A INCIDÊNCIA DE SELO

SOBRE O TRESPASSE DE ESTABELECIMENTO

José Luís Saldanha Sanches

Manuel Anselmo Torres

Sumário

O trespasse de estabelecimento está sujeito a imposto do selo à taxa de 5%. Porém, o imposto do selo tem um campo de incidência objectiva residual no contexto do sistema fiscal, particularmente face ao imposto sobre o valor acrescentado. O presente artigo sustenta que o trespasse de estabelecimento por um sujeito passivo de IVA agindo como tal, fica excluído de imposto do selo, mesmo nas situações em que a lei simplifica o mecanismo de liquidação e dedução do IVA através da ficção da não transmissão.

The transfer of a going concern is subject to stamp duty at a rate of 5%. However, the scope of stamp duty is a residual one, notably in relation to value added tax. This article argues that the transfer of a going concern by a taxable person for VAT purposes, acting as such, excludes the charge to stamp duty, even if the transfer is subject to the "no-supply-rule" under which the transferee is treated as a successor of the transferor.

Índice

1 Introdução

2 Delimitação positiva da incidência
2.1 Conceito de trespasse no direito do balanço
2.2 Conceito de trespasse no direito civil e comercial
2.3 Conceito de trespasse no Código do Imposto do Selo

3 Delimitação negativa da incidência
3.1 Exclusão das operações sujeitas a IVA e dele não isentas
3.2 O trespasse como operação sujeita a IVA...
3.3 ... e dele não isenta

4. Conclusão

1 Introdução

O imposto do selo é, desde a sua criação, um imposto sem sistema. Não obedece a nenhum princípio unificador, tributa realidade A mas não a realidade B que tem com a primeira fortes semelhanças, começou por ser um imposto de larga abrangência mas hoje tem uma natureza apenas residual mas sempre sem que houvesse uma predeterminação com base num qualquer princípio que permitisse proceder a uma interpretação teleológica da sua vigência, deixando o intérprete reduzido a uma tentativa de interpretação literal, com base no texto do imposto, com toda a insegurança jurídica que tal implica.

No entanto a tentativa de adaptar este imposto aos princípios que hoje dominam o ordenamento jurídico tributário teve uma consequência e produziu originou um princípio: aos actos e contratos em que haja sujeição a IVA não se aplica Imposto do Selo. Um princípio que acentua de forma mais especificada o carácter residual deste imposto e que podemos utilizar no presente trabalho.

A reforma da tributação do património[1], embora tenha reafirmado esse princípio inscrito no artigo 1.º do Código do Imposto do Selo, manteve a tradição legislativa de acrescentar à respectiva Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS) normas de incidência de natureza fragmentária e de formulação telegráfica, sistematicamente desenquadradas. Foi o caso da verba n.º 27.1, nos termos da qual passou a incidir imposto do selo sobre o valor do trespasse de estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, à taxa de 5%.

Como muitas das verbas da TGIS, esta exige um particular esforço interpretativo na delimitação do seu campo de incidência, tanto pela positiva – quanto ao que deve abranger – como pela negativa – quanto ao que deve excluir.

A delimitação positiva da incidência da verba n.º 27.1 é necessária para fixar o conceito de trespasse de estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, dada a ausência de uma definição própria à norma de incidência.

A delimitação negativa da incidência da verba n.º 27.1 é necessária para identificar os trespasses que estão excluídos da norma de incidência por força do n.º 2 do artigo 1.º do Código do Imposto do Selo, sempre que sejam sujeitos a imposto sobre o valor acrescentado e dele não isentos.

2 Delimitação positiva da incidência

O conceito de trespasse carece de uma definição legal unívoca. Além de não ser objecto de definição no Código do Imposto do Selo, é utilizado com acepções inteiramente distintas no direito do balanço e no direito civil e comercial.

2.1 Conceito de trespasse no direito do balanço

O Plano Oficial de Contabilidade[2] e as directrizes contabilísticas da Comissão de Normalização Contabilística que o complementam[3], adoptam um conceito próprio de trespasse, definindo-o como a diferença entre o custo de aquisição de uma empresa e o justo valor dos respectivos activos e passivos

[1] Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro.
[2] Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro.
[3] Directrizes Contabilísticas n.º 1 (Tratamento Contabilístico das Concentrações de Actividades Empresariais) e n.º 12 (Conceito Contabilístico de Trespasse).

identificáveis. O trespasse constitui, assim, por definição, a parte do custo de aquisição de uma empresa atribuível a activos e passivos não identificáveis, tais como a clientela, o bom nome e outros que também se usa designar por "aviamento", "fonds de commerce" ou "goodwill".

