



Pereira, Ricardo Rodrigues, “A incidência do imposto do selo sobre os trespasses de estabelecimento comercial, industrial ou agrícola”

ÍNDICE: INTRODUÇÃO. I A DELIMITAÇÃO POSITIVA DA INCIDÊNCIA. 1. O conceito de trespasse no direito civil. 2. O conceito de trespasse no Código do Imposto do Selo. II A DELIMITAÇÃO NEGATIVA DA INCIDÊNCIA. 1. A exclusão da incidência do Imposto do Selo sobre as operações sujeitas a Imposto sobre o Valor Acrescentado e dele não isentas. 2. A sujeição do trespasse ao Imposto sobre o Valor Acrescentado. CONCLUSÃO

INTRODUÇÃO

No artigo 1.º, n.º 2, do Código do Imposto do Selo¹ encontramos plasmado o princípio segundo o qual relativamente às operações em que haja sujeição a Imposto sobre o Valor Acrescentado², não há sujeição a Imposto do Selo³.

Acontece que, no âmbito da Tabela Geral do Imposto do Selo⁴ anexa ao CIS, existem algumas normas de incidência do imposto, ao longo das várias verbas que a compõem, que integram operações que, em determinadas circunstâncias, estão sujeitas a IVA, pelo que exigem uma correcta delimitação do seu campo de incidência, seja quanto ao que abrangem (delimitação positiva da incidência), seja quanto ao que delas está excluído (delimitação negativa da incidência).

Um desses casos é, precisamente, o da verba 27.1 da TGIS, nos termos da qual incide IS sobre os trespasses de estabelecimento comercial, industrial ou agrícola.

No âmbito deste breve estudo, propomo-nos, pois, analisar quer a delimitação positiva, quer a delimitação negativa da incidência do IS sobre os trespasses de estabelecimento comercial, industrial ou agrícola – o mesmo é dizer, da verba 27.1 da TGIS –, tendo em vista, quanto ao primeiro aspecto, concretizar o conceito de trespasse e, relativamente ao segundo aspecto, identificar os trespasses que estão excluídos dessa norma de incidência, por estarem sujeitos a IVA e dele não isentos.

I

A DELIMITAÇÃO POSITIVA DA INCIDÊNCIA

Para que se possa levar a efeito a delimitação positiva da incidência do IS sobre os trespasses de estabelecimento e, conseqüentemente, da verba 27.1 da TGIS, é necessário estabelecer o conceito de trespasse de estabelecimento comercial, industrial ou agrícola⁵.

¹ De ora em diante, abreviadamente designado “CIS”.

² De ora em diante, abreviadamente designado “IVA”.

³ De ora em diante, abreviadamente designado “IS”.

⁴ De ora em diante, abreviadamente designada “TGIS”.

⁵ Para os objectivos que norteiam a nossa linha de análise neste estudo, não se afigura relevante abordar as questões que se colocam em torno do conceito de *estabelecimento*. Assim, seguindo aquela que consideramos ser a posição dominante nesta matéria, entendemos que o conceito de *estabelecimento* a considerar deverá ser o conceito jurídico, isto é, o *estabelecimento* enquanto “conjunto patrimonial objectivamente apto ao exercício de uma actividade económica e independente, composto por um conjunto de elementos corpóreos e incorpóreos, nomeadamente, direitos de propriedade intelectual e industrial, contratos de trabalho e outros, utensílios, máquinas, mercadorias, e passivo, susceptíveis de constituírem uma universalidade de bens ou unidade



1. O conceito de trespasse no direito civil

O trespasse, durante muito tempo, não foi definido de forma uniforme, nem pela legislação, nem pela doutrina.

No âmbito do Regime do Arrendamento Urbano, aprovado pelo Decreto – Lei n.º 321-B/90, de 15 de Outubro⁶, a expressão trespasse era utilizada no respectivo artigo 115.º – cuja epígrafe era “*Trespasse do estabelecimento comercial ou industrial*” –, e servia para individualizar as situações em que era permitida a transmissão por acto entre vivos da posição do arrendatário, sem dependência da autorização do senhorio.

