

**TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO NORTE | FISCAL**

Acórdão

Processo

00572/16.8BEPNF

Data do documento

14 de janeiro de 2021

Relator

Tiago Miranda

**DESCRITORES**

Imposto de selo, trespasse de estabelecimento.

**SUMÁRIO**

I - A partir do disposto nos artigos 1112º n.ºs 1 e 2 e 1109º do CC pode dizer-se que o trespasse do estabelecimento comercial consiste na transição definitiva, a título oneroso, de todo o universo de direitos integrantes do estabelecimento comercial, inclusive os eventuais direitos de arrendamento sobre o ou os imóveis em que a actividade dele objecto seja exercida.

II - Atenta a alínea a) do citado artigo 1112º n.º 1, não só podemos como temos que admitir que, sem a cessão da posição de locatário do ou dos imóveis instalação do estabelecimento, do transmitente para o transmissário não há trespasse do estabelecimento comercial, pelo que não é devido imposto de selo correspondente ao alegado trespasse.

III - A AT não levou a cabo o procedimento previsto no artigo 63º do CPPT e não invocou a clausula geral anti abuso do artigo 38º n.º 2 da LGT nem do mesmo diploma, pelo que fica prejudicada a qualificação do conjunto de negócios como trespasse para efeitos fiscais.\*

\* Sumário elaborado pelo relator.

**TEXTO INTEGRAL**

**Acordam em conferência os Juízes Desembargadores que compõem a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Norte:**

\*

**I - Relatório**

**A Fazenda Pública** interpôs o presente recurso de apelação relativamente à sentença proferida em 14 de

Fevereiro de 2019, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, na parte em que julgou procedente a impugnação apresentada por D., SA, pessoa colectiva n.º (...), com sede na Rua de (...), relativamente à liquidação oficiosa de Imposto do Selo do ano de ano de 2012, no valor de € 20.621,46, mais juros compensatórios, no valor de € 3.044,06, num total de 23 665,52 €.

**Da sua alegação seleccionamos e transcrevemos as conclusões:**

**CONCLUSÕES:**

A. A Fazenda Pública não pode conformar-se com o doutamente decidido, porquanto entende, que houve erro de julgamento, quanto à matéria de facto e quanto ao direito, tendo o tribunal a quo errado na correlação entre a selecção e valoração da prova e a respectiva interpretação.

B. Assim, entende a Fazenda Pública que o tribunal recorrido não levou indevidamente factos ao probatório que conduziram a que a decisão a proferir fosse no sentido da procedência do pedido, quando se fossem correctamente valorados, conduziram, pelo contrário à sua improcedência.

C. Acresce que, os Serviços de Inspeção Tributária concluíram que "...a actividade exercida pela D., a partir de 2011, mas com especial fulgor a partir do negócio realizado com a D., consistiu na continuação, nos mesmos exactos termos que vinha sendo exercida até então, da actividade da D., incluindo nos mesmos terrenos que, ainda hoje, constituem a base principal da actividade da D..", facto dado como assente e não controvertido.

D. Relevando para efeitos de tributação em sede de IS a verdade substancial do negócio e não apenas a sua realização em termos formais, que com o conluio das partes pretendeu desenhar o negócio de forma a não ser abrangido pelas normas de incidência daquele imposto.

E. Ou seja, relevou para efeitos de tributação em sede de IS - Verba 27.1 a substância económica do negócio, e o negócio em causa nos autos consubstancia efectiva e substancialmente um contrato de trespasse, facto que a douta sentença admite como assente ao referir "Apesar de toda a operação comercial consubstanciar substancialmente um contrato de trespasse, ..."

F. A Administração Tributária concluiu, e bem, que a operação em causa cumpre com os requisitos exigidos para o seu enquadramento na noção de trespasse prevista no Código do Imposto do Selo e na Tabela Geral anexa, ainda que a forma não coincida com a substância económica dos factos.

G. Ainda que assim não se concluísse, em abono da prevalência da substância sobre a forma, sempre se diga que o Código do Imposto do Selo, não o definindo, limita-se a reconduzir o conceito de trespasse à categoria das transferências onerosas de actividades ou de exploração de serviços.

H. E ao contrário de parte da doutrina que entende que o trespasse de estabelecimento comercial ou industrial tem de ter subjacente a transmissão do direito ao arrendamento, vide J. L. Saldanha Sanches e Manuel Anselmo Torres in Fiscalidade 32, 2008 , pág. 5 a 8 - Doutrina sob o título "A Incidência de Selo sobre o Trespasse de Estabelecimento" disponível em [www.saldanhasanches.pt](http://www.saldanhasanches.pt), "Porém, essa delimitação da incidência objectiva do imposto não parece ter acolhimento nem na letra da lei 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.

I. O tribunal a quo concluiu nos moldes descritos supra, apenas com base no formalismo do negócio, realizado, contudo, em conluio das partes com o objectivo implícito e cúmplice de passar de uma sociedade para a outra, além de toda a actividade e património, também o direito ao arrendamento, como fim último de se furtar às normas de incidência de Imposto do Selo.

J. O douto tribunal recorrido errou no seu julgamento pois não aferiu corretamente da credibilidade da prova documental produzida pelos Serviços de Inspeção,

K. Donde, estando em causa a liquidação de IS pela verificação dos pressupostos da incidência prevista no artigo 1.º, n.º 1 do CIS e verba 27.1 da TGIS, estão, pois, verificados os pressupostos legais que legitimaram a actuação da Administração Tributária, que ocorreu na situação em análise,

L. demonstração que não foi abalada pela prova trazida pela impugnante/recorrida.

M. Assim, nos termos do art. 74.º da LGT a Administração Tributária demonstrou os factos constitutivos do seu direito à liquidação impugnada, pautando a sua actuação pela conformidade à Lei, razão pela qual serão de manter a correcção efectuada, por se encontrar demonstrada a sua validade e justeza,

N. incorrendo a douda sentença em erro de julgamento, violando as seguintes normas legais: artigo 1.º do CIS, Verba 27.1 da TGIS, n.º 1 do artigo 74.º, e n.º 1 do artigo 76.º da Lei Geral Tributária; n.º 1 do artigo 342.º do Código Civil, ex vi alínea e) do artigo 2.º do CPPT.

