

Portugal

IMPOSTO DO SELO: ISENÇÃO APLICÁVEL ÀS GARANTIAS PRESTADAS NO CONTEXTO DE PROCESSOS DE INSOLVÊNCIA E DE REESTRUTURAÇÃO DE EMPRESAS

António Castro Caldas, Catarina Fernandes e Maria Eduarda Chiarelli

Advogados e Advogada Estagiária da Área Fiscal da Uría Menéndez-Proença de Carvalho (Portugal)

Imposto do Selo: Isenção aplicável às garantias prestadas no contexto de processos de insolvência e de reestruturação de empresas

O presente artigo visa analisar as condições de aplicação da isenção de Imposto do Selo estabelecida no artigo 269.º, alínea g), do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE) para a constituição ou prorrogação de garantias em processos de insolvência e de reestruturação de empresas, com particular enfoque na determinação do âmbito subjetivo de aplicação desta isenção.

Para além do exposto, analisar-se-á ainda os meios de reação ao dispor dos contribuintes para efeitos de recuperação do Imposto do Selo indevidamente pago no passado.

PALAVRAS-CHAVE:

GARANTIAS; PROCESSO DE INSOLVÊNCIA E DE RECUPERAÇÃO DE EMPRESAS; IMPOSTO DO SELO; ISENÇÃO; CÓDIGO DA INSOLVÊNCIA E RECUPERAÇÃO DE EMPRESAS; LIQUIDAÇÕES DE IMPOSTO; RECLAMAÇÃO GRACIOSA, IMPUGNAÇÃO JUDICIAL, PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL; PEDIDO DE REVISÃO OFICIOSA

Stamp duty: Exemption applicable to guarantees provided in the context of insolvency and company restructuring proceedings

This article analyses the legal requirements to apply the stamp duty exemption provided in article 269(g) of the Insolvency and Company Restructuring Law to guarantees and security provided in the context of insolvency and company restructuring proceedings, with a focus on its subjective scope.

The article also refers to the mechanisms available to taxpayers to challenge stamp duty assessments to recover unduly paid taxes.

KEYWORDS:

GUARANTEES, SECURITY, INSOLVENCY AND COMPANY RESTRUCTURING PROCEEDINGS, STAMP DUTY, INSOLVENCY AND COMPANY RESTRUCTURING LAW, TAX ASSESSMENTS, ADMINISTRATIVE, JUDICIAL AND ARBITRAL CLAIMS, TAX ASSESSMENT REVIEW.

FECHA DE RECEPCIÓN: 2-7-2022

FECHA DE ACEPTACIÓN: 7-7-2022

Caldas, António Castro; Fernandes, Catarina; Chiarelli, Maria Eduarda (2022). Imposto do Selo: Isenção aplicável às garantias prestadas no contexto de processos de insolvência e de reestruturação de empresas. *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 60, pp. 174-183 (ISSN: 1578-956X).

1. Breve enquadramento

O presente artigo centra-se na análise do âmbito de aplicação do artigo 269.º, alínea g, do CIRE que estabelece uma isenção em sede de Imposto do Selo aplicável na constituição ou prorrogação de garantias em processos de insolvência e de reestruturação de empresas.

Em particular, no que diz respeito ao âmbito subjetivo da isenção, importa analisar se a mesma se aplica apenas nos casos de prestação de garantias pelas empresas insolventes ou que sejam objeto de um qualquer processo de reestruturação (como a Autoridade Tributária e Aduaneira — AT — tem aparentemente vindo a entender) ou se, ao invés e como entendemos, a quaisquer garantias prestadas no contexto da liquidação da massa insolvente ou previstas em planos (de insolvência, de pagamentos ou de recuperação), independentemente de as mesmas serem prestadas pela empresa insolvente ou por um qualquer credor ou outro terceiro.

Neste contexto, comentaremos também uma decisão arbitral recente que foi proferida no processo arbitral n.º 364/2022-T e que analisou a questão do âmbito subjetivo de aplicação da norma de isenção constante do artigo 269.º, alínea g), do CIRE.