Porém, o conceito de trespasse não era ali estabelecido, alcançando-se o seu conteúdo pela interpretação *a contrario* das situações que a lei enumerava como não configurando um trespasse⁷. E, assim, podia concluir-se que o trespasse “*é o contrato pelo qual se transmite definitiva, e em princípio onerosamente, para outrem, juntamente com o gozo do prédio, a exploração de um estabelecimento comercial ou industrial nele instalado*”⁸; ou seja, é a “*transmissão definitiva, por acto entre vivos (seja a título oneroso, seja a título gratuito), da titularidade do estabelecimento comercial*”, o que “*implica a transferência, em conjunto, das instalações, utensílios, mercadorias ou outros elementos que integram o estabelecimento e que, transmitido o gozo do prédio, nele se continue a exercer o mesmo ramo de comércio ou indústria*”⁹.

A Lei n.º 6/2006, de 27 de Fevereiro, que aprovou o Novo Regime do Arrendamento Urbano, veio revogar o anterior regime legal, salvo quanto a algumas matérias¹⁰, tendo introduzido diversas alterações em vários diplomas legais, entre eles o Código Civil, compêndio legal onde agora encontramos, no artigo 1112.º – cuja epígrafe é “*Transmissão da posição do arrendatário*” –, uma disposição semelhante à do citado artigo 115.º do, agora revogado, Regime do Arrendamento Urbano.

Mais uma vez, à semelhança do que sucedia anteriormente, não é ali vertida qualquer definição do conceito de trespasse, continuando esta expressão a servir para autonomizar as situações em que é permitida a transmissão por acto entre vivos da posição do arrendatário, sem dependência da autorização do senhorio.

Pelo que, também no âmbito desta norma do Código Civil, continuamos a descortinar o que seja o trespasse por via da interpretação *a contrario* das situações que a ali são elencadas como não configurando um trespasse¹¹, as quais, pese embora a diferente redacção legal, se reconduzem às anteriormente previstas no artigo 115.º do Regime do Arrendamento Urbano.

funcional” (CLOTILDE CELORICO PALMA, *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Cadernos IDEFF, n.º 1, 3ª edição, Coimbra, Almedina, 2008, p. 61).

⁶ O Regime do Arrendamento Urbano foi revogado, salvo quanto a algumas matérias, pela Lei n.º 6/2006, de 27 de Fevereiro, a que nos referiremos seguidamente no texto.

⁷ O artigo 115.º, n.º 2, do Regime do Arrendamento Urbano dispunha que “*Não há trespasse: a) Quando a transmissão não seja acompanhada de transferência, em conjunto, das instalações, utensílios, mercadorias ou outros elementos que integram o estabelecimento; b) Quando, transmitido o gozo do prédio, passe a exercer-se nele outro ramo de comércio ou indústria ou quando, de um modo geral, lhe seja dado outro destino.*”.

⁸ JORGE ALBERTO ARAGÃO SEIA, *Arrendamento urbano*, 7ª edição revista e actualizada, Coimbra, Almedina, 2004, p. 674.

⁹ *Ibidem*.

¹⁰ Ver artigo 60.º, n.º 1, da Lei n.º 6/2006, de 27 de Fevereiro.

¹¹ O artigo 1112.º, n.º 2, do Código Civil estatui que: “*Não há trespasse: a) Quando a transmissão não seja acompanhada de transferência, em conjunto, das instalações, utensílios, mercadorias ou outros elementos que integram o estabelecimento; b) Quando a transmissão vise o exercício, no prédio, de outro ramo de comércio ou indústria ou, de um modo geral, a sua afectação a outro destino.*”.



Assim sendo, podemos continuar a afirmar que pelo trespasse o cedente transmite definitivamente o bem económico em que se traduz a universalidade de direito do estabelecimento comercial.^{12 13}

2. O conceito de trespasse no Código do Imposto do Selo

O CIS determina a sujeição a este imposto dos “*trespases de estabelecimento comercial, industrial ou agrícola*”, como decorre da verba 27.1 da TGIS, sendo o trespasse integrado nas “*transferências onerosas de actividades ou de exploração de serviços*”.

Porém, não consta do Código do Imposto do Selo e, concretamente, da norma de incidência da verba 27.1 da TGIS, qualquer definição do conceito de trespasse.

Acresce que se percorrermos os demais compêndios legais de índole tributária e, mais concretamente, fiscal, em nenhum deles vamos encontrar a definição de tal conceito. Assim, temos de recorrer a outros ramos de direito e, nomeadamente, ao direito civil, para determinarmos o que deve entender-se por trespasse¹⁴.

