

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 112/2023-T

Tema: Trespasse - Imposto Selo – Simulação – Cláusula Geral Anti Abuso

Sumário:

Em face do n.º 1 do artigo 39º da Lei Geral Tributária e demonstrando-se a existência de simulação relativa, assente em divergência entre a vontade real (negócio dissimulado) e a vontade declarada (negócio simulado), não está o sujeito ativo da relação tributária legalmente vinculado a fundamentar a correção levada a efeito ao abrigo do n.º 2 do artigo 38º da LGT, nem a observar o respetivo procedimento da cláusula geral anti abuso previsto no artigo 63º do CPPT.

Decisão Arbitral

Os árbitros Conselheira Fernanda Mações (árbitro presidente), Prof.^a Doutora Maria do Rosário Anjos e Dr. Luís Sequeira (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral coletivo, acordam o seguinte:

I. Relatório

1. A..., UNIPESSOAL, LDA (doravante denominada por “Requerente”), com o número de identificação de pessoa coletiva ... e com sede social na Rua ..., nº ..., ...-... ..., notificada da liquidação de Imposto do Selo e de Juros Compensatórios, no valor total de € 130.516,43, com o n.º 2022..., no valor de € 113.750,00 e com o n.º 2022..., no montante de € 16.766,4, respetivamente.

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 27-02-2023 e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante também designada por “Requerida” ou “AT”) em 28-02-2023.

2.1. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral coletivo, os quais comunicaram a aceitação da designação dentro do prazo.

3.2. Em 13-04-2023, as partes foram notificadas da designação dos árbitros não tendo arguido qualquer impedimento.

3.2. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 11.º do RJAT, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 03-05-2023.

3.3. Nestes termos, o Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objeto do processo.

4. A fundamentar o pedido de pronúncia arbitral a Requerente alega, em síntese, o seguinte:

a) Da ilegalidade por não aplicação da cláusula Geral Anti-Abuso (CGAA):

“...a AT deveria ter accionado o mecanismo da cláusula geral anti-abuso (CGAA)” um vez que *“(...) a AT não pode considerar válido o contrato de trespasse, mas fiscalmente ineficaz, sem aplicar a regra do n.º 2 do artigo 38º da LGT e de acordo com os procedimentos previstos no artigo 63º do CPPT.*

(...)

Deste modo, não tendo sido seguido o regime do artigo 63º do CPPT, a liquidação do Imposto de Selo aqui em causa não respeitou as normas em vigor, nomeadamente:

a) Vício de violação de lei – artigo 38.º n.º 2 da LGT;

b) Vício de forma na ausência de fundamentação adequada artigo 63.º do CPPT;

Vício de forma na ausência de contraditório específico previsto no artigo 63.º do CPPT;

d) Vício de forma por falta de autorização do Dirigente máximo do Serviço – artigo 63.º do CPPT.

Devendo, assim, a liquidação de Imposto de Selo ser anulada por vício de violação de lei.

b) Da errónea quantificação da matéria tributável:

Entende a Requerente o montante da matéria tributável que serviu de base à liquidação do Imposto do Selo está incorreta na medida em que a AT everia ter retirado à base tributável sobre qual recaiu a taxa de Imposto Selo, o montante das mercadorias (stock), valor esse que é de € 193.649,75 e não de € 185.998,95, pelo que conclui existir um excesso de quantificação do Imposto do Selo apurado.

Para tal conclusão quanto à existência de excesso de quantificação, apoia-se a Requerente no facto de a própria a AT já ter, em sede de reclamação graciosa (que recaiu sobre liquidação de IRC) admitido e decidido que o valor das mercadorias (stock) era de € 193.649,75 e não de € 185.998,95.

Pelo que, *“Perante esta factualidade que atinge inapelavelmente o ato tributário aqui em causa, afigura-se evidente que este padece de vício de forma por errónea quantificação, devendo ser anulado.”*

5. A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou Resposta e juntou o processo instrutor, invocando, em síntese, o seguinte:

a) Da inaplicabilidade da Cláusula Geral Anti Abuso:

Ao contrário do que alega a Requerente, não estão reunidos os pressupostos para aplicação da Cláusula Geral Anti abuso prevista no nº 2 do artigo 38º da LGT, porque a CGAA visa, principalmente, desconsiderar os efeitos fiscais resultantes de operações sem fundamento económico, artificialmente construídas com propósitos essenciais de elisão fiscal, o que não foi o caso *sub judice*.

3.

