

**Processo:** 00030/04  
**Secção:** CT - 2.º Juízo  
**Data do Acórdão:** 03-05-2006  
**Relator:** Ivone Martins  
**Descritores:** TRESPASSE  
 IVA

**Sumário:** I - Pelo trespasse o cedente transmite definitivamente o bem económico em que se traduz a universalidade de direito do estabelecimento comercial.

II - Não constitui trespasse quando a Cedente se limita a ceder as instalações, arrendadas, onde se incluem as instalações eléctricas; a instalação de ar condicionado; as alcatifas; e outras obras compostas por granitos e outras beneficiações.

III - Só a cedência de estabelecimento comercial, na totalidade ou de uma parte dele, desde que susceptível de constituir um ramo de actividade independente e desde que, em qualquer dos casos, o adquirente seja, ou venha a ser, pelo facto da aquisição, um sujeito passivo do mesmo imposto, fica isenta de IVA.

**Aditamento:**  
**Magistrado MP:**  
**Parecer Ministério Publico:**

1

**Decisão Texto Integral:** **Acordam, em conferência, os Juizes da Secção de Contencioso Tributário (2ª Secção) do Tribunal Central Administrativo Sul:**

## **A. O RELATÓRIO**

**A...**, LD.<sup>a</sup>, id. nos autos, inconformada com a sentença proferida pelo Mmo. Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Leiria que julgou improcedente a impugnação do IVA dos anos de 1991, 1992 e 1994 no montante global de 39.950.000\$00 e respectivos juros compensatórios, no montante global de 30.471.441\$00, dela vem recorrer para este Tribunal, apresentando alegações e onde formula as seguintes

### **conclusões:**

- 1- Por escritura pública de trespasse, datada de 23 de Dezembro de 1991, a recorrente formalizou a transmissão que efectuara, de facto, a favor do BCI, da maioria, se não da totalidade, dos bens e direitos que compunham o seu estabelecimento comercial de tecidos, modas e confecções, instalado no rés-do-chão do n.º 13 do prédio urbano sito no Largo de 5 de Outubro, em Leiria.
- 2- O preço acordado para a referida transmissão foi de 235.000.000\$00 (€1.172.175,06), sendo que: 5.000.000\$00 foi o valor atribuído às instalações eléctricas; 15.000.000\$00 às instalações de ar condicionado; 5.000.000\$00 às alcatifas; 190.000.000\$00 aos granitos e outras beneficiações (bens corpóreos) do locado; e 20.000.000\$00 o valor respeitante ao direito de gozo do locado.
- 3- O conceito contabilístico de trespasse não coincide – e não coincidia também à data da verificação do facto tributário – com o sentido que lhe é dado pelo direito civil. Em termos contabilísticos basta a transmissão de um conjunto de activos que integrem, em parte, um estabelecimento comercial para se encontrar preenchido o conceito de trespasse; o qual é também enformado pela mera transmissão de valores incorpóreos: local arrendado, chave do estabelecimento e /ou outros activos incorpóreos.
- 4- A sentença recorrida, corroborando a posição defendida pela Administração tributária, considerou, escudada numa sua interpretação das declarações negociais, que o negócio celebrado entre a recorrente e o BCI não foi o de trespasse, mas, sim, o de denúncia/rescisão de contrato de arrendamento contra o pagamento de uma indemnização no já referido valor global de 235.000.000\$00, mantendo a liquidação adicional de IVA de 1991.
- 5- O postulado em que assenta a referida interpretação judicial e que levou a infirmar a qualificação, de trespasse, que as partes atribuíram à escritura pública outorgada no dia 23 de Dezembro, é o da celebração, posterior à da outorga dessa escritura pública de trespasse, de um contrato de arrendamento envolvendo a mesma entidade (o BCI) – na qualidade de arrendatária – que naquela escritura pública de trespasse figurava como trespasaria.
- 6- Neste sentido, considerou a referida sentença recorrida que a qualificação adequada da mencionada escritura pública de "trespasse" era a de denúncia/rescisão do contrato de arrendamento contra o pagamento de uma indemnização.
- 7- Todavia, no entender da recorrente, o negócio que mereceria ser objecto de qualificação, porquanto de designação desajustada com os efeitos que produziu, foi o posteriormente celebrado entre o BCI - já na qualidade, afinal e em virtude do referido contrato de trespasse, de arrendatário - e a Senhoria.

8- Com efeito, levando em linha de conta que o BCI pretendia exercer no locado a sua actividade bancária; que, para o efeito, realizou, nesse mesmo local e sem a necessária autorização prévia da Senhoria, obras com esse fim, e, bem assim, que a escritura pública de trespasse o investiu na qualidade de arrendatário do indicado local, conclui-se que a escritura pública outorgada pelo BCI e a Senhoria não é, afinal, uma escritura que possa ser qualificada de "arrendamento" mas, ao invés, de "aditamento (alteração) ao contrato de arrendamento".

9- É essa a conclusão que se impõe em face da situação de incumprimento do contrato de arrendamento, que implicava a precariedade do direito do "novo" arrendatário e, bem assim, da actividade (não contemplada no contrato de arrendamento) que este pretendia exercer no locado.