Termos em que, e pelo muito que V. Exas. doutamente suprirão, se requer seja dado provimento ao presente recurso, revogando-se a douda sentença recorrida.

\*

**Notificada, a Impugnante não respondeu à alegação.**

\*

**O Digno Magistrado do Ministério Público** neste Tribunal **emitiu parecer emitido no sentido da improcedência do recurso.**

\*

Dispensados os vistos, nos termos do artigo 657º nº 4 do CPC, cumpre apreciar e decidir.

\*

## **II- Âmbito do recurso e questões a decidir**

Conforme jurisprudência pacífica, o âmbito do recurso é delimitado pelo objecto das conclusões das alegações.

Assim:

A única questão a apreciar é a de saber se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento ao considerar que os factos provados não integravam a matéria de um contrato de trespasse de estabelecimento comercial, pelo que não havia realidade a tributar pelo Imposto de selo.

### **III - Apreciação do Recurso**

#### **Da Sentença Recorrida**

Para a discussão desta questão relevam os segmentos da decisão recorrida que se passa a transcrever:

Em **matéria de facto**:

«Com relevância para a decisão da causa, o Tribunal julga provado:

A) A impugnante foi sujeita a um procedimento de inspecção aos exercícios de 2012 e 2013, que consta do relatório de inspecção tributária junto de folhas 17 a 34 do processo administrativo, cujo teor aqui se dá por reproduzido.

B) Com base nos factos e conclusões do relatório de inspecção tributária e pelos motivos constantes no ponto denominado "III. DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORRECÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS À MATÉRIA TRIBUTÁVEL", cujo teor aqui se dá por reproduzido, os serviços de inspecção tributária procederam às seguintes correcções meramente aritméticas (relatório de inspecção tributária de fls. 17 a 34 do PA):

(...)

Correcções meramente aritméticas em sede de Imposto do Selo - imposto em falta apurado:

Tipo de correcção 2012

Imposto do Selo não liquidado €20.621,46

C) Estas correcções deram origem às seguintes liquidações de IRC, IVA, Imposto do Selo, juros de mora e juros compensatórios impugnados nestes autos, com valor a pagar de (fls. 3 dos autos 35 a 46 do PA):

( ... ) AnoNaturezaMontante 2012Imposto do Selo€20.621,46 2012Juros compensatórios€3.044,06  
Total€23.665,52 (...)

I) Com base nos factos e conclusões do relatório de inspecção tributária julgado provado em A), cujo teor aqui se dá por reproduzido, os serviços de inspecção tributária consideraram que em 27/03/2012, a impugnante adquiriu à D. - Ferramentas Diamantadas, Ld.ª, pessoa colectiva n.º (...), por trespasse, o seu estabelecimento comercial composto pela totalidade do seu inventário a 31/12/2011 e equipamento relativo à actividade cultura de flores e plantas ornamentais e o direito ao arrendamento dos prédios em que exercia a sua actividade, no valor de €412.429,29, e que não liquidou o Imposto do Selo devido por esse trespasse no valor de € 20.621,46 (relatório de inspecção tributária de fls. 17 a 34 do PA).

J) Com base nos factos referidos de D) a I), os serviços de inspecção tributária procederam às correcções meramente aritméticas referidas em B) que deram origem às liquidações identificadas em C) (relatório de inspecção tributária de fls. 17 a 34 do PA e fls. 35 a 46 do PA).

Com relevância para a decisão da causa, o Tribunal julga **não provado**:

1) Em 27/03/2012, a impugnante adquiriu à D. - Ferramentas Diamantadas, Ld.ª, pessoa colectiva n.º (...),

por trespasse, o seu estabelecimento comercial composto pela totalidade do seu inventário a 31/12/2011 e equipamento relativo à actividade cultura de flores e plantas ornamentais e o direito ao arrendamento dos prédios em que exercia a sua actividade (relatório de inspecção tributária de fls. 17 a 34 do PA).

2) A D. e a V. forneceram à impugnante os produtos que constam das facturas desconsideradas pela administração tributária referidas em D) e E).

3) Essas facturas emitidas pela D. e V., registadas na contabilidade da impugnante no exercício de 2013, titulam operações económicas reais e correspondem a fornecimento de plantas efectivamente realizados por essas empresas.

### **3.1.1 - Motivação.**

O Tribunal julgou provada a matéria de facto relevante para a decisão da causa, com base na análise crítica e conjugada dos documentos juntos aos autos e ao processo administrativo na parte em que não foram impugnados e bem assim na parte dos factos alegados pelas partes que não tendo sido impugnados (art. 74.º da Lei Geral Tributária (LGT)), também são corroborados pelos documentos (arts. 76º, n.º 1, da LGT e 362º e seguintes do código civil (CC)) identificados em cada um dos factos, conjugados com as regras da experiência e considerando ainda a prova testemunhal produzida em audiência.

Cumprir explicar a matéria de facto julgada não provada.

A matéria de facto julgada no ponto 1 resulta do facto de ter de ser a administração tributária a comprovar que efectivamente houve um trespasse. Apesar de não ter sido impugnada e questionada a venda da totalidade do inventário e equipamento relativo à actividade cultura de flores e plantas ornamentais da D. a 31/12/2011 e o direito ao arrendamento, esses factos fazem parte da matéria de facto julgada não provada (independentemente da sua existência e transmissão em separado), porque está incluído no conceito de trespasse, que engloba não só esses equipamento e plantas bem como o direito ao arrendamento.