A Inspeção Tributária (IT) não desconsiderou a operação económica realizada pela Requerente, tendo antes considerado válido, perfeitamente atuante e com total fundamento económico, o negócio de trespasse de estabelecimento comercial celebrado entre a Requerente e a sociedade B..., LDA, NIPC... .

Aquilo que a IT fez foi demonstrar que o âmbito daquele negócio foi material ou substancialmente maior do que o que formalmente foi contratualizado entre as partes.

Diz-nos o artigo 36.º Lei Geral Tributária, no seu n.º 4, que independentemente da qualificação do negócio jurídico efectuada pelas partes, para a Administração Tributária, o que releva para sujeição a tributação, é a vontade contratual das partes, ou seja, a Administração Tributária não fica vinculada, para efeitos de tributação, à qualificação do negócio, mesmo que, essa qualificação, tenha sido feita em documento autêntico.

Não está em causa desconsiderar os efeitos fiscais resultantes de operações sem fundamento económico, artificialmente construídas com propósitos essenciais de elisão fiscal, o que está em causa é aplicar o princípio da substância sobre a forma, comprovando que a substância do trespasse vai muito para além do que formalmente foi estabelecido entre as partes.

Aliás, foram as partes que decidiram negociar e efetivar um trespasse, e tal não é posto em causa pela IT, pelo que a divergência não é no negócio em si mesmo considerado, mas na sua amplitude, da qual resultou a conclusão no sentido da sujeição do trespasse a Imposto do Selo, nos termos da Verba 27.1 da tabela anexa ao Código do Imposto do Selo (CIS).

O acto impugnado não padece de qualquer ilegalidade pelo que se impugna por infundado todo o alegado na douta p.i. que contrarie o supra exposto.

6. Não havendo lugar a produção de prova constituenda, e não tendo sido suscitada matéria de exceção, o Tribunal dispensou a realização da reunião prevista no art. 18.º do RJAT, o que fez ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal na condução do processo, e em ordem a promover a celeridade, simplificação e informalidade deste. Vd. arts. 19.º, n.º 2 e 29.º, n.º 2 do RJAT.

7. Nesse mesmo despacho foram ainda convidadas as partes a, querendo, apresentar alegações escritas sucessivas, tendo ainda sido o dia 3 de Novembro de 2023 como prazo limite para a prolação da decisão arbitral.

9. A Requerida apresentou alegações reiterando, no essencial, os argumentos apresentados na sua anterior peça processual - Resposta.

II. Saneamento

9. 1. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

9.2. O tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído.

9.3. O processo não enferma de nulidades.

9.4. Não foram suscitadas exceções.

9.5. Não se verificam quaisquer outras circunstâncias que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

III. Mérito

III.1. Matéria de facto

10. Factos provados

10.1. Com relevo para a apreciação e decisão das questões suscitadas, prévias, e de mérito, dão-se como assentes e provados os seguintes factos:

- a) A Requerente é uma sociedade unipessoal por quotas com sede na Rua ..., n.º ..., em ..., exercendo a atividade com o CAE 47730 - COM. RET.PROD. FARMACÊUTICOS, ESTAB. ESPEC. – desde 02.01.2008, explorando a denominada “FARMÁCIA C...”, sita na sede da Requerente, sujeita ao regime da contabilidade organizada por exigência legal.
- b) A Requerente tinha como gerentes D... e E... .
- c) Em 17.05.2018 a Requerente assinou contrato de promessa com vista ao trespasse a favor da sociedade B... Lda (trespasária) o estabelecimento de farmácia denominado “FARMÁCIA C...”, o qual vinha sendo explorado pela Requerente, pelo valor de € 2.275.000,00, acrescido de IVA – cfr. Anexo 4 do Relatório de Inspeção Tributária (RIT) constante do Processo Administrativo (PA) apenso a estes autos.
- d) No âmbito deste, fizeram as partes constar que o contrato prometido de trespasse abrangeria igualmente o
- e) No versado contrato promessa foi acordado entre as partes, enquanto condição para o trespasse, a garantia de que que a trespasária tomaria de arrendamento o imóvel onde funcionava o estabelecimento comercial da Requerente, isto é, a “FARMÁCIA C...” sita no R/c e ... da Rua ..., n.º ... e ..., em ..., inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ... da União das freguesias de ..., ..., ... e ..., concelho de ... e descrito na Conservatória do Registo Predial de ... sob o n.º ... (Imóvel), onde a Requerente tinha a sua sede, com uma renda de € 2.000,00 mensais durante o primeiro ano de contrato e de 2.500,00 nos demais, montante este a atualizar nos termos legais – cfr. considerando VI do Anexo 4 do RIT.
- f) Em 31.12.2018, a Requerente outorgou escritura pública, denominada de trespasse do estabelecimento comercial do Imóvel onde funcionava a “FARMÁCIA C...”, a favor da sociedade B... Lda.
- g) De tal denominado trespasse constava que não se transferia por via de tal título o direito ao arrendamento do Imóvel onde funcionava a “FARMÁCIA C...” – vide Anexo I do RIT:

