

Tribunal: TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO - NORTE

N.º de Processo: 00222/02 - Braga

Relator: Dr. Moisés Rodrigues

Data: 23-11-2006

Sumário

1 - Para não haver tributação em IVA - de acordo com os termos do n.º 4 do artigo 3.º do Código do IVA - exige-se a transmissão in totum da universalidade da actividade do estabelecimento comercial, e não apenas o lugar ou a "chave" para o estabelecimento de uma outra actividade.

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

Texto integral

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Norte:

I

Domingos, NIF (adiante Recorrente), não se conformando com a sentença proferida no Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, que julgou improcedente a presente impugnação judicial por si deduzida contra as liquidações adicionais de IVA de 1995 e 1996, e juros compensatórios, no total de Esc. 6 427 025\$00, veio dela recorrer, concluindo, em sede de alegações:

1 - O recorrente recebeu os montantes entregues pelo Banco Pinto e Sotto Mayor S.A. em resultado da cedência do espaço que antes era ocupado pelo seu estabelecimento de pastelaria;

2 - Sendo certo que, do negócio fez parte todo o mobiliário, máquinas, utensílios e produtos, pelo que tal operação envolveu todo o estabelecimento, o que, à luz do art.º 3.º n.º 4 do CIVA, não é considerada transmissão de bens, e assim não sujeita àquele imposto;

3 - Aliás, aquele negócio não passou de uma renúncia ao direito do arrendamento que pertencia ao impugnante, e se a locação de bens imóveis", está isenta de IVA, nos termos do n.º 30 do art.º 9.º do CIVA, mal se compreenderia que a extinção de tal negócio jurídico fosse, em tal sede, tributada;

4 - Pelo que, não está sujeita a incidência de IVA a indemnização recebida pelo inquilino como necessário pressuposto de rescisão amigável de contrato de arrendamento de área comercial;

5 - Não podendo aquela indemnização recebida pela renúncia ao arrendamento ser considerada transmissão de bens (art.º 3.º n.º 1 do CIVA) ou uma prestação de serviços (art.º 4.º n.º 1 do CIVA), à luz das definições expendidas na sentença;

6 - Pelo que, em face daquela fundamentação, outra solução não restaria que não fosse a procedência da impugnação e a anulação da liquidação, pelo que a fundamentação está em contradição com a decisão final, e por isso a sentença é nula;

7 - Como se alegou na petição inicial, o referido no n.º 4, do art.º 3.º do CIVA, tem a sua origem na 6.a Directiva Comunitária, mais concretamente no n.º 8 do art.º 5.º do Título V (Operações Tributáveis);

8 - Ora, a transposição para a ordem jurídica portuguesa da referida norma não reproduz com inteiro rigor, tal facto não pode prejudicar o impugnante antes pelo contrário, ter-se-ia que considerar a norma não transposta e portanto, nunca tal operação comercial, poderia ser passível de liquidação de IVA;

9 - É assim errónea a posição assumida pela administração fiscal, e agora da Mm.a Juíza "a quo", que funda a sentença e a legalidade da liquidação no disposto do n.º 1 do artigo 4.º do CIVA, pois a transposição não foi efectuada correctamente, há um vazio legislativo, e certo é que sem lei prévia nunca se pode aplicar qualquer imposto;

10. Por fim, dos documentos que foram emitidos e outorgados pelo banco adquirente do estabelecimento, nenhum montante de IVA foi liquidado por esse Banco, que a ser devido, o que não se concede nem concebe, teria que ter sido liquidado e entregue ao Estado pelo referido Banco, não pelo recorrente que recebeu as quantias pela sua renúncia à qualidade de arrendatário e trespasse do estabelecimento, em singelo.

11. Assim, a sentença recorrida violou, para além de outros os art.ºs 2.º, 3.º, 4.º, do CIVA e 8.º n.º 2 e 106.º da CRP.

Termos em que deve a presente impugnação ser julgada procedente, como é de JUSTIÇA.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O **Procurador-Geral Adjunto** neste Tribunal emitiu parecer, a fls. 113, sustentando que a matéria de facto vertida na conclusão 2.ª, é matéria alegada *ex novo*, por isso não podendo ser conhecida e, no mais, conclui no sentido do improvimento do recurso.

Colhidos os vistos legais, importa apreciar e decidir.