(...)

Quanto à motivação da matéria de facto julgada não provada, cumpre dizer que o Tribunal entendeu que a prova produzida pela Fazenda Pública e pela impugnante não foi suficientemente consistente para demonstrar a realidade dos factos alegados e convencer o Tribunal dos mesmos.

Vejamos.

A matéria de facto julgada não provada no ponto 1 resulta da falta de prova da administração tributária e da Fazenda Pública.

Os serviços de inspecção tributária consideraram que a impugnante adquiriu à D. o seu estabelecimento de cultura de flores e plantas ornamentais por trespasse e que não liquidou o respectivo Imposto do Selo, pelo que competia-lhe alegar e provar a existência do trespasse, enquanto facto constitutivo do seu direito à correcção meramente aritmética do Imposto do Selo (art. 74.º, n.º 1, da LGT).

Todavia, a prova carreada para os autos e produzida em audiência contraditória não foi bastante para provar a existência do contrato de trespasse, porquanto não se fez prova da transmissão do contrato de arrendamento conjuntamente com a transmissão do património.

Apesar de toda a operação comercial consubstanciar substancialmente um contrato de trespasse, na

medida em que a D. transferiu para a impugnante a totalidade do seu inventário a 31/12/2011 e o equipamento relativo à atividade de cultura de flores e plantas ornamentais e da impugnante continuar exatamente a mesma atividade da D. nos mesmos locais anteriormente arrendados àquela, ainda assim não se fez prova que o direito ao arrendamento dos locais anteriormente arrendados e utilizados pela D. foram transmitidos para a impugnante conjuntamente com o restante património.

A administração tributária considerou que estávamos perante um trespasse porque a impugnante explicou que realizou o negócio desta forma para não ficar sujeita às normas de incidência do Imposto do Selo.

A intenção da impugnante acaba por ser irrelevante, porque objectivamente o que vale é o negócio concretamente realizado. Independentemente das suas intenções, a impugnante celebrou dois negócios separados: adquiriu à D. a totalidade do seu inventário a 31/12/2011 e o equipamento relativo à actividade de cultura de flores e plantas ornamentais e, para além de outros terrenos que arrendou de novo, celebrou contratos de arrendamentos dos terrenos anteriormente utilizados e arrendados pela D..

Como se disse, apesar da intenção da constituição da impugnante ser a de suceder à D. na actividade de cultura de flores e plantas ornamentais e de, por isso, substancialmente podermos estar perante um contrato de trespasse, até porque a impugnante continuou a actividade da D. em parte dos terrenos arrendados por esta, ainda assim entendemos que não está demonstrado que a D. transmitiu à impugnante o direito ao arrendamento dos prédios arrendados conjuntamente com o seu património.

Os prédios arrendados à D. nos quais exercia a sua actividade de cultura de flores e plantas ornamentais foram arrendados à impugnante pelos seus proprietários em novos contratos de arrendamento.

Pese embora, não se olvide o facto das relações de proximidade entre os proprietários dos prédios arrendados, a D., a impugnante e os seus gerentes e administradores indiciarem e revelarem que a celebração dos contratos de arrendamento com a impugnante foram combinados entre eles para a impugnante suceder à D. no arrendamento desses prédios, objectivamente há novos contratos de arrendamento entre as partes.

Mesmo as circunstâncias em que esses contratos foram celebrados, designadamente, com efeitos anteriores à data da celebração dos contratos e da própria constituição da impugnante, como sucede no caso dos terrenos arrendados à TITULAR, e de poder estar em causa uma cúmplice autorização de transmissão do direito ao arrendamento, na medida em que durante o ano de 2011 os terrenos estavam arrendados à impugnante, mas foi a D. que os utilizou na sua atividade, até ceder o seu património em 2012 à impugnante, e que pagou as despesas de eletricidade desse prédio no ano de 2011 (fls. 118 do PA), na realidade não houve uma transmissão do direito ao arrendamento da D., mas novos contratos de arrendamento.

A eventual utilização indevida pela D. ou pela impugnante dos terrenos arrendados, por estarem arrendados a uma e estarem a ser utilizados pela outra, consubstancia uma eventual utilização indevida dos terrenos ou incumprimento contratual do contrato de arrendamento e pode indiciar que há um conluio entre as partes para os prédios passarem de arrendados à D. a arrendados à impugnante.

Todavia, não há efetivamente uma transmissão do direito ao arrendamento da D. para a impugnante. O que há, mesmo que com o conluio das partes, é um novo contrato de arrendamento à impugnante.

Logo, não havendo uma transmissão efectiva do direito ao arrendamento da D. para a impugnante,

conjuntamente com a transmissão do restante património da empresa, e mesmo que essa separação dos negócios - venda do património sem transmissão do arrendamento, que foi realizado à parte - tenha sido realizada propositadamente para evitar a incidência do Imposto do Selo sob o contrato de trespasse, não pode dizer-se que há contrato de trespasse.

Neste caso há dois contratos autónomos: um contrato de compra e venda do património da D. à impugnante e um contrato de arrendamento entre os proprietários dos prédios.

Uma vez que não há transmissão para a impugnante do direito ao arrendamento dos prédios arrendados conjuntamente com o património da D. afeto à cultura de flores e plantas ornamentais (“I — Não constitui um verdadeiro trespasse o negócio em que o transmitente declara transferir para outrem um estabelecimento comercial instalado em local arrendado sem que o adquirente lhe suceda na posição de arrendatário, antes celebrando, na mesma data, um novo contrato de arrendamento relativo ao dito local.”

- Acórdão do Colendo Supremo Administrativo, de 12/12/2006, processo n.º 0904/06, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)), não há contrato de trespasse do estabelecimento, motivo pelo qual foi julgada não provada a matéria de facto do ponto 1.