Assim sendo, podemos então concluir que o conceito de trespasse utilizado no âmbito do CIS é aquele que acima se deixou referido e que decorre do direito civil, ou seja, o trespasse é o negócio jurídico, em princípio oneroso, pelo qual se opera a transmissão definitiva, por acto entre vivos, da titularidade de um estabelecimento, sendo este constituído por um conjunto de bens e direitos.

II

A DELIMITAÇÃO NEGATIVA DA INCIDÊNCIA

1. A exclusão da incidência do Imposto do Selo sobre as operações sujeitas a Imposto sobre o Valor Acrescentado e dele não isentas

O artigo 1.º, n.º 1, do CIS determina que este imposto incide sobre todos os actos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos previstos na TGIS, incluindo as transmissões gratuitas de bens.

Assim, por força desta norma, os trespases estão abrangidos pela incidência objectiva do IS, uma vez que está previsto na verba 27.1 da TGIS.

No entanto, o n.º 2 do mesmo artigo 1.º delimita negativamente o campo de incidência objectiva do IS, excluindo dessa incidência as operações sujeitas a IVA e dele não isentas, excepção feita às situações previstas na verba 11.2 da TGIS¹⁵.

¹² Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12/04/2000, proferido no processo n.º 022347, disponível em www.dgsi.pt.

¹³ Importa fazer a distinção entre o trespasse e a cessão de exploração do estabelecimento comercial, consistindo esta, como bem refere JORGE ALBERTO ARAGÃO SEIA, no “*contrato pelo qual se transfere temporária e onerosamente para outrem, juntamente com o gozo do prédio, a exploração de um estabelecimento comercial ou industrial nele instalado*” (ob. cit., p. 674).

¹⁴ O artigo 11.º da Lei Geral Tributária estabelece no seu n.º 2 que “*Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei*”.

¹⁵ Artigo 1.º, n.º 8, do CIS. A verba 11.2 da TGIS é referente aos prémios do bingo, de rifas e do jogo do loto, bem como de quaisquer sorteios ou concursos, com excepção dos prémios dos jogos sociais previstos na verba 11.3 da TGIS.



Assim, por força deste critério de delimitação negativa da incidência objectiva do IS, este imposto apenas incide sobre actos ou factos que, para além de estarem previstos na TGIS, não estejam sujeitos a IVA ou que, estando-o, dele estejam isentos, com a excepção anteriormente referida. O IS assume, pois, um carácter residual face ao IVA¹⁶.

Desta forma, importa verificar se os trespasses – *rectius*, se todo e qualquer trespasses – estão ou não sujeitos a IVA e, estando, se dele estão ou não isentos, a fim de delimitar negativamente a incidência da verba 27.1 da TGIS que integra os trespasses no campo de incidência objectiva do IS.

2. A sujeição do trespasses ao Imposto sobre o Valor Acrescentado

Como decorre do disposto no artigo 1.º, n.º 1, alínea a), do Código do IVA¹⁷, estão sujeitas a IVA as *“transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal”*.

Fazendo o percurso densificador desta norma legal no âmbito do CIVA, temos que transmissão de bens é a *“transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade”*¹⁸, sendo que prestações de serviços são as *“operações efectuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens”*¹⁹. Já no tocante aos sujeitos passivos do IVA, estes são os elencados na norma de incidência subjectiva constante do artigo 2.º do CIVA.

Atento o conceito de trespasses acima estabelecido, podemos concluir que, enquanto negócio jurídico oneroso, o trespasses está, em princípio, sujeito a IVA. Contudo, existem situações em que o trespasses de um estabelecimento não está sujeito a IVA.

Nos termos do disposto no artigo 3.º, n.º 4, do CIVA, é excluído do conceito de transmissão de bens e, por consequência, do âmbito de incidência objectiva do IVA, *“as cessões a título oneroso ou gratuito do estabelecimento comercial, da totalidade de um património ou de uma parte dele, que seja susceptível de constituir um ramo de actividade independente, quando, em qualquer dos casos, o adquirente seja, ou venha a ser, pelo facto da aquisição, um sujeito passivo do imposto de entre os referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º”*.

Como refere Clotilde Celorico Palma, é *“uma medida de simplificação administrativa que visa evitar sobrecarregar a tesouraria das empresas, aplicável, designadamente, nos casos de trespasses de estabelecimento, fusão, incorporação ou cisão de sociedades, e justificável uma vez que há uma continuidade da actividade económica”*²⁰.

Para os efeitos previstos naquela norma do CIVA, o n.º 5 do mesmo artigo 3.º estatui que *“a administração fiscal adopta as medidas regulamentares adequadas, nomeadamente a limitação do direito à dedução, quando o adquirente não seja um sujeito passivo que pratique exclusivamente operações tributadas”*.

Neste concreto âmbito, a administração tributária veio, através do Ofício – Circulado n.º 134 850/89, de 21 de Novembro, da DSCA do SIVA, esclarecer o seguinte:

- a) O n.º 4 do artigo 3.º do CIVA abrange apenas as cessões a título definitivo, estando excluídas as cessões temporárias de um estabelecimento comercial, visto que

¹⁶ Neste sentido, J. SILVÉRIO MATEUS e CORVELO DE FREITAS, *Os Impostos sobre o Património Imobiliário, O Imposto do Selo*, Coimbra, Rei dos Livros, 2005, p. 535.

¹⁷ De ora em diante, abreviadamente designado “CIVA”.

¹⁸ Artigo 3.º, n.º 1, do CIVA.

¹⁹ Artigo 4.º, n.º 1, do CIVA.

²⁰ CLÓTILDE CELORICO PALMA, *ob. cit.*, p. 59.

estas já não são consideradas transmissões de bens, mas sim prestações de serviços²¹;

- b) Aquela norma só se aplica se o adquirente já for, ou vier a ser, pelo facto da aquisição, um sujeito passivo de IVA;
- c) A mesma norma não é aplicável se o adquirente for um sujeito passivo isento ou estiver abrangido pelo regime dos pequenos retalhistas, uma vez que quer num caso, quer noutro não pratica quaisquer operações tributadas a jusante;
- d) Se o adquirente for um sujeito passivo misto, isto é, se praticar operações que conferem o direito à dedução e operações que não conferem esse direito, deverá observar-se o seguinte:
 - (i) Se adoptar o método do *pro rata* para o exercício do direito à dedução, deverá proceder a uma regularização a favor do Estado, correspondente à diferença entre o montante do IVA que lhe teria sido liquidado se a transmissão fosse tributada e o que resultaria da aplicação do *pro rata* ao mesmo montante;
 - (ii) Se o regime seguido pelo adquirente for o da afectação real, haverá ou não liquidação de IVA conforme o estabelecimento transmitido for afecto, respectivamente, ao(s) sector(es) que não confere(m) o direito à dedução ou ao(s) sector(es) que confere(m) esse direito.

Temos, pois, que o regime previsto no artigo 3.º, n.º 4, do CIVA apenas se aplica às transmissões de estabelecimento comercial que ocorram entre sujeitos passivos de IVA, sendo que, relativamente ao adquirente, este, para além de já ser, ou dever vir a ser, pelo facto da aquisição, um sujeito passivo de IVA – não isento, nem abrangido pelo regime dos pequenos retalhistas –, deve ainda afectar o estabelecimento ao exercício de uma actividade tributável.

Assim, embora as referidas operações económicas coubessem nas regras de incidência objectiva do IVA, o legislador optou por as excluir da tributação neste imposto.

O regime em apreço foi objecto de análise num acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, relatado pela Juiz Conselheira Isabel Marques da Silva, tendo sido objecto das seguintes considerações, com as quais concordamos:

“1 - A exclusão do conceito de “transmissão de bens” para efeitos de IVA das “cessões a título oneroso ou gratuito do estabelecimento comercial, da totalidade de um património ou de uma parte dele, que seja susceptível de constituir um ramo de actividade independente”, constante do n.º 4 do artigo 3.º do CIVA, corresponde à utilização por parte do legislador nacional da faculdade que lhe foi conferida pelo n.º 8 do artigo 5.º da Sexta Directiva do Conselho de 17 de Maio de 1977 (Directiva 77/388/CEE), nos termos da qual «Os Estados-membros podem considerar que a transferência a título oneroso ou a título gratuito ou sob a forma de entrada numa sociedade de uma universalidade de bens ou de parte dela não implica uma entrega de bens e que o beneficiário é equiparado a sucessor do transmitente. (...)».

2 - A norma comunitária pretendeu conferir aos Estados-Membros a possibilidade de estabelecerem “uma simplificação de procedimentos” e bem assim a de lhes permitir “evitar sobrecarregar as tesourarias das empresas”, estando este segundo objectivo relacionado “com a intenção de não agravar o esforço financeiro das empresas que pretendem iniciar uma actividade comercial ou industrial, ou expandir ou renovar a que vêm já exercendo, obrigando-as nesse momento ao dispêndio de um montante avultado de IVA, o qual, em princípio, iria posteriormente ser objecto de dedução a seu favor”.

²¹ A este propósito, no ponto 3 daquele Ofício – Circulado, é ainda referido que “a norma abrange apenas as cessões a título definitivo, não podendo invocar-se o n.º 4 do artigo 4.º [actualmente, é o n.º 5], já que este, embora mandando aplicar às prestações de serviços o disposto no n.º 4 do artigo 3.º, refere a expressão «em idênticas condições», o que significa que é apenas aplicável às cessões a título definitivo de bens incorpóreos que integram o estabelecimento mas que, por força da definição de «transmissão de bens» prevista no artigo 3.º, são consideradas, para efeitos de Código do IVA, como prestações de serviços”.



3 - Daí que a norma comunitária refira expressamente que, nesses casos, o beneficiário é equiparado a sucessor do transmitente, alocação que, não implicando necessariamente a identidade de ramos de actividade exercidas por este e por aquele (como o Tribunal de Justiça já teve ocasião de esclarecer no seu Acórdão de 27 de Novembro de 2003, processo n.º C- 497/01), parece ter implícito o entendimento, sob pena de frustração da ratio da norma em causa (e a daquelas que nos ordenamentos dos Estados-Membros concretizaram aquela faculdade), de que a exclusão só se verifica se o adquirente for ou vier a ser, pelo facto da aquisição, um sujeito passivo de imposto, sendo necessário que o adquirente continue a exercer a mesma actividade económica que vinha sendo exercida pelo transmitente, numa relação de sequência contínua e sem interrupções.²²

Importa salientar que, nas situações previstas na norma do CIVA em referência, não estamos perante qualquer isenção de IVA, pois mantém-se o direito à dedução, pelo transmitente, do imposto suportado a montante relativamente ao estabelecimento objecto de trespasse, nos termos dos artigos 19.º e 20.º do CIVA.

São, pois, operações não sujeitas a IVA.

Consequentemente, são operações sujeitas a IS, nos termos do disposto no artigo 1.º, n.º 2, do CIS, aplicando-se-lhe a verba 27.1 da TGIS.

Diferentemente, nas situações em que ocorra a transmissão de um estabelecimento e o adquirente não seja já, ou não venha a ser, pelo facto da aquisição, um sujeito passivo de IVA, ou seja um sujeito passivo isento ou abrangido pelo regime dos pequenos retalhistas, ou, então, em que não afecte o estabelecimento a uma actividade tributável, não há lugar à aplicação do regime decorrente do artigo 3.º, n.º 4, do CIVA.

Nestas situações, as mencionadas operações estão, pois, sujeitas a IVA e dele não isentas.

Em virtude disso, não são, então, operações sujeitas a IS, atento o disposto no artigo 1.º, n.º 2, do CIS, não lhes sendo aplicável a verba 27.1 da TGIS.

CONCLUSÃO

Estão sujeitos a IS, aplicando-se-lhes a verba 27.1 da TGIS, por não estarem sujeitos a IVA, os trespases de estabelecimento comercial, industrial ou agrícola que ocorram entre sujeitos passivos de IVA e em que o adquirente afecte o estabelecimento ao exercício de uma actividade tributável em IVA, isto é, os trespases enquadráveis no artigo 3.º, n.º 4, do CIVA.

Não estão sujeitos a IS e, por isso, não é lhes aplicável a verba 27.1 da TGIS, por estarem sujeitos a IVA e dele não isentos, os trespases de estabelecimento comercial, industrial ou agrícola em que o adquirente não seja já, ou não venha a ser, pelo facto da aquisição, um sujeito passivo de IVA, ou seja um sujeito passivo isento ou abrangido pelo regime dos pequenos retalhistas, ou, então, em que não afecte o estabelecimento a uma actividade tributável em IVA, ou seja, os trespases que não se enquadram no artigo 3.º, n.º 4, do CIVA.

²² Acórdão de 5 de Maio de 2010, proferido no processo n.º 036/10, disponível em www.dgsi.pt.