2. Isenção de imposto do selo aplicável às garantias prestadas no contexto de processos de insolvência e de reestruturação de empresas

Nos termos da alínea g), do artigo 269.º do CIRE, introduzida pela Lei 114/2017, de 29 de Dezembro de 2017 (“Lei do Orçamento do Estado para 2018”), “Estão **isentos** de imposto do selo, quando a ele se encontrem sujeitos, os seguintes **atos**, desde que **previstos em planos de insolvência, de pagamentos ou de recuperação ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente: (...) g) A constituição ou prorrogação de garantias”.**

Da referida norma é possível extrair que qualquer ato que revista a forma de constituição ou prorrogação de uma garantia e que esteja previsto em planos de insolvência, de pagamentos ou de recuperação ou seja praticado no âmbito da liquidação da massa insolvente estará isento de Imposto do Selo.

Os requisitos objetivos de aplicação da isenção em análise são de fácil apreensão, pelo que o tema central que será objeto do presente artigo prende-se com o âmbito subjetivo de aplicação desta isenção.

Para melhor apreensão do âmbito subjetivo de aplicação da norma, importa atender aos seguintes elementos interpretativos: (i) elemento literal; (ii) elemento histórico; (iii) elemento sistemático; e, (iv) elemento teleológico.

2.1. Interpretação do artigo 269.º, alínea g), do CIRE à luz do elemento literal

A letra da lei representa o ponto de partida da atividade interpretativa enquanto elemento delimitador e limite que é vedado ao intérprete transpor.

Tendo por base o elemento literal, é possível extrair da norma de isenção em análise dois requisitos de aplicação da mesma: (i) que o ato represente a constituição ou prorrogação de uma garantia; e, (ii) que esteja previsto em plano de insolvência, de pagamentos ou de recuperação ou seja praticado no âmbito da liquidação da massa insolvente.

A lei não distingue entre as garantias prestadas pela empresa insolvente e / ou que seja objeto de um plano ou por quaisquer credores ou outros terceiros. O legislador optou por uma formulação ampla na redação da norma ao abranger qualquer garantia prestada neste âmbito, independentemente do sujeito que a presta e do sentido em que a mesma é prestada.

Note-se que o CIRE estabelece outras isenções aplicáveis exclusivamente aos credores ou outros terceiros de forma expressa (v.g. algumas isenções de Imposto do Selo e de Imposto Municipal sobre Transmissão Onerosa de Imóveis - IMT) pelo que se o legislador pretendesse limitar esta isenção de Imposto do Selo às garantias prestadas pela empresa insolvente tê-lo-ia feito expressamente.

Ora, o intérprete está balizado pelos limites acima expostos de interpretação definidos nos artigos 11.º da Lei Geral Tributária (LGT) e 9.º do Código Civil (CC). Isto é, de entre os vários sentidos possíveis que a consideração de todos os elementos de interpretação possam sugerir, não poderão ser considerados aqueles que não tenham na letra da lei alguma correspondência, ainda que mínima ou remota.

Sendo igualmente pacífico que, na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete deve sempre presumir que o legislador “(...) *soube exprimir o seu pensamento em termos adequados*”.

No caso em análise, a norma objeto de interpretação é absolutamente clara ao estabelecer que a isenção de Imposto do Selo é aplicável a quaisquer garantias previstas em planos de insolvência, de pagamentos ou de recuperação ou que sejam praticadas no âmbito da liquidação da massa insolvente, contendo uma formulação ampla no que ao âmbito subjetivo diz respeito.

Se o legislador optou por uma formulação ampla relativamente ao âmbito de incidência subjetivo de aplicação da isenção, não pode ser adotada uma interpretação restritiva da mesma por estarmos perante uma norma de isenção que deve ser interpretada em termos estritos.

2.2. Interpretação do artigo 269.º, alínea g), do CIRE à luz do elemento sistemático

Importa ainda interpretar o artigo 269.º, alínea g), do CIRE à luz do elemento sistemático com vista a extrair da referida norma um sentido que seja coerente com o sistema em que a mesma se insere, tendo em conta a própria “*unidade do sistema jurídico*”.

Com efeito, as normas não podem ser interpretadas como se de ilhas se tratassem mas antes como peças inseridas num conjunto harmonizado e coerente.

O artigo 269.º, alínea g) não é a única norma do CIRE que prevê um benefício fiscal visto que o legislador estabeleceu nas normas do artigo seguinte, o artigo 270.º do CIRE, uma isenção de IMT aplicável à aquisição de imóveis no contexto, designadamente, de processos de insolvência, tendo previsto igualmente outras isenções de Imposto do Selo no mesmo artigo 269.º.

A título de exemplo, na alínea c) do n.º 1 do artigo 270.º do CIRE, o legislador delimitou, de forma inequívoca e expressa, o âmbito subjetivo de aplicação da isenção quando estabeleceu que estão isentas de IMT “(...) *as seguintes transmissões de bens imóveis, integradas em qualquer plano de insolvência, de pagamentos ou de recuperação: (a) As que decorram da dação em cumprimento de bens da empresa e da cessão de bens aos credores*”.

Ora, o intérprete deve presumir que a filosofia subjacente à isenção do IMT prevista no artigo 270.º do CIRE é a mesma que preside à isenção do Imposto do Selo estabelecida na alínea g) do artigo 269.º do mesmo diploma em prol do princípio da coerência do ordenamento jurídico.

Para além do exposto, importa ainda analisar as diversas alíneas do artigo 269.º do CIRE na medida em que as mesmas estabelecem outras isenções de Imposto do Selo e podem ajudar na interpretação da alínea g) do mesmo artigo.

Em particular, cumpre chamar à colação a alínea e) do referido artigo 269.º que estabelece que estão isentos de Imposto do Selo: *"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;"*.

Relativamente à referida norma, pronunciou-se a Direcção Geral dos Impostos ("DGI") em 16 de julho de 2008, nos seguintes termos: *"9 — Também é de se referir que o universo subjectivo dos destinatários da isenção do artigo 269.º, alínea e), não se limita aos credores da empresa. De outro modo, não faria sentido, por não necessária, aliás, a isenção expressa da venda, permuta ou cessão dos elementos do activo em causa. (...) 10 — Deve ser referido que as isenções em causa aplicam-se, porque a lei não diferencia, independentemente de quem seja o sujeito passivo do imposto: a entidade devedora, os seus credores ou alguns deles ou terceiros. É, sim, essencial que os actos estejam previstos em planos de insolvência ou de pagamentos ou sejam praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente"*.

A DGI vem, assim, clarificar que, uma vez que a lei não diferencia, a isenção de Imposto do Selo prevista na alínea e) do artigo 269.º do CIRE aplica-se independentemente de quem seja o sujeito passivo do imposto (podem ser credores ou quaisquer outros terceiros).

Do exposto resulta, com meridiana clareza, que a única solução que resiste ao teste de coerência e de harmonia do ordenamento jurídico é a de que a amplitude com que foi redigida a norma constante da alínea g) do artigo 269.º do CIRE foi intencional e que, por conseguinte, esta norma deve ser interpretada no sentido de abranger quer as garantias prestadas pela empresa insolvente e/ou objeto dos planos previstos na lei quer as garantias prestadas por credores ou quaisquer outros terceiros a favor daquela.

2.3. Interpretação do artigo 269.º, alínea g), do CIRE à luz do elemento teleológico

Tendo em conta a solução interpretativa para que apontam, de forma clara e evidente, os elementos de interpretação acima referidos (*i.e.*, os elementos literal e sistemático), não pode senão concluir-se que, com o aditamento da alínea g) ao artigo 269.º do CIRE, o legislador pretendeu criar um benefício fiscal que salvaguardasse os credores ou outros terceiros e potenciase a reestruturação empresarial.

Se o objetivo do legislador com a norma é fomentar a recuperação empresarial e, ao mesmo tempo, se o escopo da isenção também é composto por idêntico objetivo e até mesmo potenciado quando a garantia é prestada por credores ou terceiros, não pode senão concluir-se que a aplicação da isenção a toda e qualquer prestação de garantia, independentemente do sujeito passivo em causa, é a única forma de acautelar ambos os objetivos.

Com efeito, a tributação das operações financeiras torna-as mais dispendiosas, difíceis e financeiramente menos atrativas. Em sede de Imposto do Selo sobre garantias o encargo do imposto incide sobre as entidades obrigadas à sua apresentação.

Foi precisamente com o objetivo de, por um lado, agilizar o processo de recuperação de empresas e / ou, por outro lado, de melhorar as perspetivas de satisfação dos credores num cenário adverso como o de insolvência do devedor que o legislador estabeleceu as isenções em Imposto do Selo e de IMT previstas nos artigos 269.º e 270.º do CIRE, respetivamente.

Isto porque a finalidade do processo de insolvência regulado pelo CIRE é justamente a de satisfazer os credores da forma mais eficiente possível, podendo a mesma ter lugar através da recuperação da empresa ou não.

A primazia concedida à satisfação dos direitos dos credores tem uma razão de ser que vem exposta no próprio preâmbulo do CIRE: *"(...) a vida económica e empresarial é vida de interdependência, pelo que o incumprimento por parte de certos agentes repercute-se necessariamente na situação económica e financeira dos demais"*.

No contexto da análise da isenção de IMT estabelecida no artigo 270.º do CIRE, o Supremo Tribunal Administrativo afirmou que: *"Tendo em conta o fim que o legislador pretende alcançar com a concessão de tal isenção, — fomentar e apoiar a venda rápida dos bens que integram a massa insolvente por óbvias razões de interesse dos credores, mas, também do interesse público de retoma do normal funcionamento do mundo empresarial em que cada processo de insolvência se apresenta como elemento perturbador, dando «um bónus» a quem adquirir os bens imóveis que integram a massa insolvente — compre estes bens que compra mais barato porque não tem de pagar o IMT que seria devido na aquisição de um imóvel similar fora do processo de insolvência — e que serão vendidos em fase de liquidação, o ambíguo texto do n.º 2 do artº 270º pode ser objecto de uma leitura mais clara e inequívoca sem recurso a qualquer interpretação extensiva"*. — Cf. Acórdão, de 25 de outubro de 2017, proferido no âmbito do processo n.º 0210/17.

A referida posição pode ser transposta, com as devidas adaptações, para o caso da isenção de Imposto do Selo em análise.

Em face do exposto, seria, no mínimo, incoerente que o diploma que prevê a reestruturação e recuperação das empresas concedesse um benefício fiscal sem ter em vista a referida finalidade ou até mesmo a satisfação dos credores para minimizar os prejuízos que a insolvência do devedor necessariamente acarreta aos agentes económicos que com ele se relacionam.

Assim, entender que as garantias prestadas por credores ou por quaisquer outros terceiros não estão abrangidas pela isenção prevista do artigo 269.º, alínea g), do CIRE seria esvaziar de conteúdo útil a referida norma e defraudar totalmente a intenção do legislador.

Não se colhendo do texto da lei qualquer elemento que permita respaldar entendimento oposto (como aquele que parece estar a ser adotada pela AT), sempre será de concluir que o elemento teleológico aponta igualmente no sentido de que a isenção do Imposto do Selo estabelecida no artigo 269.º, alínea g), do CIRE é aplicável a todas e quaisquer garantias previstas em planos de

insolvência, de pagamentos e de recuperação ou prestadas no contexto da liquidação da massa insolvente, independentemente do sujeito passivo do imposto.

2.4. Interpretação do artigo 269.º, alínea g), do CIRE à luz do elemento histórico

Por fim e porque a interpretação da norma constante da alínea g) do artigo 269.º do CIRE não estará completa sem que se atenda às “(...) circunstâncias em que a lei foi elaborada”, i.e., aos dados históricos que expliquem a introdução da norma em causa, sempre será de acrescentar que esta norma foi introduzida através da Lei do Orçamento do Estado para 2018 na sequência de uma questão que era, de forma recorrente, objeto de apreciação pelos tribunais tributários e que se prendia precisamente com a tributação, em Imposto do Selo, da prestação de garantias de qualquer tipo previstas em planos ou prestadas no contexto da liquidação da massa insolvente.

Com a introdução da norma de isenção em análise não pretendeu o legislador criar mais dúvidas sobre esta matéria mas antes acautelar que todas os atos de constituição e de prorrogação de garantias que estejam previstos em planos ou sejam praticados no contexto da liquidação da massa insolvente estão isentos de Imposto do Selo.

E, como veremos, este entendimento foi entretanto sancionado por um tribunal arbitral em decisão recente e pioneira nesta matéria.