(...)

A restante matéria alegada pelas partes não foi julgada provada ou não provada por constituir conceito de direito, matéria conclusiva ou não relevar para a decisão da causa.

#### **Da fundamentação e da decisão em matéria de Direito:**

“(...)

O Imposto do Selo.

Aqui a Fazenda Pública alega que a impugnante fez um trespasse do estabelecimento comercial da D. pelo valor de €412.429,29 e que não liquidou o Imposto do Selo devido nos termos da Verba 27.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS) no montante de €20.621,46.

A impugnante alega que não realizou nenhum contrato de trespasse do estabelecimento da D., já que comprou os equipamentos dessa empresa e realizou novos contratos de arrendamento dos terrenos dessa empresa, pelo que não é devido qualquer Imposto do Selo.

A Fazenda Pública e a Digna Magistrada do Ministério Público pugnam pela improcedência da impugnação judicial.

A impugnante tem razão.

Pese embora a própria impugnante tivesse explicado que o negócio foi realizado para não ficar abrangido pelas normas de incidência do Imposto do Selo e com isso tivesse evidenciado que a sua conduta poderia ser subsumível a um verdadeiro contrato de trespasse, ainda assim entendemos que a impugnante tem razão, porque acaba por constituir uma forma de planeamento fiscal lícito.

Da matéria de facto julgada provada em I), não provada no ponto 1) e da respetiva motivação da matéria de facto resulta que apesar da conduta da impugnante configurar substancialmente a existência dum contrato de trespasse, na medida em que a impugnante foi constituída propositadamente para prosseguir a atividade de cultura de flores e de plantas ornamentais da D., que adquiriu todo o património afeto à atividade de cultura de flores e de plantas ornamentais dessa sociedade, que arrendou os terrenos que ela

já utiliza e que prosseguiu com a sua atividade, ainda assim não estamos perante um contrato de trespasse.

O contrato de trespasse pressupõe a transmissão do direito ao arrendamento, conjuntamente com a transmissão do património.

Apesar das vicissitudes que rodearam e se verificaram com o arrendamento dos prédios anteriormente utilizados pela D. e que indiciam que a impugnante terá acordado com os proprietários desses prédios a transmissão dos arrendamentos da D. para si - designadamente as datas dos contratos, a forma como foram realizados e como foi prevista a produção dos seus efeitos - ainda assim essa transmissão não foi realizada da D. para a impugnante. Isto é, a D. não transmitiu para a impugnante o direito ao arrendamento dos prédios. A impugnante, com o acordo dos proprietários dos prédios arrendados à D., celebrou novos contratos de arrendamento.

Como se disse já, a eventual sobreposição de arrendamentos, a utilização pela impugnante do prédio arrendado à D. ou vice-versa, o pagamento de despesas de eletricidade pela D. de prédio já arrendado à impugnante e a eventual utilização temporária dos prédios sem contratos de arrendamento, consubstancia um eventual incumprimento dos contratos de arrendamento, uma utilização não titulada dos prédios e indicia um eventual conluio entre os proprietários dos prédios, a D. e a impugnante para passar os prédios arrendados da D. para a impugnante.

Todavia, essa passagem dava-se por transmissão do direito ao arrendamento da D. para a impugnante ou pela eventual celebração de novos contratos de arrendamento diretamente com a impugnante.

No caso dos autos, os intervenientes celebraram novos contratos de arrendamento e não houve nenhuma transmissão do direito ao arrendamento da D. para a impugnante. Apesar de substancialmente a celebração destes contratos de arrendamento poderem consubstanciar uma forma encapotada de transmitir o direito ao arrendamento da D. para a impugnante, com o conluio de todos os intervenientes, o que é certo é que objectivamente não há uma transmissão do direito ao arrendamento da D. para a impugnante.

Logo, como não há uma transmissão do direito ao arrendamento D. para a impugnante, não há trespasse do estabelecimento comercial da D. para a impugnante.

Como tal, não há fundamento de facto, nem de direito para proceder-se à liquidação do Imposto do Selo que resulta do relatório de inspeção tributária.

Nesta parte, a impugnação judicial tem de proceder e, em consequência, tem de anular-se a liquidação do Imposto do Selo”.

D o **Relatório da Inspeção Tributária**, transcreveremos, ainda, os seguintes segmentos, julgados provados e abrangidos por remissão, na enunciação da matéria de facto provada feita na sentença recorrida (alínea A):

#### «6) DESCRIÇÃO DILIGÊNCIAS EFECTUADAS

No âmbito das acções inspectivas credenciadas pelas 01201401639/40, procedeu-se à caracterização da actividade desenvolvida pela sociedade nos exercícios em causa, verificando-se que o sujeito passivo



exerceu a actividade principal para a qual se encontra colectado.

A actividade principal consiste na compra de plantas em estádios iniciais de desenvolvimento para posterior crescimento e venda em tamanhos maiores, havendo 3 etapas principais de referência para venda referentes aos 2, 3, 6 e 9 ou mais anos, sendo a principal a relativa aos 6 anos, de acordo com as explicações do accionista C..

Início de actividade

Segundo as informações prestadas pelo sujeito passivo, a actividade de cultura de flores e de plantas ornamentais iniciou-se no ano de 2009 ainda na esfera jurídica da sociedade D. Ferramentas Diamantadas, Lda, pertencente ao sócio/accionista C..

Com o desenvolvimento/crescimento da actividade, e de acordo com as informações indicadas no ponto 4 do direito de audição, relativo ao histórico da sociedade D., foi sentida a necessidade de autonomizar esta vertente do negócio daquela que era a actividade principal da sociedade D., surgindo, então, em 02/02/2011, a sociedade D. que teria como objecto social o desenvolvimento desta actividade.