II

É a seguinte a factualidade declarada provada na 1ª instância:

Pelos documentos juntos aos autos com relevância para o caso e pelo depoimento das testemunhas, considero provados os seguintes factos:

1. O impugnante foi notificado da liquidação adicional do IVA através dos documentos n.º 98155586 do valor de 2 422 500\$00, n.º 98155585, relativo ao 9512T, no valor de 845 967\$00 e n.º 98155588 no valor de 2 422 500\$00 e n.º 98155587 relativo a 9603T, no valor de 736 058\$00, cuja data limite de pagamento terminava em 30.11.1998;

2. Por escritura pública outorgada em 07.01.1991, o impugnante tomou de trespasse (...) um estabelecimento comercial denominado "Pastelaria Monumental", instalado no rés-do-chão e cave de um prédio sito na Rua João XXIII, desta freguesia e concelho de Fafe, inscrito na matriz sob o n.º 1 604 (...), pelo valor de 9 500 000\$000 (fls. 9 e 9 versus);

3. O impugnante até Dezembro de 1995 explorou o referido estabelecimento comercial de pastelaria, sito em Fafe;

4. Por escrito particular de 28.12.1995, o impugnante, e esposa, declaram que receberam do Banco Pinto & Souto Mayor, S.A (BPSM) a importância de 14 250 000\$00, correspondente a 50% do valor de compensação pela desactivação de um estabelecimento comercial de confeitaria e a cedência da sua posição de inquilino (fls. 10);

5. Em 31.01.1996 o impugnante recebeu a restante quantia de 14 250 000\$00, correspondente a 50% da liquidação de parte restante do valor da compensação pela desactivação do estabelecimento comercial em dívida;

6. O impugnante declarou nos exercícios de 1995 e 1996, pelo valor 16 435 000\$00, inscrito na rubrica de "Outros proveitos, no Anexo B1, do Modelo 2 da declaração de rendimentos;

7. O valor de 16 435 000\$00, foi calculado no mapa de Mais-Valias e Menos -Valias

Fiscais, atendendo ao valor recebido menos o montante pago pelo trespasse do mesmo local (9 5000 000\$00);

8. O impugnante encontra-se enquadrado no regime normal de IVA, de periodicidade trimestral;

9. A presente impugnação foi intentada em 26.02.1999.

III

Em face do teor das conclusões da alegação, a questão que aqui se põe é a de saber se se verifica a (in) existência de facto tributário que justifique a liquidação impugnada. Antes, porém, face à posição expressa pelo magistrado do M. Público neste TCAN, importa que nos pronunciemos quanto ao vertido na conclusão 2ª, que, na posição do Ministério Público, se trata de matéria nunca antes alegada. E, na verdade, compulsada a petição inicial, da mesma não consta qualquer referência a que *“do negócio fez parte todo o mobiliário, máquinas, utensílios e produtos, pelo que tal operação envolveu todo o estabelecimento”*.

Compreende-se que, ora, o Recorrente pretenda trazer a discussão de tal matéria para aproximar o negócio efectuado da figura do trespasse.

Porém, sendo a questão nova, como é, então este Tribunal está absolutamente impedido de entrar na respectiva apreciação, já em que os recursos jurisdicionais, quando não estejam em causa questões de que caiba conhecer oficiosamente, apenas podem visar a apreciação das decisões recorridas, no sentido de indagar se elas são, ou não, de eliminar da ordem jurídica, por vícios de forma (*nulidades*) ou de fundo (*fundo*) e não julgar quaisquer questões novas que não tenham sido submetidas à apreciação do tribunal recorrido e, por isso, não tenham sido objecto de qualquer tipo de pronúncia por parte deste.

Entrando, ora, na apreciação do recurso, desde já se dirá que a decisão a tomar se mostra facilitada uma vez que, e sempre com o devido respeito por opinião contrária, a sentença recorrida tratou da referida questão com a suficiência e clareza necessárias, seguindo jurisprudência uniforme e estabilizada.

Consta, para além do mais, na fundamentação da sentença recorrida: **«A alínea a) do art. I do CIVA determina que estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado as transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por sujeito passivo agindo como tal. A base de incidência do IVA é a tributação das transmissões de bens e as prestações de serviços.**

O nº1 do art. 3º preceitua que *"Considera-se, em geral, transmissões de bens a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade."*

O nº 4º do mesmo artigo determina que *"Não são consideradas transmissões as cessações 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 nº I do artigo 2º."*

Por sua vez, o nº 1 do art. 4º preceitua que *"São consideradas com prestações de serviços as operações efectuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens"*

O Código do IVA definiu residualmente como prestação de serviços tudo aquilo que não é transmissões, aquisições ou importações de bens.