O conceito contabilístico de trespasse tem a sua relevância limitada ao tratamento contabilístico de certas operações de concentração de empresas[4], e destina-se apenas a analisar o custo de aquisição em diferentes componentes para efeito do seu reconhecimento contabilístico no balanço e na demonstração de resultados.

O conceito contabilístico de trespasse refere-se, portanto, a um valor integrante do custo de uma aquisição, mas não se refere à transmissão em si.

2.2 Conceito de trespasse no direito civil e comercial

O regime jurídico do arrendamento urbano para fins não habitacionais utiliza o termo trespasse de estabelecimento comercial ou industrial para designar a situação em que a transmissão por acto entre vivos da posição do arrendatário não depende da autorização do senhorio[5].

Embora o regime do arrendamento urbano não chegue a estabelecer uma definição positiva de trespasse, ela pode extrair-se *a contrario* do elenco que a lei faz das situações que não configuram um trespasse[6]. Desse elenco retira-se que o trespasse consiste na transmissão por acto entre vivos da posição do arrendatário acompanhada da transferência, em conjunto, das instalações, utensílios, mercadorias ou outros elementos que integrem o estabelecimento, visando o exercício, no prédio, do mesmo ramo de comércio ou indústria.

Embora certos autores se apoiem no regime do arrendamento urbano para excluir da noção de trespasse qualquer transmissão de estabelecimento comercial ou industrial que não seja acompanhada da transmissão da posição de arrendatário do prédio em que o estabelecimento se encontra instalado[7], a generalidade da doutrina, secundada pela jurisprudência, reconhece ao trespasse um conceito mais

[4] Aquelas a que se aplica o método da compra e não o método de comunhão de interesses – cf. Directriz Contabilística n.º 1, acima citada.
[5] Artigo 1112º do Código Civil.
[6] Artigo 1112º n.º 2 do Código Civil.
[7] Cf. JORGE PINTO FURTADO, *Manual do Arrendamento Urbano*[3] (Coimbra: 2001), 532; SILVÉRIO MATEUS e CORVELO DE FREITAS, *Os Impostos sobre o Património, o Imposto do Selo, Anotados e Comentados*, (Coimbra: 2005), 771.

amplo, abarcando a transmissão de qualquer estabelecimento mesmo que não esteja instalado num prédio arrendado[8].

Porém, a contradição entre essas posições doutrinárias será apenas aparente. Aquela que faz depender o trespasse da transmissão do direito ao arrendamento pressupõe, naturalmente, que esse direito faça parte do estabelecimento em causa. Aquela que entende haver trespasse independentemente da transmissão de direito ao arrendamento, fá-lo no pressuposto de que esse direito não integra necessariamente a esfera de um estabelecimento.

Pode, assim, concluir-se que o trespasse, enquanto negócio jurídico, se define como a transmissão de um estabelecimento[9], entendido este como um conjunto de bens e direitos organizado para a prática de um comércio ou indústria. Nos casos em que entre esses direitos se inclui o direito ao arrendamento, este deverá naturalmente integrar o objecto da transmissão, para que se possa falar em trespasse. Nos demais casos, o trespasse não depende da existência nem, por conseguinte, da transmissão desse direito.

2.3 Conceito de trespasse no Código do Imposto do Selo

O Código do Imposto do Selo determina a sujeição a imposto de *"trespasses de estabelecimentos comercial, industrial ou agrícola"*, sem, porém, adiantar qualquer definição de trespasse. Limita-se a reconduzir o conceito de trespasse à categoria das transferências onerosas de actividades ou de exploração de serviços.

SILVÉRIO MATEUS, um dos autores do projecto do Código do Imposto do Selo, entende que estão excluídas do imposto do selo todas as transmissões de patrimónios que, embora constituídas por estabelecimentos comerciais ou industriais, não tenham subjacente a transmissão do direito ao arrendamento do prédio onde o estabelecimento está instalado[10].

---

[8] Cf. ORLANDO DE CARVALHO, "Alguns Aspectos da Negociação do Estabelecimento", Revista de Legislação e Jurisprudência, 115, 168 ss; ANTÓNIO MENEZES CORDEIRO, *Manual de Direito Comercial*, I (Coimbra: 2001), 248; Despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 9/2/2003; AcSTJ de 21/11/96, proc.º 453/96; AcSTJ de 27/02/98, in Colectânea de Jurisprudência, 1998, I, 79.