Desta forma, e como se veio a comprovar, a actividade de cultura de plantas ornamentais da sociedade D. foi transferida para a sociedade D..

Esta transferência foi efectivada no ano de 2012 utilizando-se, em sentido lato, a figura jurídica do trespasse, tendo sido transferido todo o inventário de plantas da sociedade D., bem como, equipamento pertencente ao activo fixo tangível da D. relacionado com esta actividade.

Na transferência efectuada foram praticados os valores contabilísticos líquidos pelos quais estavam avaliadas as plantas e os equipamentos: 353.382,20 €, para as plantas e 59.110,09 €, para o activo fixo tangível.

Posteriormente, ainda em 2012, a sociedade D. vendeu à sociedade D. equipamentos relacionados com a actividade de cultura de plantas e instalados nos terrenos onde, até à data, havia desempenhado esta sua actividade. Relativamente a esta transmissão verificou-se que o valor de venda foi de 143.387,89 €.

(...)

Dos contratos de arrendamento dos terrenos relativos à actividade

Conforme foi referido, a sociedade D. continuou a actividade anteriormente desenvolvida pela sociedade D., apesar do início da sua actividade ter ocorrido em 2011 e o trespasse da actividade ter ocorrido, formalmente, em 2012.

A actividade sempre foi desenvolvida em diversos terrenos que se encontravam arrendados à D. e que, posteriormente, passaram a ser arrendados à sociedade D. no contexto desta passagem de actividade.

É caso do contrato realizado entre a D. e A., NIF (...), relativo ao terreno rústico inscrito na matriz sob o artigo 1636, denominado "Vessada da Guintã", com a área de 22.650 m<sup>2</sup>, arrendado pelo valor anual de 800 € e pelo período de 1 de Abril de 2009 até Maio de 2013, que poderia ser renovado por períodos sucessivos de 12 meses.

Em 23 de Março de 2011, foi realizado novo contrato de arrendamento entre a sociedade D. e A., relativo ao mesmo prédio, pela mesma renda anual de 800 € abrangendo agora o período de 23 de Março de 2011 a 23 de Abril de 2016.

Relativamente a um contrato com a sociedade T., SA, NIPC (...), referente ao prédio registado na matriz

urbana sob o artigo 1162, com uma área de terreno de 67.400 m<sup>2</sup>, denominado "Parcela de terreno classificada de Espaço Agrícola", em Larim, o sujeito passivo apresentou um contrato efectuado entre esta sociedade e a D. com o prazo de 12 anos e a iniciar-se em 01/03/2010, com uma renda anual de 6.000 €. A renda deste contrato, começaria a ser devida a partir de 2011, inclusive, por força da necessidade de limpeza do terreno.

Refira-se que o contrato foi celebrado com uma data de início em que a sociedade D. não existia e, portanto, só a sociedade D. é que, naquela data podia' titular aquele contrato. O contrato foi registado já em Janeiro de 2012 com efeitos retroactivos aos anos de 2010 e 2011 e a primeira renda, relativa ao ano de 2011 foi paga em 23 de Dezembro de 2011, pelo valor de 6.000 euros sem considerar a retenção na fonte que veio a ser indicada no recibo de renda emitido e que originou encontro de contas entre as duas sociedades em 2012.

Verificou-se existir um outro contrato com A., NIF (...), administrador da sociedade "T.", relativo ao prédio anexo ao referido no parágrafo anterior, denominado "Quinta da Feitoria terreno classificado de Espaço Agrícola", com uma área de 82.207 m<sup>2</sup>, celebrado com termo certo de 20 anos e com início em 01/01/2011, renovando-se automaticamente por períodos sucessivos de 1 ano, com uma renda de 5.000 € a ser paga a partir de 2012, por razões de necessidade de limpeza do terreno.

Além dos referidos anteriormente, a empresa D. efectuou contrato de arrendamento relativo à propriedade rústica denominada "Quinta da Várzea", com uma área total de 170.018 m<sup>2</sup>, pelo prazo de 13 anos a iniciar-se em 01/01/2012, pelo valor anual de 3.000 €.

Segundo informações prestadas pelo sujeito passivo seria nesta propriedade que a sociedade V., Lda, NIPC (...), a constituir no ano de 2013, desenvolveria a sua actividade de viveirista, correspondendo a uma vertente do negócio global de plantas que viria a não se concretizar como inicialmente previsto, resultando, inclusive, na dissolução desta sociedade em 2015.

Por último, a sociedade arrendou ainda, em 1 de Março de 2012, um prédio rústico denominado "Campo do Ribeiro" ou "Quinta da Ovelhinha", com uma área de 9.000 m<sup>2</sup>, pelo valor de 500 €, que deveria ser pago apenas a partir de 2014 dada a necessidade de preparação do terreno.

Conclui-se, pelas informações prestadas pelo sócio e visita ao local de exploração, que os terrenos arrendados à sociedade "Titular" e ao sujeito passivo A. constituem os principais terrenos onde se desenvolve a actividade da D. e onde esta actividade era desenvolvida pela sociedade D..

Reforçando estas evidências refira-se a nota de débito n° 10 de 3 de Julho de 2011 emitida pela sociedade Titular para a D. onde se debita "Electricidade da vossa responsabilidade" conforme documento em anexo da EDP relativos a consumos de electricidade no lugar dos terrenos arrendados.

(...)

### III. DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORRECÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS À MATÉRIA TRIBUTÁVEL

Do enquadramento jurídico da operação de trespasse realizada

Conforme referido no capítulo anterior, a sociedade D. transferiu a sua actividade para a sociedade D. em 27/03/2012, transferindo a totalidade do seu inventário a 31/12/2011 e o equipamento relativo à actividade de cultura de fores e plantas ornamentais pelo valor global de 412.429,29 €.

Em sede de IVA esta operação foi enquadrada nos termos do disposto no artigo 3.º do n.º 4 do CIVA.