Assim o conceito de prestação de serviços, para efeitos de tributação de IVA, é um conceito amplo que não tem correspondência ao da lei civil.

No entanto e por força do art. 2º do mesmo Código só está sujeito a IVA as operações que forem efectuadas por sujeito passivo do IVA e agindo como tal. Ora o impugnante exercia a actividade comercial e industrial de pastelaria estava enquadrado no regime normal de IVA.

O impugnante cedeu as instalações que ocupava como arrendatário a favor do Banco mediante uma compensação da desactivação de um estabelecimento de confeitaria, com vista à instalação de uma agência bancária.

Face a este enquadramento factual estamos perante uma transmissão do direito ao arrendamento, a título oneroso, que não constitui uma operação transmissão, nem aquisição intracomunitária, nem importação de bens, no entanto esta operação tem manifesto conteúdo económico.

Sobre o assunto pronunciou-se o a secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo do Sul, sobre um caso idêntico, com a qual concordamos e damos por reproduzida, onde se diz Acórdão 03984/00 de 27.05.2003 in www.dgsi.pt:

"Também nós entendemos que não estamos perante uma cessão ou trespasse de estabelecimento comercial pois que o objecto do negócio celebrado entre a impugnante e o "Banc..." não teve por objecto o estabelecimento comercial de que aquela era titular, mas antes a disponibilização de um espaço físico por parte da impugnante.

O negócio em causa é atípico. A impugnante abandonou umas instalações que ocupava como arrendatária para que o "Banc..." as pudesse passar a ocupar, mediante uma determinada contrapartida pecuniária que este suportou. Não houve, portanto, transmissão de bens.

Sustenta, no entanto, a Fazenda Pública, que o que houve foi uma prestação de serviços enquadrável nos arts. 1º e 4º do CIVA.

Afigura-se-nos que a razão está do lado da Fazenda Publica. Com efeito, estamos perante uma operação efectuada a título oneroso que não constitui transmissão, nem aquisição intracomunitária, nem importação de bens. Já tivemos oportunidade de ver que a noção de prestação de serviços é desenhada no CIVA de um modo residual. São prestações de serviços todas as operações decorrentes da actividade económica que não sejam definidas como transmissões, ou importações de bens.

Não podemos, portanto, ficar presos ao conceito civilístico de prestação de serviços para aferir-se em determinada situação estamos ou não perante uma operação tributável como tal em sede de IVA. É nas disposições que regulam este imposto que terá de buscar-se o arrimo normativo que sirva de critério decisório do caso concreto. Nestes termos, estando, como estamos, perante uma operação com um manifesto conteúdo económico, efectuada a título oneroso e que não constitui transmissão de bens, é de considerar a mesma se encontra sujeita a imposto sobre o valor acrescentado nos termos do disposto nos arts. 1º n.º 1 a); 2º a) e 4º n.º 1 do CIVA porquanto tal operação preenche todos os requisitos típicos de que a lei faz depender a incidência fiscal. Falece, portanto, razão à impugnante."

Face ao exposto estamos perante uma operação, efectuada a título oneroso e que configura uma prestação de serviços, pelo que se encontra sujeita a imposto sobre o valor acrescentado nos termos do disposto nos arts. 1º n.º 1 a); 2º a) e 4º n.º 1 do CIVA pelo que se julga a presente acção o improcedente.

Por fim, o impugnante alega que a cessão da posição de arrendatário que efectuou a favor do Banco se enquadra perfeitamente no âmbito do nº 4 do artigo 3º do CIVA, e caso, assim não se entenda, então a norma constante do nº 8 do art. 8º, do Título V, da 6a Directiva comunitária, não foi total e correctamente transposta para a ordem jurídica portuguesa, verificando-se um vazio legislativo que impede a aplicação do imposto.