10- Essa qualificação é também a única que permite apreender o sentido da cláusula desse contrato (dito de arrendamento), relativa à duração do contrato, que preceitua que o mesmo tivera o seu início no dia 7 de Setembro de 1991 e, ainda, daquela que contempla a autorização para a realização de obras de adaptação, afinal, à data da outorga do contrato, já concluídas.

11- In *casu*, a situação pode, assim, ser descrita como a de trespasse seguido de alteração do contrato de arrendamento promovida pelo trespasado/actual arrendatário com vista à obtenção da autorização (legitimação) da Senhoria para o exercício de uma nova actividade no locado e para a realização das obras inerentes.

12- Ora, a alteração de contratos de arrendamento, designadamente no que concerne às cláusulas relativas às actividades nele compreendidas, precedida de trespasse, nunca importou, ao que supõe a recorrente, a descaracterização do negócio anterior (o de trespasse).

13- Em abono deste entendimento, convém, por outro lado, notar que a procedência do entendimento judicial quanto a esta questão da qualificação dos negócios jurídicos vertentes redundaria na admissibilidade da existência de dois contratos de arrendamento sobre o mesmo imóvel no período que decorreu entre a data à qual foi dada eficácia retroactiva ao suposto (novo) contrato de arrendamento - ou seja, 7 de Setembro de 1991 (cf. cláusula terceira do mesmo) - e a data da alegada denúncia/rescisão do contrato - ou seja, a data da escritura de trespasse (23 de Dezembro de 1991).

14- Os bens transmitidos por efeito da escritura outorgada pela recorrente no dia 23 de Dezembro de 1991 constituem, na opinião da recorrente, um ramo de actividade autónomo para efeitos contabilísticos e fiscais, pelo que, inexistente, *in casu*, tributação em sede de IVA -cfr. o n.º4 do artigo 3.º do Código do IVA (o BCI é sujeito passivo de IVA).

15- A qualificação promovida pelo Tribunal *a quo*, no sentido de que o valor recebido pela recorrente respeita a uma indemnização pela denúncia do contrato de arrendamento, não é de molde a alterar a situação jurídico-tributária da recorrente, uma vez que o recebimento a título de indemnização também não é tributado em sede de IVA.

16- Com efeito, o princípio do sistema comum do IVA, estabelecido na Sexta Directiva 77/388/CEE, de 17 de Maio de 1977, excluído âmbito de incidência do IVA as indemnizações de prejuízos que não tenham natureza remuneratória, conforme sobressai do entendimento relativo aos objectivos de tributação a que se deve dirigir o imposto, como sendo o da tributação pelo consumo, pela despesa, e que se encontra vertido na indicada Directiva comunitária: "consiste em aplicar aos bens e serviços, qualquer que seja o número de transacções ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação".

17- Na situação em apreço, atentos os factos e o entendimento da sentença recorrida, o valor pago pelo BCI tinha efeitos de ressarcimento do prejuízo causado à recorrente pela renúncia ao contrato de arrendamento que celebrara com a Senhoria e consequente desocupação do local arrendado e, ainda, pela perda das benfeitorias levantadas no locado, pelo que, a esses valores, faltar-lhes-ia um dos pressupostos de tributação em IVA: o da sua caracterização como valores despendidos em actos de consumo.

18- Não é também pela circunstância de a renúncia da recorrente ter permitido à Senhoria a celebração de um novo contrato de arrendamento com o BCI - correspondendo, por isso, a compensação pela rescisão do anterior contrato de arrendamento -, que a indemnização estaria sujeita a IVA: a operação *sub judice* beneficiaria, neste caso, da isenção prevista no artigo 9.º, n.º30, do Código do IVA, uma vez que o arrendamento também era isento, como, aliás, é entendimento da própria Administração tributária -cfr. Acórdão de 15 de Dezembro de 1997, Processo C-63/92, *Lubbock Fine & Co.*, do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias.

19- Acresce que a desconsideração dos bens transmitidos como ramo de actividade independente e autónomo - pressuposto básico da aplicação do regime da não sujeição previsto no n.º 3 do artigo 4.º do CIVA" -, como parece resultar, contraditória e paradoxalmente, do relatório dos Serviços da Administração tributária, também não prejudicaria, pelo menos em parte, a conclusão alcançada relativamente à não tributação em IVA das operações em apreço. Nesta situação, a operação seria obrigatoriamente decomposta numa transmissão de bens corpóreos (prevista no artigo 3.º, n.º 1, do Código do IVA) e numa transmissão de bens incorpóreos (prevista no artigo 4.º, n.º 1, do mesmo Código).

20- Ora, conforme é indicado pela Administração tributária, "os bens do activo imobilizado corpóreo, que se pretendem terem sido vendidos, não são mais que obras efectuadas em edifício alheio, pois não davam origem a elementos removíveis, ou dando, estes perderiam a sua função instrumental", pelo que, o valor consignado na escritura de trespasse como correspondendo a esses bens (215.000.000\$00) teria sempre de ser considerado como indemnização por obras feitas no locado (benfeitorias) e, consequentemente, não se encontrava sujeito a IVA.

21- Já no que concerne ao direito ao arrendamento, a admissão (que se repudia) da sua transmissão permitiria à Administração tributária sujeitá-la a IVA nos termos previstos no artigo 4.º, n.º 1, do Código do IVA, incidindo, assim, este imposto sobre o valor do "trespasse do local" (20.000.000\$00) - cfr. previsto na escritura pública de trespasse.

22- Em qualquer das hipóteses levantadas, o imposto que foi – em concreto - objecto de liquidação adicional nunca será devido, pelo que não subsistem dúvidas quanto à ilegalidade do acto tributário impugnado.

**termos em que deve, com o duto suprimento de vossas excelências, ser dado provimento ao recurso interposto pela recorrente, por provado, e, em consequência, ser revogada a sentença proferida pelo tribunal tributário de 1.a instância de leiria, vindo a ser anulado o acto tributário de liquidação adicional de iva referente ao ano de 1991, com as demais consequências legais, nomeadamente a restituição à ora recorrente do valor do iva pago, com juros indemnizatórios calculados nos termos da lei.**

\*

Foi admitido o recurso para subir imediatamente, nos próprios autos, com efeito devolutivo (fls. 239).

\*\*\*\*\*

A Fazenda Pública não contra-alegou.

\*\*\*\*\*

Os autos foram com vista ao MP, cujo DPGA deu o seguinte duto parecer a fls. 281:

“Não obstante toda a argumentação desenvolvida pelo recorrente nas suas alegações de fls. 245 a 271, entende o Ministério Público que não lhe assiste qualquer razão.

Efectivamente, como foi considerado na decisão ora em crise, *"o contrato entre a impugnante e o BCI não é um contrato de trespasse como a impugnante defende. É um contrato em que o BCI paga uma verba à impugnante cuja contrapartida desta é a denúncia voluntária do contrato de arrendamento de que era titular"*.

Na verdade concorda-se com a douda sentença ora em crise dado que a mesma fez uma correcta aplicação e interpretação da lei.

Pelo exposto, deve ser mantida, na ordem jurídica, a decisão recorrida, negando-se provimento ao recurso. “”

\*

Colhidos os vistos legais, importa decidir.

\*\*\*\*\*

## **B. A Fundamentação**

Questões decidendas: A única questão a decidir é se a operação económica a que respeita a escritura pública de 23 de Dezembro de 1991 está ou não sujeita a IVA.

## **MATÉRIA DE FACTO**

Na sentença recorrida deram-se como provados os seguintes:

### **II OS FACTOS:**

1. No dia 23 de Dezembro de 1991, foi lavrada a escritura de trespasse junta aos autos a fls. 34 cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido.
2. Nos termos dessa escritura, a impugnante, representada pelos seus sócios gerentes, trespassou ao BCI, pelo preço de 235.000.000\$, *o estabelecimento comercial de tecidos, modas e confecções, instalado no rés do chão com o número treze de polícia, abrangendo duas dependências, do prédio urbano sito no Largo Cinco de Outubro, da cidade, freguesia e concelho de Leiria.*
3. Mais declaram as partes que *do indicado preço, cinco mil contos correspondem ao valor das instalações eléctricas; quinze mil contos à instalação de ar condicionado; cinco mil contos a alcatifas; cento e noventa mil contos a obras compostas por granitos e outras beneficiações; e os restantes vinte*

...  
*mil contos dizem respeito ao trespassse do local.*

4. Na mesma data, o BCI celebrou com a proprietária do imóvel contrato de arrendamento, por escritura pública (junta a fls. 169 e segs.), com as clausulas constantes do documento suplementar, junto a fls. 173, e cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido.

5. Nos termos desse documento suplementar, o arrendamento é celebrado pelo prazo de um ano, desde sete de *Setembro de mil novecentos e noventa e um (...)* ficando a arrendatária autorizada a realizar no local todas as *obras necessárias à adaptação dos mesmos aos fins a que se destinam.*

6. Em 2/10/1991, antes da escritura de «Trespasse» o BCI adjudicou à firma ECOP a empreitada de obras para instalação do seu balcão Leiria 2 (fls. 159 cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido);

7. Entretanto, no dia 23 de Dezembro de 1991, em AGE da sociedade impugnante foi deliberado atribuir os valores das várias rubricas do imobilizado, nos termos que constam da acta n.º 23, junta a fls. 30 e cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido.

8. A impugnante foi sujeita a uma acção de fiscalização, no âmbito da qual foi elaborado o relatório da inspecção que consta de fls. 54 e segs. cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido.

9. Com base no relatório da inspecção, cuja cópia se encontra a fls. 58 e 59 (também fls. 47 e 48 dos autos), - cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido - a Administração Fiscal determinou que o IVA a pagar seria de 39.500.000\$ (235.000.000\$x17%)

10. Na informação prestada para decisão da RG apresentada pela impugnante foi elaborada uma informação, junta a fls. 62 e segs. cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido. Consta dessa informação as razões porque se considerou que a alegada alienação estava sujeita a tributação em IVA:

a) A transmissão da posição do locatário comercial através da cedência do direito ao arrendamento consubstancia-se numa cessão de um bem incorpóreo e é considerada para efeitos do Código do IVA, como uma prestação de serviços, de harmonia com o conceito definido no n.º 1 do art.º 4º do CIVA.

b) As transferências de direitos desta natureza encontram-se abrangidos pelo regime de não sujeição a IVA, resultante do disposto no n.º 4 do art.º e no n.º 4 do art. 3º do CIVA, quando o direito seja cedido como parte integrante de um determinado conjunto patrimonial que seja susceptível de constituir um ramo de actividade autónomo ou independente (caso de um estabelecimento comercial) e desde que se verifiquem os restantes condicionalismos estabelecidos no n.º 4 do art. 3º e ofício circulado n.º 134850 de 21/1 1/1 989.

c) Na situação em apreço, a firma Américo Álvaro e Campos, Lda.,

- não cede o valor do seu estabelecimento comercial (...) porque o transferiu para outro local; não cede o imóvel porque não dispõe da sua propriedade jurídica;

- o que a firma fez foi rescindir o contrato de arrendamento que possuía e

receber uma indemnização pelas obras feitas e ou prejuízos que sofreu com a mudança do local do estabelecimento.

d) Assim, nesta situação entende-se que se está perante a transferência de um direito que pela sua natureza, é insusceptível de constituir, por si só, um ramo de actividade independente e autónomo, sendo certo que da sua aquisição isolada não poderá resultar a continuidade do exercício de uma actividade comercial ou industrial, que é pressuposto básico da aplicação do regime da não sujeição previsto no n.º 3 do art. 4 do CIVA

e) Nestes termos, a operação realizada encontra-se sujeita a IVA e dele não

isenta, devendo ser tributada à taxa normal (17%) conforme estipulado o art. 18 n.º 1 do CIVA.

11. A impugnante, através do documento interno n.º 1354, de 30 de Setembro de 1991, debitou aos três sócios (conta 25), por contrapartida da conta 1213 Depósitos à Ordem/BCI, os valores seguintes:

a) 251 Álvaro Domingues Albino 72 927 548\$70;

b) 252 Américo da Silva Oliveira 72927548\$70;

c) 253 Carlos Alberto Campos 72 027 548\$70 (tudo como consta de fls. 89 cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido).

12. Verificada as cópias de tais cheques, constata-se que foram emitidos a favor de:

a) Álvaro Domingues Albino 46.500.000\$;

b) Américo da Silva Oliveira 73.391.986\$;

c) Carlos Alberto Campos 46.500.000\$;

d) Manuel Saraiva 1.890.000\$;

e) "Mipel"; "Stop" e "Pelebel" 50.500.000\$ (tudo como consta das cópias dos cheques juntas a fls. 90 e segs. cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido)

13. Manuel Saraiva é técnico de contas, e as firmas "Mipel"; "Stop" e "Pelebel" pertencem aos sócios da impugnante.

14. Os cheques emitidos a favor destas firmas foram contabilizados nestas como empréstimos de sócios.

\*\*

**FACTOS NÃO PROVADOS.**

Com interesse para decisão da causa, não houve.

\*\*

**MOTIVAÇÃO.**

A convicção do tribunal baseou-se na análise crítica do conjunto da prova produzida, com destaque para a seguinte

Prova testemunhal: As testemunhas inquiridas (Srs. Guilherme Ferreira Onofre da Silva;

José Lopes da Fonseca, e Carlos Alberto Gomes Luso, bem como as testemunhas da Fazenda Pública, fls. 195 e segs.) nada trouxeram de novo para a discussão do litígio, que se afigura basicamente de direito. Estranha-se apenas os depoimentos que dizem ter ficado nas instalações tudo menos a mercadoria. Ou seja, o BCI apenas ficou com as roupas, porque todo o recheio da loja - pedras e restante decoração - lá permaneceram. Não é verdade. A adjudicação da empreitada à ECOP (fls. 159 e segs.), em conjugação com o anexo à escritura de arrendamento celebrada com a senhoria (fls. 168 e segs.) permite concluir que tais depoimentos não correspondem à verdade. Quanto à prova documental, relevam os documentos de fls. 34 (escritura de trespasse); fls. 173 (escritura e documento complementar de arrendamento do prédio em que é arrendatário o BCI); fls. 159 (escrito de adjudicação das obras efectuadas no locado pelo arrendatário BCI); fls. 30 (acta n.º 23 da AGE da impugnante); fls. 54 e segs. (relatório da inspecção tributária); fls. 51 e segs. (informação para decisão da reclamação graciosa); fls. 89 (documento interno n.º 1354); fls. 90 e segs. (cópias dos cheques emitidos).

\*\*\*\*\*

## O DIREITO

O Mmo. Juiz a quo fundamentou, de direito, a improcedência da impugnação do seguinte modo:

### “” III O DIREITO.

A questão suscitada nestes autos pode resumir-se ao seguinte: a impugnante alienou o estabelecimento de que era titular, através de um tipo contratual que designou por trespasse. O trespasário exerce a actividade bancária, e na mesma data em que celebrou o contrato de trespasse outorgou com a senhoria um contrato de arrendamento para no mesmo local exercer a sua actividade.

A impugnante defende que o contrato é, na totalidade de trespasse. Pelo contrário, em sede de IRC a Administração Fiscal entendeu que o contrato é parcialmente de trespasse e de indemnização. Trespasse pela quantia de 20.000.000\$, e o resto (215.000.000\$) constitui indemnização. Com base neste entendimento, foi liquidado o IR devido.

Em sede de IVA, a Administração Fiscal entende que a totalidade da verba paga no montante de 235.000.000\$ está sujeita a tributação.

O que desde já se pode dizer é que as partes são livres de contratar e estipular o conteúdo dos contratos (Art.º 405/1 e 2 do Código Civil). Mas uma coisa é o conteúdo dos contratos, e outra o "nomen júris" que lhes é dado.

Em sede de interpretação da vontade contratual das partes, releva a substância do negócio, através das características e conteúdos que lhe são imprimidos, e não o nome que se lhe atribui (cfr. Art.º 238/1 do Código Civil).

Quanto à questão do trespasse, o Art.º 115 do RAU<sup>1</sup>, sem definir o que seja esta figura<sup>2</sup>, estabelece as condições em que a transmissão do estabelecimento não constitui trespasse. E não constitui trespasse *Quando a transmissão não seja acompanhada de transferência, em conjunto, das instalações, utensílios, mercadorias ou outros elementos que integram o estabelecimento; ou 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.*

Assim, do confronto entre o disposto neste Art.º 115 RAU e os motivos invocados pela Administração Fiscal para não considerar o contrato como trespasse, releva sobretudo o mencionado na alínea a) - exercício no local de actividade diferente da prosseguida pelo anterior titular.

Com efeito, mesmo sem proceder ao recorte da figura, para haver trespasse tem de ocorrer a transmissão definitiva do estabelecimento em conjunto com o gozo do prédio. Se transmitir o estabelecimento mas não o gozo do prédio, não há trespasse; se transmitir só o gozo do prédio, desacompanhado do estabelecimento, também não há trespasse.

Ora a impugnante não transmitiu nem o gozo do prédio, nem o estabelecimento.

Não transmitiu o gozo do prédio, porque o BCI «teve» de celebrar novo contrato de arrendamento. E também não transmitiu o estabelecimento, porque o negócio do BCI é outro que não o prosseguido pela impugnante, passando a exercer no local outra actividade.

Assim, quer de uma forma quer de outra, o contrato celebrado entre a impugnante e o BCI não é modo algum, um contrato de trespasse.

E foi por isso, aliás, por *não ser um contrato de trespasse*, que o BCI teve de celebrar novo contrato de arrendamento com a senhoria, sob pena de ver resolvido o respectivo contrato, nos termos do Art.º 64/1, b) do RAU.

A impugnante argumenta, doutamente aliás, que em termos do direito aplicável, *à impugnante não interessa absolutamente nada que o adquirente dos bens cedidos e da utilização de espaço conseguido use, ou não use, ou não possa usar, em igual actividade as aquisições que fez. O que está em causa é a posição da impugnante (artigos 15 e 29 da douta petição inicial).*

Contudo, parece não ser bem assim.

Uma vez que estamos perante um contrato, e não um mero negócio jurídico unilateral, o que está em causa é o conteúdo do acordo, na sua unidade jurídica, que tanto afecta a impugnante como o outro

contraente, embora em medidas diversas. Assim, por parte do BCI, o facto de não ter efectuado nenhum contrato de trespasse, «obrigou-o» a celebrar novo contrato de arrendamento com a senhoria. Da parte da impugnante, as consequências são sobretudo fiscais.

Portanto, não é indiferente para nenhum dos contraentes a qualificação legal do contrato celebrado. Aliás, o facto de o BCI ter registado a compra global no seu imobilizado, indicando que se trata de um pagamento em acto de trespasse, e que contabilizou como despesas de instalação, afigura-se-me de legalidade muito duvidosa<sup>3</sup>. Em primeiro lugar, porque não há trespasse; em segundo lugar, conforme refere o Ac. do STA *"Não constitui despesa de instalação, para efeito de amortização como elemento do activo imobilizado corpóreo, a importância entregue por um interessado ao anterior locatário, a fim deste desocupar um estabelecimento comercial para que aquele se instale nesse estabelecimento"*<sup>4</sup>

Também não colhe a argumentação de que *existe um sentido especial de trespasse para a contabilidade e para o direito fiscal, que nunca é o da globalidade do património a que se refere o trespasse civilista, que abrange o acervo dos activos transmitidos (...) ao passo que o trespasse na contabilidade sempre, desde sempre, respeitou só a valores incorpóreos, local arrendado, chave do estabelecimento e ou outros incorpóreos* (artigos 18 e segs. da douta petição inicial).

É verdade que o conceito de trespasse utilizado na doutrina civilista não coincide inteiramente com o mesmo conceito utilizado na contabilidade, sendo mais amplo nesta<sup>5</sup>.

Todavia, mesmo do ponto de vista contabilístico, para *haver trespasse, deve haver continuação da actividade anteriormente exercida pela adquirida*. (n.º 5 da Directriz Contabilística n.º 12). É certo que esta DC não se encontrava em vigor na data de celebração da escritura (apenas foi aprovada pela CNC em 28/1/1993) mas o que se pretende demonstrar é que não pode ser contabilizado como trespasse uma realidade factual em que não houve continuação da actividade anteriormente exercida pela adquirida. Não só depois da DC n.º 12, como antes dela também, porque se não houve continuação da actividade, *nunca* houve trespasse.

Nem para o direito fiscal, nem para o direito contabilístico.

Posto isto, a Administração Fiscal não andou bem, a meu ver, quando considerou que o negócio não constituía trespasse, mas aceitou-o como tal na parte respeitante aos 20.000.000\$ mencionados na escritura. Como doutamente refere a impugnante, *a Administração Fiscal considera aí que o ganho é mais valia, aceitando a verba como trespasse, como a impugnante indica, não obstante a Administração Fiscal nos seus relatos declarar insistentemente que Trespasse não há* (artigo 32 da douta petição inicial). A impugnante tem razão: ou há trespasse, ou não há. Se se diz que não há trespasse não se percebe porque a AF aceita que o valor dos bens incorpóreos cedidos geram mais valia.

Embora mal, a meu ver, aceitou-se tal verba como trespasse, sem que daí advenham quaisquer prejuízos para a impugnante, antes pelo contrário (a impugnante acabou por ser beneficiada em sede de IRC, também objecto de acção de impugnação).

Refere-se ainda a existência de forma de direito para pôr em causa o teor e o rigor de uma escritura notarial, remetendo-se assim para a doutrina do anterior Art.º 32/1 do CPT.

Ou seja, enquanto não houver decisão judicial transitada em julgado que declare nula a escritura, ilegal fica o que se invocar em contrário.

Mas é preciso ver que o negócio jurídico celebrado entre as partes não é nulo, nem anulável. O que houve foi uma incorrecta designação do negócio, mas não é pela designação que as partes se vinculam, mas sim pelas cláusulas que livremente estipulam.

Portanto, quanto ao contrato celebrado com o BCI nada há para anular. O que há é que interpretar o negócio, nos termos do Art.º 238 e segs. do Código Civil.

Em conclusão, o contrato entre a impugnante e o BCI não é um contrato de trespasse como a impugnante defende. É um contrato em que o BCI paga uma verba à impugnante cuja contrapartida desta é a denúncia voluntária do contrato de arrendamento de que era titular.

Ou seja, retomando o já mencionado Ac. do STA de 10 de Julho de 2002, a operação em causa, vista globalmente, incluindo na óptica do BCI, pode cindir-se em três fases: A primeira, em que o BCI pretendendo instalar-se no local ocupado pela impugnante faz um acordo com esta para obter a sua saída, pelo valor de 235.000.000\$; denunciado o contrato de arrendamento por parte da impugnante, segue-se a segunda fase, na qual o BCI celebra novo contrato de arrendamento com a senhoria do prédio. A terceira fase corresponde à execução de obras para adequação do locado aos fins prosseguidos pelo locatário e só estas poderão ser consideradas despesas de instalação.

Não sendo um contrato de trespasse<sup>6</sup>, as verbas acordadas não integram a previsão do art 3º n.º 4 do CIVA, que subtrai à tributação deste imposto as cessões *a título oneroso ou gratuito* do estabelecimento comercial, da totalidade do património ou de uma parte dele que seja susceptível de constituir um ramo de actividade independente(...).

*Não houve qualquer trespasse, cessão de estabelecimento ou de património. Houve uma denúncia voluntária do contrato de arrendamento a troco de uma verba paga pelo novo arrendatário, pelo que nos termos da norma residual prevista no artigo 4 n.º 1 do CIVA está sujeita a tributação.*

*O facto de a Administração Fiscal apenas ter considerado proveito ou ganho, para efeitos de IRC, a quantia de 215.000.000\$ em nada altera a situação, sendo um benefício que a impugnante colheu naquele imposto.*

*Em sede de IVA a tributação pela totalidade da verba paga pelo BCI (235 mil contos) faz uma aplicação correcta do direito. (...)*

1 Artigo que praticamente reproduz o artigo 1118 n.º 1 do Código Civil.

2 Conforme refere M. Januário Gomes, in "Arrendamentos Comerciais", 2ª ed. Almedina, pp. 162 "o art.

115 do R.A.U. não visa definir ou disciplinar esta figura: é, antes, uma disposição que regula *uma situação jurídica que pode ocorrer, havendo trespassse*"

3 Mas não é esta questão que está em discussão, pelo que só incidentalmente se levanta o problema.

4 Ac. do STA de 10 de Julho de 2002, publicado em "Antologia de Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo e Tribunal Central Administrativo", Almedina, Ano V n.º 3 pp. 185. Mais adiante, o douto Ac conclui que a despesa efectuada para obter a saída do anterior locatário não é uma despesa de instalação mas sim de pré instalação.

5 cfr. Carlos Baptista da Costa e Gabriel Correia Alves, "Contabilidade Financeira", 4a ed. Rei dos Livros, pp. 706.

6 O Ac. do STA de 26/4/1995, resumido por Saldanha Sanches in "Estudos de Direito Contabilístico e Fiscal", Coimbra Editora, pp. 63, diz o seguinte (Caso Luís Veiga, Lda) «*A sociedade Luís Veiga Lda, que se dedicava à venda a retalho de artigos de vestuário em Cascais, decidiu abrir um novo estabelecimento, na mesma localidade.*

Tendo-se interessado por uma loja de electrodomésticos e artigos eléctricos. Mas não permitindo o contrato de arrendamento existente que no local pudesse ser exercida a venda a retalho de artigos de vestuário. E por *isso* obteve o acordo da sociedade que explorava essa loja para renúncia ao arrendamento, mediante indemnização a pagar pela impugnante, no montante de 34 000 000\$00 e um outro acordo com o senhorio para a realização de um novo arrendamento. Tendo contabilizado a indemnização paga à ocupante da loja como «Gastos plurianuais não iniciais» e procedendo à sua amortização nos exercícios de 1987, 1988 e 1989, segundo as regras da Contribuição Industrial, uma vez que tudo isto se passou antes da reforma fiscal. Ao considerar que nestes caos não há trespassse o STA está distinguir entre a possibilidade de sucessão nas posições contratuais anteriores que caracteriza o trespassse e a aquisição de uma posição, sem sucessão nas posições contratuais, como sucede quando se paga uma indemnização para ocupar uma certa posição: uma despesa de instalação» “”

\*\*\*\*\*

Face aos elementos constantes dos autos, concordamos integralmente com a sentença recorrida porque o Mmo. Juiz a quo fez uma boa fixação dos factos com relevância para a decisão da causa e aplicou-lhes bem o respectivo direito. Como tal, deve a mesma sentença ser confirmada na íntegra.

É que, apesar do teor das alegações da Recorrente, como muito bem refere o DPGA, "*o contrato entre a impugnante e o BCI não é um contrato de trespassse como a impugnante defende. É um contrato em que o BCI paga uma verba à impugnante cuja contrapartida desta é a denúncia voluntária do contrato de arrendamento de que era titular.*"

Pelo trespassse o cedente transmite definitivamente o bem económico em que se traduz a universalidade de direito do estabelecimento comercial, o que não aconteceu no caso dos autos, como resulta à saciedade dos elementos constantes dos autos e, *por outro lado, só a cedência de estabelecimento comercial, na totalidade ou de uma parte dele, desde que susceptível de constituir um ramo de actividade independente e desde que, em qualquer dos casos, o adquirente seja, ou venha a ser, pelo facto da aquisição, um sujeito passivo do mesmo imposto, a operação económica em causa fica isenta de IVA.*

Ora, embora a operação económica querida pelas partes fosse qualificada pelas mesmas, na escritura pública, como sendo de trespassse, a verdade é que não pode ser considerada como tal face aos circunstancialismos que rodearam toda a operação. As partes declararam na escritura "*que do indicado preço, cinco mil contos correspondem ao valor das instalações eléctricas; quinze mil contos à instalação de ar condicionado; cinco mil contos a alcatifas; cento e noventa mil contos a obras compostas por granitos e outras beneficiações; e os restantes vinte mil contos dizem respeito ao trespassse do local.*"

Esta cedência é suficiente para se considerar a operação económica efectuada pelas partes como sendo de trespassse? É óbvio que não. A Recorrente não cedeu ao trespassário, Banco, o estabelecimento comercial enquanto universalidade, como um conjunto ou complexo de coisas corpóreas e incorpóreas organizado para o comércio, com os móveis, mercadorias (*tecidos, modas e confecções*), clientela (para os produtos do estabelecimento em causa), até porque o trespassário não estava minimamente interessado no estabelecimento comercial enquanto tal. O que o Trespasário pretendia, e assim o fez, foi instalar naquele local uma agência bancária, portanto com uma actividade/objecto completamente diferente, com clientela diferente. A Recorrente limitou-se a entregar a chave das instalações para que o Banco aí instalasse, como instalou, o seu próprio negócio depois de preparar as mesmas instalações. Aliás, como se vê pela matéria de facto provada, tal preparação começou bem antes de outorgada a escritura.

Tudo o que a Recorrente declara ter cedido ao trespassário, para além das instalações, corresponde a benfeitorias feitas no local. Não caracterizam, de modo nenhum, qualquer estabelecimento comercial, seja qual for a actividade que se exerça no mesmo local. Portanto, se tivesse direito a indemnização pelas benfeitorias que fez no local, essa indemnização deveria ter sido paga pelo senhorio e não pelo novo arrendatário mas, ainda que este aceitasse pagá-las, isso não significa que estivesse a adquirir um estabelecimento comercial, que inclui o somatório de elementos materiais e imateriais que integram a organização da empresa, desde os móveis e imóveis até à clientela, às patentes e segredos de fabrico, aos contratos, licenças, alvarás, etc., etc., - Ver Antunes Varela in Revista de legislação e Jurisprudência, n.º 100, pag. 270.

A Recorrente vem, agora, face à improcedência da impugnação, pretender interpretar o contrato de arrendamento celebrado entre o Banco e a Senhoria, nas conclusões 7ª, 8ª, 9ª, 10ª e 11ª. Todavia, para

além de a recorrente fazer tal interpretação pela primeira vez e, como tal não pode ser apreciada em sede de recurso já que este se destina a sindicar decisões da 1ª instância onde são apresentadas e apreciadas todas as questões, a verdade é que, ainda assim, tal interpretação não tem qualquer relação com os circunstancialismos que rodearam o negócio querido pelas partes, nem transforma em trespasse a operação económica efectuada. Aliás, a Recorrente, depois de receber a quantia de 235.000.000\$, ficou também com o respectivo estabelecimento comercial, só mudou o mesmo para outras instalações, isto é, mudou o respectivo local, como bem resulta dos elementos trazidos aos autos pela AF. Sendo assim, bem andou a AF em liquidar IVA à Recorrente, como bem andou o Mmo. Juiz em julgar a impugnação improcedente.

Aliás, esta questão, a da incidência de IVA em situações como a dos autos, está muito clara no douto Acórdão de 17/06/2003, Rec. 07468/02 do qual foi Relator o aqui Exmo. 1º Adjunto, e de cujo Acórdão, com a devida vénia, transcrevemos algumas partes, por se aplicarem integralmente à situação sub judice: *“ E, na realidade, o que relevaria para o efeito de não tributação em IVA - como é pretendido pela impugnante, ora recorrente - seria o facto de o estabelecimento ter sido transmitido essencialmente como totalidade ou unidade funcional com referência ao ramo de actividade que no mesmo estabelecimento vinha sendo exercida.*

*Ou seja, para não haver tributação em IVA, exige-se que a transmissão do estabelecimento comercial se realize como universalidade, e não apenas como lugar, ou "chave" para a abertura do estabelecimento de uma outra actividade - cf. os termos do n.º 4 do artigo 3.º do Código do IVA.*

*Nem se diga (como diz a ora recorrente) que a liquidação, nos seus fundamentos, viola o disposto no n.º 2 do artigo 39.º da Lei Geral Tributária, da mesma forma que viola o disposto no artigo 32.º do Código de Processo Tributário.*

*Pois o que é certo é que não estamos em presença de um negócio simulado, em que deva haver tributação com referência ao negócio real ou dissimulado - como prevêem o n.º 2 do artigo 39.º da Lei Geral Tributária e o artigo 32.º do Código de Processo Tributário.*

*Estamos antes em presença de uma qualificação do negócio jurídico (feita pelas partes, e mormente pela impugnante, ora recorrente) não condizente com a realidade: a operação económica efectuada não foi um trespasse de estabelecimento comercial, como sugere a respectiva escritura pública, mas, diversamente, do que se tratou foi da transmissão do direito de arrendamento do local onde o mesmo estabelecimento funcionava.*

*Aliás, para efeitos de tributação, a Administração Fiscal não pode estar sujeita à qualificação que os contribuintes entendam atribuir aos seus negócios.*

*O n.º 4 do artigo 36.º da Lei Geral Tributária diz expressamente (e nem era preciso) que a qualificação do negócio jurídico efectuada pelas partes, mesmo em documento autêntico, não vincula a Administração Tributária.*

*Nos termos do n.º 1 do artigo 371.º do Código Civil, os documentos autênticos fazem prova plena dos factos que referem como praticados pela autoridade ou oficial público respectivo, assim como dos factos neles atestados com base nas percepções da entidade documentadora.*

*E - como escrevem Pires de Lima e Antunes Varela, em comentário ao mesmo normativo - o valor probatório pleno do documento autêntico não respeita a tudo O que se diz ou se contém no documento, mas somente aos factos que se referem praticados pela autoridade ou oficial público respectivo (ex: procedi a este ou àquele exame) e quanto aos factos que são referidos no documento com base nas percepções da entidade documentadora, por exemplo, o notário afirma que, perante ele, o outorgante disse isto ou aquilo, fica plenamente provado que o outorgante o disse; mas não fica provado que seja verdadeira a afirmação do outorgante, ou que esta não tenha sido viciada por erro, dolo ou coacção, ou que o acto não seja simulado.*

*De resto, e como é sabido, ao Direito Fiscal não é indiferente a tributação dos efeitos económicos pretendidos pelas partes, que, na realidade, se tenham produzido: é o que se tem denominado por "realismo" do mesmo Direito - a consideração económica dos factos ou actos com relevância tributária (cf. a este respeito o acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 4-4-2001, proferido no recurso n.º 25469).*

*Ora, no presente caso, prova-se que a impugnante, ora recorrente, não transmitiu mais que o seu direito ao arrendamento do prédio em que vinha funcionando o seu estabelecimento comercial.*

*A transmissão da posição de locatário comercial consubstancia uma cessão de um bem incorpóreo e é considerada, para efeitos do Código do IVA, como prestação de serviços, de harmonia com o conceito definido no n.º 1 do artigo 4.º do Código do IVA - e, como tal, tributável em IVA.*

*Foi neste entendimento que laborou a Administração Fiscal, pelo que - e em resposta ao thema decidendum - outra conclusão não devemos tirar que não seja a de que no caso verifica-se a existência de facto tributário a justificar a liquidação impugnada.(...)*

Deve, assim, ser negado provimento ao recurso, sem necessidade de mais considerações.

\*\*\*\*\*

### C. A DECISÃO

Termos em que, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do TCAS, em negar provimento ao recurso e manter na ordem jurídica a sentença recorrida.

...

Custas pela Recorrente, com sete UCs de T.J..  
Lisboa, 2006-05-03

Ivone Martins  
Jorge Lino  
Pereira Gameiro

Feito e imprimido por meios mecanográficos, com versos em branco (art. 138º CPC).