[9] Devendo acrescentar-se que se trata de uma transmissão definitiva, para a distinguir da transmissão temporária de estabelecimento, designada por cessão de exploração.

[10] SILVÉRIO MATEUS e CORVELO DE FREITAS, *Os Impostos sobre o Património, o Imposto do Selo, Anotados e Comentados*, (Coimbra: 2005), 771.

Porém, essa delimitação da incidência objectiva do imposto não parece ter acolhimento nem na letra nem no espírito do Código do Imposto do Selo. Com efeito, a letra desta lei não faz qualquer alusão à transmissão do direito ao arrendamento. Por outro, uma tal limitação não parece cumprir qualquer objectivo implícito ou explícito do imposto do selo.

Caso a transmissão do direito ao arrendamento fosse determinante para a sujeição a imposto, a solução natural seria a de tributar essa transmissão, e não a do estabelecimento no seu todo sempre que (e apenas se) neste se incluísse aquele direito. Não se compreenderia que a mera existência de um contrato de arrendamento afecto a um estabelecimento pudesse, independentemente da importância que assumisse no conjunto de bens e direitos que o integram, desencadear a tributação sobre o valor de todo o estabelecimento. Basta pensar que um estabelecimento pode estar instalado num imóvel de que só uma pequena parte é arrendada. Ofenderia o mais elementar princípio de igualdade tributária que na transmissão de dois estabelecimentos substancialmente idênticos, apenas fosse tributada aquela cujo estabelecimento incluísse um direito ao arrendamento de uma pequena parcela das respectivas instalações ou com um diminuto valor comercial no cômputo dos demais bens e direitos que o integram.

Caso fosse intenção do legislador tributar o trespasse apenas em função da transmissão do direito ao arrendamento, natural seria também que o valor tributável fosse limitado àquele que se devesse considerar ser o valor desse direito, mas não abrangesse todo o "valor do trespasse", como sucede na solução legal adoptada.

Em suma, a delimitação da incidência de imposto do selo àquelas transmissões de estabelecimentos que incluam a transmissão do direito ao arrendamento não parece ter o mínimo de correspondência na letra da lei nem traduzir o pensamento legislativo. Antes pelo contrário, resultaria no tratamento desigual de contribuintes em situação substancialmente idêntica, o qual deve ter-se por contrário à intenção legislativa.

Assim, julgamos forçoso concluir que o conceito de trespasse ínsito no Código do Imposto do Selo é coincidente com aquele acolhido pela generalidade da doutrina e da jurisprudência, abrangendo qualquer transmissão onerosa entre vivos de um estabelecimento comercial, industrial ou agrícola.

3 Delimitação negativa da incidência

3.1 Exclusão das operações sujeitas a IVA e dele não isentas

Determinado o conceito de trespasse para efeito da delimitação positiva da norma de incidência objectiva da verba 27.1 da TGIS, há que determinar ainda se essa incidência é ainda delimitada negativamente.

O artigo 1º do Código do Imposto do Selo, após incluir no campo da incidência objectiva do imposto qualquer acto ou facto previsto na Tabela Geral, tal como o trespasse, logo acrescenta, no seu n.º 2, um critério geral de delimitação negativa do imposto, excluindo da incidência todas as operações sujeitas IVA e dele não isentas.

Esta delimitação negativa do campo de incidência do imposto do selo destina-se a evitar que uma dada transmissão de bens ou prestação de serviços, ainda que constitua um facto ou acto previsto na Tabela Geral, possa ser tributada em sede de imposto do selo quando já o é em sede de IVA. Tal exclusão do campo de incidência impede, assim, que o imposto do selo possa vir ser repercutido no preço dos bens e serviços sujeitos a IVA, agravando a base de incidência deste último imposto e gerando um efeito de dupla tributação.

O imposto do selo assume, por isso, um carácter residual face ao IVA[11], apenas incidindo sobre factos ou actos que, além de previstos na Tabela Geral, não estejam sujeitos a IVA ou que, estando sujeitos, dele se encontrem isentos.

Para concluir sobre a incidência de imposto do selo no trespasse, há por isso que apurar se este constitui ou não uma operação sujeita a IVA e, em caso afirmativo, se se encontra ou não dele isento.

3.2 O trespasse como operação sujeita a IVA...

Estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado (IVA) as transmissões de bens e as prestações de serviços,[12] sendo aquelas definidas como a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade, e estas como as operações a título oneroso que não constituam transmissões de bens[13].