O nº 8 do artigo 5º do Título V (Operações Tributáveis), determina o seguinte: *"Os Estados membros podem considerar que a transferência a título oneroso ou a título gratuito ou sob a forma de entrada numa sociedade de uma universalidade de bens ou parte dela não implica uma entrega de bens e que o beneficiário é equiparado a sucessor do transmitente. Se for caso disso, os Estados- membros podem adoptar as medidas necessárias, a fim de evitar distorções de concorrência quando o beneficiário não se encontre totalmente sujeito a imposto"*

Ora como decorre da interpretação do nº 8 do art. 5º da 6a Directiva, a mesma, refere-se a entrada de bens, a título gratuito ou oneroso, numa sociedade e que o beneficiário é equiparado ao transmitente, ou seja a transmissão de bens, de sociedades para outras em que estejam envolvidos os mesmos sujeitos. Ora da factualidade assente resulta que o impugnante cedeu a sua posição de arrendatário a favor do banco, a título oneroso, e não houve transferência de bens de qualquer sociedade em que o mesmo participava.

A operação negociai, não se trata de uma entrada numa sociedade de universalidade de bens, ou parte dela, mas sim de uma prestação de serviços. Acresce ainda que, a parte final do referido artigo concede a faculdade aos Estados-membros de adoptar, se assim o entender, as medidas necessárias, a fim de evitar distorções de concorrência e não é uma obrigação.

O referido preceito não se aplica ao caso em apreço e além disso encontra-se correctamente transposta para ordem jurídica, pelo que não se verifica a violação do art. 8º e 106º da CRP.

Face ao exposto o nº 8 do artigo 5º do Título V, da 6a Directiva foi correctamente transporta para a ordem jurídica pelo que se julga o vício invocado improcedente.»

Assim, julgamos também que têm razão a Administração Fiscal e a Mmª Juiz *a quo*. O estabelecimento comercial abrange o conjunto ou complexo de coisas corpóreas e incorpóreas organizado para o exercício do comércio por determinada pessoa singular ou colectiva - cfr. Barbosa de Magalhães, *Do Estabelecimento Comercial*, 2ª edição, p. 13.

O que caracteriza o contrato de trespasse (pretendido pelo impugnante, ora recorrente) é a cedência definitiva do estabelecimento como um todo, como uma universalidade, como uma unidade económica mais ou menos complexa.

No trespasse, na transmissão efectuada pelo cedente vai, portanto, incluído todo 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. - cfr. Antunes Varela, *Revista de Legislação e Jurisprudência* 100.º, p. 270; cfr., ainda no mesmo sentido, Orlando de Carvalho, *Crítério e Estrutura do Estabelecimento Comercial*, p. 447 a 475.

No caso *sub judicio*, o impugnante, ora recorrente, não consegue convencer que tenha realizado o trespasse do seu estabelecimento comercial ao BPSM.

Na realidade, o que relevaria para o efeito de não tributação em IVA - como é pretendido pelo 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.

Dito de outro modo, 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.

Prova-se, antes, que 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 mesmo Código 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 se verifica a existência de facto tributário a justificar a liquidação impugnada. E, deste modo, deve ser confirmada a sentença recorrida, que decidiu no mesmo pendor.

No mesmo sentido decidiu-se ainda no mesmo TCAS, no Recurso nº 00030/04, de 03/05/2006 e publicado na íntegra aqui:

<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/a10cb5082dc606f9802565f600569da6/36db085c86d31894802571680054a59e?OpenDocument> e onde é referida jurisprudência já anterior no mesmo sentido.

Cfr. ainda o acórdão do STA, proferido recurso nº 22347, de 12/04/2000, consultável na íntegra em Apêndice ao Diário da República, de 23/12/2002, pp. 1425 a 1429, o qual, só não afirmamos tratar-se de situação idêntica por se ter efectuado remissão para a decisão recorrida no que respeita à matéria de facto.

Finalmente, e quanto à conclusão 10ª da alegação, diremos que se trata de questão diversa, essa da repercussão ou não do IVA sobre o adquirente, a qual, obviamente, não tem a virtualidade de levar à não sujeição da situação em causa nos presentes autos ao mencionado imposto, pelo que não podia deixar de o liquidar.

IV

Termos em que se decide *negar provimento* ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Custas pelo Recorrente, fixando-se a taxa de justiça em quatro UC.

Notifique e registre.

Porto, 23 de Novembro de 2006

Ass) Moisés Moura Rodrigues

Ass) Dulce Manuel Conceição Neto

Ass) José Maria da Fonseca Carvalho