Em sede de Imposto de Selo, e conforme explicado pelo sujeito passivo, o negócio foi realizado para que não ficasse abrangido pelas normas de incidência deste imposto.

Qualificando-se a operação como trespasse para efeitos de Imposto de Selo, sobre o montante global do negócio deveria fazer incidir-se a taxa de 5% constante da verba 27.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo que “recai sobre as transferências onerosas de actividades ou de exploração de serviços, com as características dos trespases de estabelecimento comercial, industrial ou agrícola”, conforme se lê no parecer n.º 522 da Direcção de Serviços Jurídicos e do Contencioso, de 26 de Março de 2007.

Apesar de diversas opiniões divergentes a nível doutrinário, segundo a informação 981/2011 da DSIMT e a informação 1461/2013, de 23 de Julho de 2013, também da DSIMT e baseada em parecer do Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros, a verba 27.1 Tabela Geral exigiria, para sua aplicação, a transmissão do direito ao arrendamento, conjuntamente com a transmissão do património.

Conforme foi relatado, a actividade exercida pela D., a partir de 2011, mas com especial fulgor a partir do negócio realizado com a D., consistiu na continuação, nos exactos mesmos termos que vinha sendo exercida até então, da actividade da D., incluindo nos mesmos terrenos que, ainda hoje, constituem a base principal da actividade da D.

De acordo com os contratos de arrendamento realizados com António Augusto Botelho Alves, o prazo do contrato realizado seria de 48 meses com início em 1 de Abril de 2009 até 31 de Maio de 2013, estando a D., na altura, por força da cláusula quinta do contrato, proibida de subarrendar ou ainda ceder a terceiros a sua posição contratual.

O prazo estabelecido no novo contrato de arrendamento realizado com a D., que se iniciou em 23 de Março de 2011, o facto dos sócios/accionistas de ambas as empresas serem os mesmos, bem como a renda anual combinada demonstra que esta alteração foi efectuada de comum acordo entre ambas as partes.

Quanto ao contrato realizado com a sociedade “Titular”, com início em 01/03/2010, ou seja, um ano antes da existência legal da D., demonstra que a actividade lá realizada era, evidentemente, desenvolvida pela sociedade D. e que passou a ser desenvolvida pela D. por força do contrato efectuado entre as duas empresas e contendo uma implícita e cúmplice autorização de passagem do direito do arrendamento de uma sociedade para a outra, conforme, inclusive, já foi referido neste projecto de relatório quanto ao débito de despesas desses terrenos por parte da sociedade Titular à D. durante o ano de 2011.

E não podia ser de outra forma porque se nessa data, formal, o inventário era pertencente à D. e que esta continuava a desenvolver a sua actividade de cultura de plantas, se este tipo de inventário não é facilmente amovível e se, conforme se confirmou com a facturação de centenas de milhar de euros em equipamento de rega da D. para a D., dificilmente transportável para outro local, só uma passagem de actividade com natural cedência garantida do direito ao arrendamento permitiria assegurar os interesses económicos das partes.

Ambos os terrenos continuaram e continuam a ser fulcrais no desenvolvimento da actividade da D. mantendo-se as condições negociadas ainda na esfera jurídica da D..

Relativamente à situação em análise, verificou-se que, ou por uma questão de natural passagem do negócio de uma empresa para a outra ou por uma questão, como foi indicado pelo próprio sujeito passivo,

de desenhar o negócio de forma a não ser abrangido pelas normas de incidência do Imposto do Selo, a verdade substancial é de que houve uma transferência da actividade de uma empresa para a outra e que essa transferência foi acompanhada da transferência do direito de arrendamento dos terrenos arrendados peia D. ainda no âmbito do seu exercício da actividade transferida.

Portanto, conclui-se, conforme pareceres citados da DSIMT, que a operação em causa cumpre com os requisitos exigidos para o seu enquadramento na noção de trespasse prevista no Imposto do Selo, sendo de liquidar imposto do selo no montante de:  $412.429,29 \text{ €} \times 5\% = 20.621,46 \text{ €}$ .»

Seleccionada a matéria circundam quam da questão acima enunciada, passemos à sua discussão.

## **O Direito**

Embora a sentença recorrida e as próprias alegações de recurso dêem de barato que se trata de uma mera questão de prova, como se um contrato de trespasse fosse um facto, a verdade é que o objecto do inconformismo da Recorrente com a Sentença reside essencialmente na questão de direito de saber se, para efeitos fiscais, designadamente do disposto no nº 27.1 da Tabela Geral do Imposto de selo, a cessão onerosa de todos os bens e instrumentos de uma actividade de floricultura, mas não do direito ao arrendamento do ou dos locais de funcionamento do estabelecimento – por se ter celebrado outrossim ex novo contratos de arrendamento dos mesmos imóveis, preenche o conceito de “trespasse” para efeitos da incidência do Imposto de selo, nos termos do artigo 1º do Código do Imposto de Selo e do nº 27.1 da Tabela geral do Imposto de Selo.

Na verdade, em rigor, o trespasse não é um facto, mas sim a qualificação jurídica de um contrato, que, por sua vez também é a qualificação jurídica de um facto consistente numa convergência de vontades duas ou mais pessoas no sentido da assunção de direitos de crédito e obrigações numa relação sinalagmática.

Ante a matéria de facto provada e relevante para essa qualificação jurídica denominada “trespasse”, a sentença recorrida entendeu que, não tendo a aquisição de todo o objecto do inventário final de 31/12/2012, por parte da impugnante, sido acompanhada pela cessão da posição de arrendatário dos imóveis onde a actividade de floricultura era e continuaria a ser exercida, por isso que foram celebrados contratos ex novo com os proprietários, não ocorreu a matéria de facto de tal contrato, sendo, assim, a deliberada opção da impugnante por celebrar diversos contratos, não uma fuga ilegal ao Fisco, mas sim o exercício de um planeamento fiscal lícito.

Já para a recorrente tratou-se da integral materialidade do contrato de trespasse, nas intenções e na prática das partes: sendo certo que “para efeitos de tributação em sede de IS” o que releva é “a verdade substancial do negócio e não apenas a sua realização em termos formais”. E a Recorrida “com o conluio das partes pretendeu desenhar o negócio de forma a não ser abrangido pelas normas de incidência daquele imposto, constituindo uma verdadeira elisão fiscal”.

Cumpra, antes de mais deixar claro o que se deve entender por trespasse para os efeitos tributários em discussão.

Nos termos da o artigo 11º nº 2 da LGT, “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.” Trata-se de uma decorrência lógica da unidade da ordem jurídica.

Sendo assim, haveria que indagar se e em que temos literais o contrato de trespasse tem previsão legal, designadamente no direito civil e ou comercial.

Apesar de a lei civil usar o termo, não existe uma definição legal do contrato de trespasse.

O artº 1112º, nºs 1 e 2 (artigo 1118º, nas redacção e numeração anteriores ao Decreto-Lei n.º 321-B/90, de 15 de Outubro) dispõe normas sobre esta espécie de contrato, diz inclusivamente o que ele não é, mas não nos diz, expressamente em que consiste o contrato de trespasse de um estabelecimento comercial ou industrial.

Reza assim, o actual artigo 1112º, nºs 1 e 2 do CC:

1 - É permitida a transmissão por acto entre vivos da posição do arrendatário, sem dependência da autorização do senhorio:

- a) No caso de trespasse de estabelecimento comercial ou industrial;
- b) A pessoa que no prédio arrendado continue a exercer a mesma profissão liberal, ou a sociedade profissional de objecto equivalente.

2 - 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.

3 - A transmissão deve ser celebrada por escrito e comunicada ao senhorio.

Por sua vez, o artigo 1109º do mesmo CCivil, ao referir-se à “locação do estabelecimento comercial” como a “transferência temporária e onerosa do gozo de um prédio ou de parte dele, em conjunto com a exploração de um estabelecimento comercial ou industrial nele instalado”, contribui para outra delimitação externa do conceito.

A partir do disposto nestes dois artigos do CC, podemos dizer que o trespasse do estabelecimento comercial consiste na transição definitiva, a título oneroso, de todo o universo de direitos integrantes do

estabelecimento comercial, inclusive os eventuais direitos de arrendamento sobre o ou os imóveis em que a actividade dele objecto seja exercida.

Além disso – last but not least” – atento o teor inequívoco da alínea a) do citado artigo 1112 nº 1, não só podemos como temos que admitir que, sem a cessão da posição de locatário do ou dos imóveis instalação do estabelecimento, do transmitente para o transmissário não há trespasse do estabelecimento comercial.

No sentido de, não havendo transmissão do direito ao arredamento, precisamente por ter havido uma celebração de um novo contrato de arrendamento, embora a propósito da incidência ou não do IVA sobre a transacção, não haver contrato de trespasse, pode ver-se o Acórdão do STA de 12/12/2006 no recurso nº 904/06 cujo sumário reza assim:

I - Não constitui um verdadeiro trespasse o negócio em que o transmitente declara transferir para outrem um estabelecimento comercial instalado em local arrendado sem que o adquirente lhe suceda na posição de arrendatário, antes celebrando, na mesma data, um novo contrato de arrendamento relativo ao dito local.

II - O pagamento efectuado ao titular do estabelecimento pelo suposto trespasário, configurável como uma compensação pelo abandono da sua posição de inquilino, está sujeito a IVA, nos termos do nº 1 do artigo 4º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

Do texto integral desse acórdão citamos, ainda, o seguinte segmento:

Para a doutrina comercial o trespasse consiste na transmissão da titularidade de um estabelecimento, este concebido como uma unidade económica e jurídica de bens (imóveis, mobiliário, máquinas e equipamentos, matérias-primas, produtos acabados, firma, marcas, patentes, direitos, relações jurídicas resultantes de contratos de trabalho, arrendamento, seguro, etc.), organizados de modo a funcionarem como factores de produção.

Assim, quando, como é o caso, se trespasa um estabelecimento em que é exercido o comércio de tecidos, modas e confecções, instalado num local arrendado, a regra é que se transfira tudo quanto integra o estabelecimento – incluindo, pois, o direito ao arrendamento –, como regra é, ainda, que o trespasário continue a explorá-lo.

Certo que não é impossível acordar no trespasse com exclusão de alguns dos elementos que integram o estabelecimento, sejam eles bens, corpóreos ou incorpóreos, ou direitos, ou relações jurídicas. Figure-se que o trespasário não está interessado no mobiliário do estabelecimento, ou em manter um empregado, ou no contrato com um fornecedor, e que o trespasante, por seu lado, está disposto a ficar com esse mobiliário, com a relação de trabalho, com o contrato de fornecimento, ou que se dispõe a vender os bens corpóreos e a rescindir os contratos.

Em todo o caso, sempre é imprescindível que aquilo que se exclui do negócio não seja de ordem tal que implique a desagregação da unidade económica e jurídica estabelecimento. No caso de estabelecimento em local arrendado, o direito ao arrendamento não pode ser excluído do trespasse, uma vez que, desaparecido ele, não mais se pode falar em estabelecimento, cuja subsistência implica um local aonde a

actividade possa ser exercida.

Ou seja, num caso como o vertente, descaracteriza o contrato como de trespasse o facto de o trespasário não ter adquirido o direito ao arrendamento, facto esse que é desde logo revelado por um outro, a saber, que na mesma data em que foi celebrada a escritura pública referida o trespasário contratou com o senhorio um novo arrendamento do locado, tendo em vista a instalação, aí, de um outro estabelecimento, este bancário, cujas obras de adaptação já então havia adjudicado. E, se celebrou um novo contrato de locação do imóvel, foi porque não sucedera à recorrente na titularidade do direito ao anterior arrendamento. E, se não era titular desse direito, também o não era do estabelecimento, mas só de um desgarrado conjunto de elementos deste - em sùmula, não houve trespasse.

Este conceito de trespasse desenvolvido pela doutrina não se afasta do que hoje estabelece o artigo 115º do Regime do Arrendamento Urbano, que não considera trespasse a transmissão do gozo do locado para exercício de outro ramo de actividade, nem a do direito ao arrendamento quando desacompanhada da transferência dos demais elementos que integram o estabelecimento.

É verdade que o trespasário é livre para, após o trespasse, cessar a exploração do estabelecimento e afectar o locado a outro ramo de actividade. Todavia, frequentes vezes, tal tem como consequência a perda do direito ao arrendamento, por força do incumprimento das respectivas cláusulas contratuais. Por isso é comum o suposto trespasante, simultaneamente com o denominado trespasse, denunciar o contrato de locação deixando livre o caminho para o dito trespasário celebrar novo contrato de arrendamento - como aconteceu no nosso caso.

(...)

Por último, refira-se que a jurisprudência deste Tribunal é unânime quanto ao conceito de trespasse. Esclarecedor é o sumário do acórdão de 26 de Abril de 1995 tirado no processo nº 18194: «Os negócios jurídicos pelos quais uma pessoa presta a outra uma indemnização para que esta denuncie o contrato de arrendamento de um local onde exercia determinado comércio, com vista a permitir à pessoa que presta a indemnização efectuar novo contrato de arrendamento e aí instalar um diferente estabelecimento comercial, e bem assim a celebração do novo contrato de arrendamento não constituem um trespasse».

Posto isto, desçamos ao nosso caso:

Segundo ficou provado, a impugnante adquiriu, por compra, pelos preços sobreditos, todas as existências e todo o imobilizado que em 31 de Dezembro de 2012 integravam o estabelecimento industrial da sociedade D. - Ferramentas Diamantadas, Ld.ª, pessoa colectiva n.º (...), mas não o seu direito ao arrendamento dos dois imóveis onde a actividade de floricultura desta última tinha vindo a ser exercida e onde, aliás, a impugnante prosseguiu na mesma actividade, para o que celebrou outrossim ex novo, contratos de arrendamento com os respectivos proprietários.

Excluída a transmissão do direito ao arrendamento, excluída fica a caracterização de tal negócio, ou melhor, de tal conjunto de negócios, como trespasse de estabelecimento comercial ou industrial.

Mas, assente isto, não nos deveremos perguntar se a impugnante, que confessamente assim procedeu para excluir o negócio da tributação em sede de imposto de selo, designadamente do nº 27º da tabela, não actuou em fraude à lei fiscal, devendo, por isso, ser tributado, este conjunto formal de três contratos atípicos, como um contrato de trespasse, para efeitos do artigo 1º do código do Imposto de Selo e do citado nº 27º da Tabela, designadamente nos termos dos artigos 38º nº 2 da LGT.

O artigo 38º nº 2 da LGT, na redacção vigente ao tempo da realização dos conjunto de negócios em causa (dada pela Lei nº 30-G/2000, de 29/12) constituía a chamada cláusula geral anti abuso e destinava-se a blindar a Lei tributária contra o fenómeno da elisão fiscal, que podemos definir como a celebração de um ou vários negócios em si formalmente lícitos e não simulados, como meio para atingir efeitos equivalentes de outro negócio, sem, desta feita, se ser tributado pela Lei que tributa este último.

Como é bom de ver, esta figura, enquanto modalidade - para o direito fiscal - da fraude à lei, situa-se paredes meias com o planeamento fiscal lícito. O critério para se detectar a sua ocorrência haverá de residir, então, num juízo sobre se o recurso aos negócios em causa teve apenas o sentido e o efeito de uma gestão honesta da fiscalidade do negócio ou antes a de, mediante uma construção jurídica que o legislador não pôde prever, subverter o desígnio deste (isto é, o espírito da Lei) de tributar determinado facto económico.

Rezava assim, a versão então em vigor, da cláusula geral anti abuso do artigo 38º nº 2 da LGT:

“São ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas”.

A Recorrente alega que se trata de genuína elisão fiscal. O Juiz a quo não tem dúvidas em qualificar o procedimento da impugnante como planeamento fiscal lícito.

Esta questão, porém, está prejudicada, pois a AT não invocou, para fundamento da liquidação do imposto de selo, aqui em causa, tal cláusula anti abuso.

Aliás, dos factos provados resulta que a AT não levou a efeito o procedimento do artigo 63º do CPPT, que seguir se acaso se pretendia invocar a sobredita cláusula.

Como assim, conclui-se que não estavam reunidos os pressupostos legais de tributação do sobredito conjunto de negócios como trespasse de estabelecimento comercial, pelo que, mesmo sem se fazer desta feita um juízo sobre se a sua celebração corresponde a fraude à lei ou tão só a planeamento fiscal lícito, o



recurso tem de improceder.

#### **IV - Custas**

As custas, nesta instância, são a cargo da recorrente. Artigo 527º do CPC.

#### **V- Dispositivo**

Pelo exposto, **acordam em conferência os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Tribunal em julgar improcedente o recurso.**

\*

Custas pela Recorrente, nesta instância.

\*

No mais, serão pagas por ambas as partes em função do decaimento. Artigo 527º do CPC.

\*

Porto, 14/1/2021

Tiago Afonso Lopes de Miranda

Cristina Santos da Nova

Ana Paula Rodrigues Coelho dos Santos

**Fonte:** <http://www.dgsi.pt>