[11] Cf. SILVÉRIO MATEUS e CORVELO DE FREITAS, *Os Impostos sobre o Património, o Imposto do Selo, Anotados e Comentados*, (Coimbra: 2005), 535.
[12] Artigos 1º n.º 1, alínea a) do Código do IVA.
[13] Artigos 3º n.º 1 e 4º n.º 1 do Código do IVA.

O trespasse, entendido como a transmissão onerosa de um estabelecimento, é, nestes termos, uma operação sujeita a IVA.

A Sexta Directiva do IVA[14], que contém as regras imperativas e dispositivas pelas quais os estados membros da União Europeia devem harmonizar as suas respectivas legislações nacionais no domínio do IVA, permite a estes considerar que a transmissão de uma universalidade de bens e direitos não implica uma transmissão de bens ou uma prestação de serviços, e que o beneficiário sucede ao transmitente[15].

Tal faculdade foi usada por Portugal na transposição para o direito interno da Sexta Directiva do IVA. Por isso e nessa medida, o artigo 3º, nos n.ºs 4 e 5, do Código do IVA estabelece que não são consideradas transmissões as cessões do estabelecimento comercial sempre que o adquirente seja – ou se torne em virtude da aquisição – um sujeito passivo de IVA. O mesmo se aplica às prestações de serviços, de acordo com o artigo 4º, n.º 5 do Código do IVA.

Esta faculdade que a Sexta Directiva do IVA confere aos estados membros tem a sua razão de ser exclusivamente na simplificação do mecanismo do IVA, evitando a obrigação que de outra maneira recairia sobre o trespassante de liquidar imposto sobre a totalidade da contraprestação, bem como o correspectivo encargo que recairia sobre o adquirente de financiar o imposto normalmente avultado até poder exercer o direito à sua dedução e, eventualmente, obter o seu reembolso.

Conforme foi reconhecido pela Direcção de Serviços de Concepção e Administração (DSCA) do Serviço do IVA (SIVA) da Direcção-Geral dos Impostos[16], estas disposições "*consagram, assim, um regime excepcional dentro da mecânica do imposto, justificando-se como medidas simplificadoras cujo objectivo é não criar obstáculos (através de pré-financiamentos avultados) à transmissão de empresas, no seu globo, ou pelo menos dos seus elementos destacáveis como unidades independentes (v.g., trespasse de estabelecimento comercial, transformação de uma exploração comercial individual em sociedade ou a operação inversa, cisão, fusão ou transformação de sociedades).*

Mais não representam do que a utilização, no sistema português, de uma possibilidade conferida aos Estados membros (ao abrigo do [então] *n.º 2 do artigo 5.º da Sexta Directiva da CEE)*

[14] Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.
[15] Artigos 19º e 29º da Sexta Directiva.
[16] Informação da DSCA n.º 2495, de 28.11.91, ponto 1.

de 'ignorarem' a realização de transmissões de bens, desde que haja continuidade no exercício da actividade transferida.

Tal 'ficção' de inexistência é então legitimada quer nessa 'sucessão' da actividade, quer numa total irrelevância ao nível da economia do imposto (o imposto liquidado pelo transmitente viria a ser imediatamente deduzido pelo adquirente)".

Em atenção a essa finalidade, a administração tributária determinou, ao abrigo do artigo 3.º n.º 5 do Código do IVA, que o regime simplificado não tem aplicação no caso de o adquirente ser um sujeito passivo de IVA que pratique exclusivamente operações isentas do imposto que não confiram direito à dedução.[17] Com efeito, o direito à dedução do imposto constitui a verdadeira justificação para ficcionar a não transmissão de bens e a não prestação de serviços em caso de trespasse de um estabelecimento. Falecendo a justificação, falece também a ficção, e regressa o mecanismo da liquidação de imposto sobre a totalidade da contraprestação.

Sendo o adquirente um sujeito passivo de IVA misto, isto é, que pratica simultaneamente operações que conferem o direito à dedução do imposto e outras que não conferem esse direito, a ficção mantém-se, não havendo lugar à liquidação de IVA no trespasse, mas o adquirente fica obrigado a regularizar a favor do Estado a diferença entre o IVA calculado sobre a contraprestação e o IVA que seria dedutível pelo método da percentagem de dedução (pro-rata)[18].

