em virtude de garantir as obrigações assumidas pelo novo arrendatário até ao final do contrato. O valor tributável corresponde à soma de todas as rendas a pagar até ao final do contrato.

### III – CONCLUSÕES

O aditamento ao contrato de arrendamento constitui uma alteração ao contrato inicialmente outorgado, pelo que deve ser comunicado nos termos previstos pelo artigo 60.º do CIS.

O referido aditamento traduz-se numa cedência da posição contratual da arrendatária, que, por não envolver aumento de renda, não é tributada em imposto do selo nos termos previstos pela verba 2 da TGIS.

A fiança constituída, pelo mesmo fiador, em benefício da nova arrendatária consubstancia a prestação de uma nova garantia que não se enquadra na exclusão prevista na verba 10 da TGIS, pelo que deve ser tributada nos termos aí previstos.