2.5. Conclusão

Da interpretação da norma constante do artigo 269.º, alínea g), do CIRE à luz dos mais elementares princípios e cânones de interpretação jurídica resulta que todos os atos de constituição e de prorrogação de garantias previstos: “(...) em planos de insolvência, de pagamentos ou de recuperação ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente” estão isentos de Imposto do Selo independentemente do sujeito passivo do imposto (v.g. empresa insolvente, credores ou quaisquer outros terceiros).

3. Jurisprudência arbitral recente

A questão da delimitação do âmbito subjetivo de aplicação da norma de isenção constante do artigo 269.º, alínea g), do CIRE foi analisada recentemente por um tribunal arbitral em decisão, de 10 de outubro de 2022, proferida no âmbito do processo arbitral 364/2022-T e que ainda está pendente de publicação.

Na referida decisão, o tribunal arbitral coletivo (Tribunal Arbitral) constituído naquele processo começou por afirmar, a propósito da interpretação da referida norma à luz do elemento literal, que: “(...) no caso em apreço, nem sequer há qualquer palavra no texto do artigo 269.º do CIRE que suscite diversos entendimentos quanto à natureza do beneficiário da isenção, pois nenhuma alude ao tipo de agente que constitui a garantia.”.

E prossegue aquele Tribunal Arbitral: *"Por isso, desde logo por a lei não conter qualquer elemento literal que permita ser interpretado como limitando a isenção aos actos praticados pelo insolvente, não pode aquela norma ser interpretada como restringindo a isenção aos actos praticados por aquele e afastando do seu âmbito os actos de constituição de garantias praticados por terceiros, pois esta interpretação não encontra na letra da lei o «mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso», que é imposto pelo n.º 2 do artigo 9.º do Código Civil como limite à actividade interpretativa"*.

Concluindo ser *"(...) inquestionável que a letra desta norma não prevê qualquer requisito de natureza subjectiva fixando como condições da isenção apenas a sujeição a Imposto do Selo e a previsão do acto em planos dos tipos referidos ou a sua prática no âmbito de liquidação da massa insolvente"*.

Para além do exposto, é ainda referido, na decisão arbitral em análise, que a interpretação literal da norma não repugna os *"(...) critérios de justiça do sistema ou as simples regras do bom senso, pois, pelo contrário, facilitando a prática dos actos necessários à liquidação da massa insolvente, concilia-se perfeitamente com os objectivos do processo de insolvência de incrementar «a venda rápida dos bens que integram a massa insolvente por óbvias razões de interesse dos credores, mas, também do interesse público de retoma do normal funcionamento do mundo empresarial em que cada processo de insolvência se apresenta como elemento perturbador»"* e, bem assim, que *"A «preocupação expressa para com a protecção dos credores» a que alude a Autoridade Tributária e Aduaneira como justificação para a isenção de Imposto do Selo relativamente a garantias prestadas pelo devedor, vale da mesma forma em relação às prestadas por terceiros, que visam a mesma protecção"*.

Numa nota final, aquele Tribunal Arbitral salienta que uma interpretação restritiva (como a que foi adotada pela AT naquele processo) só se justifica quando há necessidade de compatibilizar o texto legal com a sua razão de ser e, bem assim, que as normas sobre benefícios fiscais, como a norma constante do artigo 269.º, alínea g), do CIRE: *"(...) devem ser interpretadas em termos estritos, o que, se é certo que não afasta a necessidade de interpretação, designadamente teleológica, não viabiliza a exigência de requisitos para que não há qualquer suporte textual."*

Foi neste contexto e com os referidos fundamentos que o Tribunal Arbitral decidiu que a prestação de garantias por quaisquer terceiros (credores ou outros) no âmbito de liquidação da massa insolvente está isenta de Imposto do Selo ao abrigo da alínea g) do artigo 269.º do CIRE, tendo, em consequência, julgado totalmente procedente o pedido arbitral apresentado e ordenado a anulação da (auto) liquidação de Imposto do Selo.

4. Mecanismos de recuperação do imposto do selo indevidamente pago

Seguindo de perto esta jurisprudência recente à qual não podemos deixar de aderir integralmente, aos credores ou outros terceiros que tenham liquidado e/ou procedido ao pagamento de Imposto do Selo sobre atos de constituição e de prorrogação de garantias previstos em planos ou praticados no contexto da liquidação da massa insolvente assiste o direito de contestar as liquidações de imposto, nos termos e nos prazos legalmente estabelecidos para o efeito.

Em caso de liquidações de Imposto do Selo emitidas pela AT, os contribuintes podem tentar recuperar o imposto indevidamente pago lançando mão dos meios de reação gratuitos e/ou judiciais/arbitrais legalmente previstos para o efeito.

Em particular, assiste aos contribuintes o direito a apresentar: (i) reclamação graciosa no prazo de cento e vinte dias a contar do termo do prazo de pagamento voluntário das liquidações, nos termos conjugados dos artigos 70.º, n.º 1, e 102.º, n.º 1, alínea a), do Código do Procedimento e do Processo Tributário (CPPT); (ii) impugnação judicial ou, quando aplicável, pedido arbitral nos prazos de três meses e de noventa dias, respetivamente, a contar do termo do prazo de pagamento voluntário das liquidações, da notificação de decisão de indeferimento da reclamação graciosa ou do indeferimento tácito da reclamação graciosa — cf. artigos 102.º, n.º 1, alíneas a), e) e d), do CPPT e 10.º, n.º 1, alínea a) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária — RJAT).

Para além dos referidos meios de reação normais, os contribuintes podem ainda apresentar pedido de revisão oficiosa das liquidações pelo menos com fundamento em injustiça grave ou notória. Neste último caso, o pedido de revisão oficiosa deve ser apresentado até ao termo do terceiro ano seguinte ao ano em que foi emitida a liquidação, nos termos e para os efeitos previstos no artigo 78.º, n.ºs 4 e 5, da LGT, e uma eventual decisão de indeferimento (expresso ou tácito) do pedido de revisão oficiosa pode ser contestada através de impugnação judicial ou, caso aplicável, de pedido arbitral a apresentar nos prazos de três meses e de noventa dias, respetivamente, contados desde a data da notificação de decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa (em caso de indeferimento expresso) ou do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa (que se presume quatro meses após a apresentação de pedido de revisão oficiosa) — cf. artigos 102.º, n.º 1, alíneas e) e d), do CPPT e 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

Por sua vez, em caso de (auto) liquidações de Imposto do Selo os contribuintes devem apresentar reclamação necessária no prazo de dois anos a contar da apresentação da declaração (no caso, após a apresentação da declaração de retenções na fonte IRS/IRC e Imposto do Selo) nos termos e para os efeitos previstos no artigo 131.º do CPPT. Uma eventual decisão de indeferimento (expressa ou tácita) da reclamação graciosa pode ser contestada através de impugnação judicial ou, caso aplicável, de pedido arbitral a apresentar nos prazos de três meses e de noventa dias, respetivamente, a contar da notificação de decisão de indeferimento de reclamação graciosa (em caso de indeferimento expresso) ou do indeferimento tácito da reclamação graciosa (que se presume quatro meses após a apresentação da reclamação graciosa) — cf. artigos 102.º, n.º 1, alíneas e) e d), do CPPT e 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

5. Conclusão

Concluindo, o artigo 269.º, alínea g), do CIRE deve ser interpretado no sentido de que todos os atos de constituição ou prorrogação de garantias previstos em planos de insolvência, de pagamentos e de recuperação ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente estão isentos de Imposto do Selo independentemente do sujeito passivo de imposto.

Esta posição foi já confirmada por um tribunal arbitral na decisão proferida no âmbito do processo 364/2022-T, não podendo deixar de ser acatada pela AT por ser aquela que resulta da interpretação da norma em causa à luz dos elementos literal, sistemático, teleológico e histórico.

Os contribuintes que, após a aprovação da Lei do Orçamento do Estado para 2018, tenham sido obrigados a pagar Imposto do Selo sobre a prestação ou prorrogação de garantias previstas em planos ou prestadas/prorrogadas no contexto da liquidação da massa insolvente podem, nos termos e com os condicionalismos previstos na lei, contestar as liquidações de imposto com vista a recuperar o Imposto do Selo indevidamente pago.