Resulta, assim, claramente do regime de simplificação consagrado no uso da faculdade conferida pela Sexta Directiva do IVA, que a transmissão do estabelecimento é uma operação sujeita a IVA, cuja obrigação de liquidação do imposto é dispensada se e na medida em que lhe corresponde um direito à dedução do imposto.

O regime de simplificação da tributação da transmissão de estabelecimento não se caracteriza nem assume a natureza de uma exclusão de incidência do IVA, antes pressupõe essa incidência. Apenas se aplica às transmissões entre sujeitos passivos e desde que o adquirente afecte o estabelecimento a uma actividade tributável. Pressupõe regularizações a favor do Estado do IVA não liquidado na transmissão do estabelecimento sempre que o adquirente não o afecte a uma actividade tributável ou o afecte a uma actividade não tributável.

---

[17] Ofício-circulado da Direcção de Serviços do IVA n.º 134 850, de 21.11.89, ponto 6. O mesmo se aplica quando o adquirente, sendo um sujeito passivo misto, afecta o estabelecimento a uma actividade isenta que não confere o direito à dedução.

[18] Ofício-circulado da Direcção de Serviços do IVA n.º 134 850, de 21.11.89, ponto 6.2.1.

Ao contrário das operações excluídas do campo de incidência, a transmissão de estabelecimento nestas circunstâncias não retira ao transmitente no direito à dedução do imposto do imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços que o integrem.

O elemento simplificador do regime consiste numa "ficção de não transmissão" dos bens e direitos efectivamente transmitidos, com o simples propósito de desobrigar o transmitente da liquidação de IVA, desonerando o adquirente do encargo do seu financiamento. Visa criar uma situação equivalente à de um reembolso instantâneo do IVA liquidado. De resto, tudo se passa como em qualquer outra transmissão tributável, ficando o sujeito passivo adquirente obrigado a regularizar a favor do Estado o IVA incidente sobre qualquer elemento do estabelecimento que não afecte a operações tributáveis.

3.3 ... e dele não isenta

Tão pouco se caracteriza este regime de simplificação como uma isenção de IVA, já que, ao contrário do que seria a consequência de uma isenção, o transmitente não fica impedido de deduzir o imposto que suportou ou obrigado a regularizar o imposto que deduziu relativo aos elementos que integram o estabelecimento trespassado[19].

Podemos, portanto, concluir que a transmissão onerosa de um estabelecimento comercial ou industrial entre sujeitos passivos de IVA que exercem uma actividade tributável é uma operação sujeita a IVA e dele não isenta.

Como tal, essa operação está excluída de imposto do selo.

Não estão sujeitos a IVA, pelo contrário, as transmissões de estabelecimento comerciais ou industriais cujo transmitente não seja um sujeito passivo de IVA nem se torne num sujeito passivo de IVA em virtude dessa transmissão. Seria o caso de um particular que tivesse adquirido um estabelecimento a título gratuito e, sem chegar a explorá-lo, o transmitisse a título oneroso[20]. Nesse caso, o trespasse seria sujeito a imposto do selo.

[19] Cf. conclusões n.ºs 37 e 38 do Advogado-Geral do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, JACOBS, apresentadas em 13.04.2000 no caso *Abbey National Plc vs. Commissioners of Customs & Excise* (C-408/98).

[20] O transmitente não se torna um sujeito passivo de IVA em virtude dessa transmissão, nos termos do artigo 2.º n.º 1, alínea a) do Código do IVA porque o ganho que eventualmente realiza não é sujeito a IRS, nos termos do artigo 10º do Código do IRS.

Igualmente se pode configurar uma transmissão de um estabelecimento que, embora sujeita a IVA esteja dele isenta. Será o caso de uma transmissão de um estabelecimento a um adquirente localizado fora do território nacional[21]. Também nesse caso, o trespasse seria sujeito a imposto do selo.

4. Conclusão

São operações sujeitas ao imposto do selo previsto na verba n.º 27.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo anexa ao Código do Imposto do Selo, quaisquer aquisições onerosas de estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, sempre que o transmitente não aja na qualidade de sujeito passivo de imposto sobre o valor acrescentado ou se a transmissão configurar uma operação isenta de IVA.

Não são sujeitos ao imposto do selo previsto na verba n.º 27.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo anexa ao Código do Imposto do Selo, os trespasses de estabelecimento comercial, industrial ou agrícola que não são considerados transmissões nos termos e para os efeitos do artigo 3º, n.º 4, e do artigo 4º, n.º 5, do Código do IVA.

[21] Cf. artigo 14.º do Código do IVA e artigo 14.º do Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias.