

O TRESPASSE DE ESTABELECIMENTOS COMERCIAIS

Aspectos Fiscais e Contabilísticos

**Trespasse a título oneroso e a título gratuito;
Enquadramento em IRS/IRC do trespasante e no imposto
do selo no trespasário; Incidência e determinação da
matéria colectável dos estabelecimentos com e sem
contabilidade organizada; Exclusão do imposto do selo nas
transmissões sujeitas a IVA**

**Por: Abílio Marques
Consultor Fiscal**

1-Considerações Gerais

Não há um conceito legal de trespasse. Todavia, a partir da abundante doutrina, poderemos defini-lo como um acto “inter vivos”, voluntário ou coercivo, normalmente oneroso, que opera a transferência da propriedade do estabelecimento. Não há trespasse se não ocorrer a transmissão do globo, isto é, do conjunto de bens enquadrados numa organização e não apenas de uma parte.

Do ponto de vista jurídico, o termo trespasse refere-se à transmissão do que a lei designa por “estabelecimento comercial ou industrial” (art.º 115.º do Decreto-Lei n.º 321-B/90, de 15 de Outubro, que aprovou o Regime de Arrendamento Urbano).

A forma mais comum de trespasse é a da compra e venda voluntária. Quando as escrituras ou documentos particulares que titulem os trespases não discriminem o imobilizado e/ou as existências de mercadorias e produtos, é conveniente a elaboração de um balanço, inventário ou relação, suportado por informação complementar e reportado à data da transmissão, que deve constar como anexo e onde os elementos patrimoniais sejam devidamente discriminados. Será este documento que permite apurar resultados em sede do trespasante e abrir a contabilidade em sede do trespasário ou adquirente.

Em termos contabilísticos, o termo trespasse, embora pressupondo a transmissão do estabelecimento comercial ou industrial, não designa a transmissão em si mesma, mas antes a diferença entre o custo de aquisição do estabelecimento adquirido e o valor dos respectivos activos líquidos identificáveis.

Existindo trespasse, se for positivo, estamos perante um activo não tangível, associado a expectativas de geração de lucros por parte do estabelecimento adquirido, que deve ser contabilizado na conta 43xx -imobilizações incorpóreas.

Por sua vez, através da discriminação constante do documento que titula o trespasse ou de relação anexa, o adquirente deverá abrir e ou debitar as respectivas contas. Na conta “trespasse” só deverá ser contabilizada qualquer importância se, porventura, o valor pago, exceder o somatório das existências, imobilizado e outros valores englobados na transmissão. É o valor do activo incorpóreo que corresponderá a valores de patentes, de marcas de fabrico e de chave ou aviamento.

2-Trespasse a título oneroso

2.1-Enquadramento em IRS/IRC do trespasante

Pela operação de trespasse, o trespasante poderá apurar três tipos de resultados:

- um correspondente ao trespasse propriamente dito e que consistirá nas mais valias apuradas a partir do valor de aquisição, se tiver existido, e o valor de realização;

- outro correspondente à alienação das instalações e demais imobilizações corpóreas, gerando mais ou menos valias, e

- outro correspondente à venda de existências com o lançamento do valor de venda nos respectivos proveitos.

Contabilisticamente, o adquirente deve, nos termos do ponto 5.4.8 do Plano Oficial de Contabilidade, amortizar os trespases no prazo máximo de cinco anos, podendo, no entanto, este período ser dilatado, desde que tal se justifique e não exceda o do uso útil.

Isso conduz a um custo no plano contabilístico, que não é fiscalmente aceite e, como tal deve ser acrescido para efeitos de apuramento do lucro tributável, no campo 207 do quadro 07 da declaração de rendimentos mod.22.

Consequentemente, o valor da amortização não deve ser inscrito no respectivo mapa de amortizações. Trata-se de um custo efectivamente contabilizado e que não tem relevância fiscal.

2. 2 Imposto do selo no trespasário

a)-Incidência

A tributação dos trespases a título oneroso encontra-se prevista na verba 27 da Tabela Geral, cuja redacção é a seguinte:

“27-Transferências onerosas de actividade ou de explorações de serviços:

27.1-Trespases de estabelecimento comercial, industrial ou agrícola –sobre o seu valor.....5%

27.2-.....

Este campo de incidência abrange a transmissão da propriedade do estabelecimento, quer esta se opere por um contrato de compra e venda, por arrematação em processo executivo, pela realização do capital das sociedades, pela dissolução das sociedades ou por doação.

Consequentemente, não abrange as cedências de exploração, quer porque estas não operam transmissão do estabelecimento quer porque, estando sujeitas a IVA, estão excluídas de tributação em imposto do selo por força do disposto no nº 2 do artigo 1º do CIS.

Na realização do capital das sociedades com a transferência, nos termos do artigo 38º do CIRS, dos bens empresariais do comerciante em nome individual para a sociedade de que virá a fazer parte, tem vindo a ser tratada pelos notários, para efeitos de tributação do Imposto do Selo, como sendo uma operação de trespasse sujeita ao Imposto do Selo prevista no artigo 27º da Tabela Geral.

b)-Determinação da matéria colectável:

Nas transmissões onerosas, a taxa incidirá sobre o valor declarado, ou seja, o preço constante do acto ou contrato correspondente ao globo dos bens e direitos existentes no momento, incluindo, existências, bens de equipamento, créditos, valores de patentes, de marcas de fabrico e de direitos conexos, bem como os respectivos débitos se forem incluídos.

Relativamente às transmissões onerosas, não existe no código qualquer norma de incidência ou determinação da matéria colectável que estabeleça regras para determinação de um valor fiscal que se contraponha ao valor declarado.

Todavia, existe no Código do Imposto do Selo o nº 2 do artigo 9º que reza assim: *“A determinação do valor tributável por métodos indirectos terá lugar quando se*

verificarem os casos e condições previstos nos artigos 87.º e 89.º da Lei Geral Tributária (LGT) e segue os termos do artigo 90.º da mesma lei e do artigo 52.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), com as necessárias adaptações.”

Quer dizer que, verificando-se os pressupostos para o recurso a métodos de avaliação indirecta, designadamente, o constante da alínea d) do artigo 88º da LGT “*existência de manifesta discrepância entre o valor declarado e o valor de mercado de bens* ”, a Administração Fiscal corrigirá o valor declarado e apurará um outro, seguindo as regras de quantificação constantes do artigo 90º da LGT.

c)-Competência para a liquidação:

-Nos trespases titulados por escritura pública, o notário que intervier na sua celebração (artigo 2º, nº1 alínea a).

-No caso de escrito particular, as empresas intervenientes (alínea h) do nº 1 do artigo 2º).

d) -Encargo do imposto

-Nas transmissões onerosas, os adquirentes dos bens. (artigo 3º, nº 3, alínea a).

e)-Territorialidade:

-Estão sujeitas as operações tituladas por escrituras que forem celebradas no território nacional (artigo 4º, nº 1)

-Estão ainda sujeitas as operações que, embora tituladas por escrituras celebradas fora do território nacional, estas venham a ser nele apresentadas para quaisquer efeitos legais. (artigo 4º, nº2 alínea a).

f)-Momento de exigibilidade:

-Para os contratos celebrados no território nacional, no momento da sua assinatura. (artigo 5º, alínea a).

-Para os celebrados fora do território nacional, no momento em que forem apresentados em Portugal junto de quaisquer entidades (artigo 5º alínea d).

g)-Direito de preferência: (artigo 70º do CIS)

-Nos trespasses de estabelecimento comercial, industrial ou agrícola se, por indicação inexacta de preço, ou simulação deste, o Imposto do Selo tiver sido liquidado por valor inferior ao devido, o Estado e demais pessoas colectivas de direito público, poderão preferir na aquisição, desde que assim o requeiram perante os tribunais comuns e provem que o valor por que o imposto deveria ter sido liquidado excede em 30 por cento ou 5.000 €, pelo menos, o valor sobre que incidiu.

3-Transmissões a título gratuito

a) -Incidência

Os trespasses de estabelecimentos comerciais e, duma maneira geral, as transmissões a título gratuito, estão sujeitas a imposto do selo de 10% previsto na verba 1.2 da Tabela Geral, aplicável por força do disposto no nº 3 do artigo 1º do Código.

Poderão, no entanto, beneficiar da isenção, designadamente, a prevista na alínea e) do artigo 6º do CIS, segundo a qual, são isentos de imposto do selo, quando este constitua seu encargo: *“e)-O cônjuge, descendentes e ascendentes, nas transmissões gratuitas de que forem beneficiários.”*

c)-Determinação da matéria colectável

c)-1- Estabelecimentos com contabilidade organizada

Se o estabelecimento dispuser de contabilidade organizada, o valor do trespasse será determinado com base no último balanço, de acordo com os nºs 1 e 2 do artigo 15º do CIS que dispõe do seguinte modo: *“1-O valor..... e o dos estabelecimentos comerciais, industriais ou agrícolas com contabilidade organizada determina-se pelo último balanço,” “2 -Se o último balanço referido no número anterior precisar de ser corrigido, o valor do estabelecimentodeterminar-se-á pelo balanço resultante das correcções feitas.”*

Trata-se de correcções de natureza técnica operadas ainda no âmbito do método da avaliação directa. Ao proceder-se a estas correcções, nos termos do nº2 do artigo 31º do CIS, *“os imóveis são considerados no activo do balanço pelo valor patrimonial tributário.”*

Ao que julgamos saber, está previsto que estas correcções passem a ser feitas nos Serviços Centrais, informaticamente, a partir de determinados indicadores que passarão a ser fornecidos nas declarações.

Enquanto isso não acontece, os Chefes dos Serviços de Finanças deverão, nos termos do nº 1 do artigo 31º do CIS, remeter os elementos à respectiva direcção de finanças, para que aí se proceda a análise e eventual correcção.

Todavia, se a contabilidade já não oferecer crédito, ou se se verificarem outros pressupostos, a Administração Fiscal poderá recorrer aos métodos de avaliação indirecta, não nos termos do artigo 9º, mas sim com apoio no nº 1 do artigo 18º do CIS reza assim: *“O valor dos estabelecimentos comerciais, industriais ou agrícolas obrigados a possuir contabilidade organizada..... sempre que se verifique uma das situações previstas no artigo 88.º da LGT, é determinado pela aplicação dos factores previstos no n.º 2 do artigo 16.º do presente Código, aplicáveis a um rendimento presumido para esse efeito, se ainda o não tiver sido para efeitos da tributação sobre o rendimento, com base nos elementos previstos no artigo 90.º da mesma lei.”*

Quer dizer, havendo fundamento para o recurso a métodos de avaliação indirecta, neste caso de transmissões gratuitas, a quantificação terá que ser feita com base nos factores constantes do nº 2 do artigo 16 do CIS e não seguindo as regras do artigo 90º da LGT como acontece no caso das transmissões onerosas.

O artigo 90º da LGT, só será utilizado para determinar o rendimento colectável ao qual se devem aplicar os factores. Nos termos do artigo 18º do CIS, existindo fundamentos para o recurso ao método de avaliação indirecta, tudo se passa como se a contabilidade não existisse, podendo ser presumido o rendimento dos últimos três exercícios, para efeitos de aplicação dos factores.

c)-2-Estabelecimento sem contabilidade organizada,

O valor tributável será determinado nos termos do artigo 16º como segue:

“1 - O valor dos estabelecimentos comerciais, industriais ou agrícolas sujeitos a tributação para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares que não sejam obrigados a possuir contabilidade organizada é determinado com base em inventário elaborado para o efeito que, com referência à data da transmissão, inclua as respectivas existências, os bens de equipamento, créditos, valores de patentes, de marcas de fabrico e de direitos conexos, bem como os respectivos débitos, de acordo com as seguintes regras que originarem maior valor:

a) Valor atribuído pelo cabeça-de-casal ou beneficiário;

b) *Valor de trespasse, que é obtido pela aplicação de um factor entre 5 e 10 à média dos rendimentos tributáveis para efeitos da tributação sobre o rendimento dos últimos três anos já apurados.*”

Quer dizer: A taxa de 10% constante da verba 1.2 da Tabela Geral, aplicar-se-á ao maior dos seguintes valores:

- a) Valor atribuído pelo cabeça-de-casal ou beneficiário ao globo do estabelecimento transmitido ou,
- b) Valor fiscal do trespasse, que é obtido pela aplicação de um factor entre 5 e 10 à média dos rendimentos tributáveis para efeitos da tributação sobre o rendimento dos últimos três anos já apurados.

De notar que nos termos do nº 4 do artigo 16º- “O valorque lhe for atribuído em partilha ou liquidação judicial” sobrepõe-se a estes. Sendo o estabelecimento liquidado ou partilhado extrajudicialmente, considerar-se-á o que lhe tiver sido atribuído, se for superior

2 - Os factores são fixados em função dos coeficientes de localização definidos para a zona de situação dos imóveis em que os estabelecimentos se encontram instalados, conforme previsto no artigo 42.º do CIMI, nos seguintes valores:

- a) Estabelecimentos localizados em imóveis a que seja aplicável um coeficiente até 1,2 - 5;
- b) Estabelecimentos localizados em imóveis a que seja aplicável um coeficiente entre 1,2 e 1,8 - 7;
- c) Estabelecimentos localizados em imóveis a que seja aplicável um coeficiente entre 1,8 e 3 - 10;
- d) Estabelecimentos não localizados em imóveis urbanos – 5

3 - Os imóveis, automóveis e motociclos, bem como as aeronaves de turismo e os barcos de recreio, são tributados autonomamente de acordo com as regras de determinação do valor tributável que lhes são aplicáveis.

Poderemos concluir que, quando se trata da transmissão gratuita de estabelecimentos sem contabilidade organizada, o recurso aos métodos de avaliação indirecta só é utilizado para determinar os rendimentos colectáveis médios que hão-de servir de base à aplicação dos factores de capitalização.

c)-3-Sociedades de transparência fiscal e estabelecimentos afectos a profissões liberais –artigo 17º

O valor tributável de participações de pessoas singulares em sociedades tributadas no regime de transparência fiscal e o de espaços afectos ao exercício de profissões liberais é o valor de trespasse declarado pelo cabeça-de-casal ou pelo beneficiário ou o determinado pela aplicação dos factores previstos no n.º 2 do artigo 16.º, consoante o que for maior.

Os imóveis são considerados no activo do balanço pelo valor patrimonial tributário. (nº2 do artigo 31º).

d)-Competência para a liquidação:

-Nas transmissões gratuitas, quer se trata de transmissão por morte quer por doação, os Serviços Centrais da DGCI, sendo promovida pelo serviço local de finanças da residência do autor da herança ou do doador. (nº1 do artigo 25º).

e)-Encargo do imposto

-Nas sucessões por morte, é devido pela herança representada pelo cabeça de casal.
-Nas demais transmissões gratuitas, pelos respectivos beneficiários. (artigo 2º, nº 2, alíneas a) e b).

d)-Territorialidade:

-Estão sujeitas as operações tituladas por escrituras que forem celebradas no território nacional (artigo 4º, nº 1)
-Estão ainda sujeitas as operações que, embora tituladas por escrituras celebradas fora do território nacional, estas venham a ser nele apresentadas para quaisquer efeitos legais. (artigo 4º, nº2 alínea a).
-Nas transmissões gratuitas, o imposto é devido sempre que os bens estejam situados em território nacional. (nº 3 do artigo 4º).

e)-Momento de exigibilidade:

-Para os contratos celebrados no território nacional, no momento da sua assinatura. (artigo 5º, alínea a).
-Para os celebrados fora do território nacional, no momento em que forem apresentados em Portugal junto de quaisquer entidades (artigo 5º alínea d).
-Nas sucessões por morte na data da abertura da sucessão (artigo 5º, alínea p)

f)-Obrigações acessórias:

- Nos termos do artigo 26º, os beneficiários da transmissão deverão participá-la aos Serviços de Finanças e apresentar a respectiva relação de bens.

4-Exclusão do imposto do selo nas operações sujeitas a IVA

4.1-Considerações gerais

A redacção deste nº 2 do artigo 1º não sofreu qualquer alteração. Continua a dizer desde o início da vigência do Código, 1 de Março de 2000, que “*não são sujeitas a imposto as operações sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado e dele não isentas*”.

Todavia, sempre que se altera a fronteira do campo de incidência, temos que reanalisar a fronteira desta exclusão, porque esta sempre poderá ser alargada ou restringida de forma indirecta.

A partir da entrada em vigor da Reforma, haverá mais factos susceptíveis de serem excluídos da tributação. Justifica-se por isso que, não tendo sofrido qualquer alteração de redacção, este nº 2 seja aqui analisado. Aliás, nas inúmeras acções de formação em que participámos, habitualmente nos eram colocadas questões relacionadas com esta matéria.

Ao procurarmos interpretar o nº 2 do artigo 1º não devemos ter em mente se a actividade dos operadores é isenta ou sujeita a IVA, porque não se afastam da tributação do selo os operadores, mas sim as operações em concreto.

É que, por exemplo, uma clínica médica que está isenta de IVA (nº 2 do artº 9º do CIVA) terá normalmente, as suas aquisições tributadas em IVA e as suas prestações de serviços isentas, tendo estas que ser analisadas caso a caso.

Porém, antes de recorrermos ao nº 2 do artº 1º do CIS, teremos que analisar se as operações em questão estão ou não abrangidas pela Tabela Geral, porque não se irá afastar da tributação aquilo que nem sequer está abrangido.

Por exemplo, os “recibos de quitação” processados pelos operadores, são realidades não abrangidas pelo imposto de selo por não estarem previstas na Tabela, aliás, já desde 01.01.1986. Por isso, nem sequer devemos passar à fase seguinte de análise do nº 2 do artº 1º.

Se analisarmos a Tabela Geral verificamos que esta tributa realidades de duas naturezas distintas. Ou tributa os negócios e realidades jurídicas ou económicas, independentemente da sua forma, ou tributa a declaração escrita dessas realidades. No

primeiro caso, o imposto de selo é devido pelo negócio ou operação económica e varia, normalmente em função do seu valor. No segundo, é devido pela existência do documento e corresponde, normalmente, a um valor fixo por cada exemplar original. Significa dizer que, quando está em causa o selo da operação, para que esta seja tributada não é indispensável que exista documento escrito, bastará que, por qualquer meio, se demonstre que a operação existe. Se o selo diz respeito ao documento, é indispensável que este exista na forma escrita e satisfaça todos os requisitos previstos na Tabela Geral.

O que o nº 2 do artigo 1º exclui é o imposto de selo da operação se esta também estiver sujeita a imposto sobre o valor acrescentado e não o selo do documento.

Vejamos:

- Um contrato de arrendamento, independentemente de revestir ou não a forma escrita, está sujeito a imposto do selo pela verba dois da Tabela Geral. Ora, porque se trata de um selo da operação, este não será devido se o senhorio debitar IVA nas rendas nos termos do CIVA, designadamente o seu artigo 12º.

Com a Reforma da Tributação do Património iremos ter que analisar situações novas à luz do nº 2 do artigo 1º, ou seja, todas aquelas que foram trazidas para o campo de incidência do imposto do selo, designadamente, os trespasses.

4.2-Caso particular dos trespasses

Como sabemos, os trespasses, enquanto negócios jurídicos ou operações, estão sujeitos a Imposto do Selo nos termos da verba 27 da Tabela Geral (5% sobre o seu valor) se a título oneroso, e na verba 1.2 (10% sobre o valor) se a título gratuito.

Como se trata de selo da operação e não de selo do documento a sua tributação em imposto do selo pode ser afastada nos termos do nº 2 do artigo 1º do CIS se se comprovar que os trespasses são *“operações sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado e dele não isentas”*.

Perante isto, em primeiro lugar, haverá que analisar se o “trespasse” é uma operação sujeita a IVA ou não.

Tendo em conta que se trata de uma operação económica, classificada para efeitos de IVA como de prestação de serviços (artigo 4º do CIVA), *“efectuada no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal”* não há dúvida que se trata de uma operação sujeita. (alínea a) do nº 1 do artigo 1º).

Todavia, existe no CIVA o nº4 do artigo 3º, aplicável aos trespasses por força do nº 5 do artigo 4º, segundo o qual, *“não são consideradas transmissões 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”*

Sendo assim, fácil será concluir que, estando os trespasses abrangidos por uma norma geral de incidência positiva e vindo depois a ser excluídos da tributação por outra norma de incidência, agora negativa, estão excluídos de tributação em IVA, desde que verificados determinados condicionalismos, estando por isso sujeitos a imposto do selo. Claro que esta situação é desfavorável aos intervenientes, particularmente ao adquirente. Se não, vejamos:

Um estabelecimento que seja cedido por 100 000 € originará imposto do selo no montante de 5000 € ($100\,000 \times 5\%$), que será suportado a título definitivo pelo adquirente. Havendo lugar a IVA, este seria de 21 000 € ($100\,000 \times 21\%$) que seria repercutido ao adquirente, mas que este, de imediato, poderia recuperar.

Verifica-se assim que, enquanto no caso do imposto do selo, o encargo para o adquirente é efectivo, na hipótese do IVA estaríamos perante um dispêndio financeiro recuperável.

Perante isto, não admirará que os intervenientes nestas operações queiram fazer algumas poupanças fiscais.

Porém, estará na disponibilidade do cedente liquidar ou não o IVA? Isto é, o nº 4 do artigo 3º do CIVA, constitui para si uma faculdade que poderá usar ou não, ou constitui uma imposição a que não pode fugir?

Do nosso ponto de vista, sendo o nº 4 do artigo 3º do CIVA, uma norma delimitadora do campo de incidência, é de observância obrigatória, desde que verificados os requisitos por si exigidos, sob pena de a liquidação (apuramento) do imposto se encontrar errado. E, se os operadores liquidam mal, competirá à Administração Fiscal corrigir com todas as legais consequências, não obstante ter entregue imposto de valor superior.

Não sendo oportuno desenvolver mais o tema sempre lembrarei que, o nº 4 do artigo 3º e mais tarde a doutrina administrativa, exigem um conjunto de requisitos que condicionam bastante a sua aplicação.

Por isso, ao trespassar um estabelecimento, logo no decorrer das negociações, será bom averiguar se esses requisitos se verificam ou não, para se saber que terrenos se pisam.

Se estiverem reunidas as condições e se optar pela liquidação do IVA, então, da escritura ou documento particular que titule o trespasse, deverá constar a referência à liquidação do IVA, para que, assim, não seja liquidado o imposto do selo pelo trespasse.

Porto, Março de 2006.

Abílio Marques