-----Integram o estabelecimento comercial de farmácia todos os elementos patrimoniais, direitos constitutivos do mesmo, incluindo o aludido alvará de farmácia número novecentos e cinquenta e quatro, o direito ao trespasse (mas não ao arrendamento), os móveis, mercadorias, equipamentos, utensílios, imobilizado e os trabalhadores. -----
-----Exclui-se do trespasse o direito de arrendamento. -----

- h) A Requerente declarou que, não obstante não incluído no âmbito da aludida escritura de trespasse, o valor estimado das existências (stock) se fixava em € 185.988,95 – vide Anexo I do RIT.
- i) No dia seguinte à assinatura da escritura de trespasse, em 01.01.2019, a proprietária do Imóvel, a sociedade F... Lda, procede ao arrendamento do Imóvel à sociedade G... Lda, por uma renda de € 2.000,00 mensais durante o primeiro ano de contrato e de € 2.500,00 nos demais, montante este a atualizar nos termos legais – vide Anexo II do RIT.
- j) Na mesma data, isto é, em 01.01.2019, a sociedade que havia tomado de arrendamento no próprio dia o Imóvel, isto é, a sociedade G... Lda, procedeu ao subarrendamento à sociedade B..., Lda em condições idênticas às constantes do arrendamento descrito na alínea precedente – vide Anexo III ao RIT.
- k) As operações a que se referem os contratos particulares e documentos autênticos vindos de enunciar supra e constantes de Anexo I a IV do RIT foram assinados ora por E..., enquanto gerente e em representação das sociedades F..., Lda e da sociedade Requerente e por H..., enquanto gerente e em representação das sociedades G..., Lda e B..., Lda.
- l) O estabelecimento comercial “FARMÁCIA C...” manteve-se sempre em funcionamento no já identificado Imóvel, também durante o período entre final de 2018 e início de 2019.
- m) A Requerente foi objeto de ação inspetiva, credenciada pela Ordem de Serviço n.º OI2022..., com despacho de 17.05.2022, motivada por ter sido detetado trespasse de estabelecimento comercial, sem a devida liquidação de Imposto do Selo (IS), incidindo sobre o ano de 2018, e de âmbito parcial.

- n) A ação de inspeção foi iniciada em 18 de maio de 2022, tendo os atos de inspeção terminado 27.06.2022.
- o) No âmbito desta inspeção, a AT analisou o trespasse e demais operações já supra descritas nos seguintes moldes:

Não bastará a declaração por parte das partes de que o direito de arrendamento não está incluído no trespasse, para que a sujeição seja excluída.

Diz-nos o artigo 36.º Lei Geral Tributária, no seu n.º 4, que independentemente da qualificação do negócio jurídico efectuada pelas partes, para a Administração Tributária, o que releva para sujeição a tributação, **é a vontade contratual das partes**, ou seja, a Administração Tributária não fica vinculada, para efeitos de tributação, à qualificação do negócio, mesmo que, essa qualificação, tenha sido feita em documento autêntico.

Transcreve-se o artigo 36.º da LGT:

"Artigo 36.º
Regras gerais
1 - A relação jurídica tributária constitui-se com o facto tributário.
2 - Os elementos essenciais da relação jurídica tributária não podem ser alterados por vontade das partes.
...
4 - A qualificação do negócio jurídico efectuada pelas partes, mesmo em documento autêntico, não vincula a administração tributária.
..."

É facto que os outorgantes declararam no documento supra referido e junto ao presente, como anexo 1 (documento autêntico), que:

..."

-----Exclui-se do trespasse o direito ao arrendamento. -----

"..."

Perante a declaração de que o trespasse exclui o direito ao arrendamento, vamos averiguar o que aconteceu ao direito de utilização das instalações da "farmácia", sempre com o sentido de atender à substância económica dos factos tributários:

É nossa convicção que o negócio, desde a primeira hora, incluiu o direito ao arrendamento, por quanto, o prédio em causa estava licenciado para este estabelecimento de farmácia, não se mostrando fácil mudar de instalações, dado que tal alteração depende de condicionalismos legais sobejamente conhecidos e também porque se encontra localizado na zona histórica/central da cidade de ... , com uma clientela fidelizada, onde são escassos e muito dispendiosos os espaços adequados a este tipo de comércio.

Excluindo do "trespasse" o direito ao arrendamento do estabelecimento, não seria necessário o

pagamento do Imposto do Selo e, conseqüentemente, baixaria o dispêndio com o negócio.

A concretização desta situação, mostrou-se fácil, aos olhos dos contratantes, uma vez que apenas as duas pessoas singulares, o Sr. E... NIF: e a Sr.ª H... a, NIF: eram representantes de todas as sociedades envolvidas.

Para concretizar tal intento, a sociedade trespassante, A... Unipessoal, Lda, detida e representada pelo Sr. E..., cessou o contrato de arrendamento do imóvel que tinha com F... SA, NIF: representada pelo mesmo E... a. Esta última sociedade, dona do imóvel, efetuou, em 1 de janeiro de 2019, um contrato de arrendamento, não directamente com a trespassária, B... Lda, mas com uma sociedade denominada G... LDA, NIF: , do qual se junta cópia (anexo 2, com 3 pgs.), recordamos que o trespasse foi efetuado em 31 de dezembro de 2018.

Deste contrato, destacamos a seguinte cláusula, por ser importante para o enquadramento da operação:

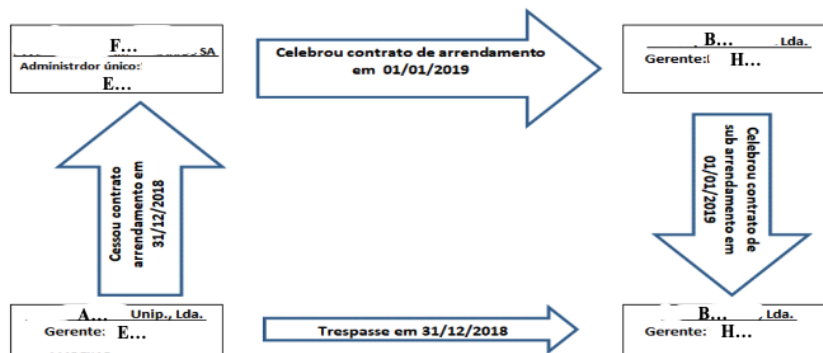
--Quinta--

--- A Senhoria autoriza, desde já, a Inquilina a subarrendar ou a sublocar o prédio já identificado, renunciando a qualquer contrapartida ou direitos, mediante sua prévia autorização escrita.-----

Esta última sociedade, B... LDA, NIF: , também em 1 de janeiro de 2019, na qualidade de arrendatária do imóvel, celebrou com a B... Lda (sociedade adquirente do trespasse da farmácia), um contrato de arrendamento (sub-arrendamento), cuja cópia se junta (anexo 3, com 2 pgs.).

Os dois contratos são perfeitamente idênticos, no layout, no clausulado, até nos montantes da renda acordados, diferindo apenas nos outorgantes.

Esquemáticamente temos:



De salientar que a B... LDA, NIF: , tem como gerente a já mencionada Sr.ª H...

O estabelecimento de farmácia em questão sempre funcionou no mesmo local, sem interrupções.

Com a celebração dos contratos descritos anteriormente, em que intervieram quatro pessoas colectivas mas que apenas foram representadas pelos dois intervenientes singulares anteriormente identificados (E... e H...), lograram o objectivo do não pagamento do Imposto do Selo, e veio-se a concretizar a vontade das partes, que parece sempre ter sido de **trespasse de estabelecimento comercial** "Farmácia C... ", com a transmissão de todos os ativos e passivos constitutivos do mesmo, incluindo o direito ao arrendamento, como bem manifestaram no contrato de promessa de trespasse celebrado em 17 de maio de 2018, cuja cópia se junta (anexo 4, com 5 pgs.), no qual expressamente afirmam:

- I. A Primeira Contratante é dona e possuidora do estabelecimento comercial de farmácia, denominado "FARMÁCIA C...", sito na Rua ..., n.º ..., freguesia de ... e ... concelho de ..., o respetivo ALVARÁ N.º ... emitido pelo "INFARMED – Autoridade Nacional do Medicamento e Produtos de Saúde, I.P.", em 27.04.2010;
- II. A Primeira Contratante pretende vender o estabelecimento identificado no Considerando I e a Segunda Contratante pretende comprá-lo;
- III. O estabelecimento do Considerando I está instalado no imóvel urbano destinado a comércio, serviços e habitação, sito à Rua ..., n.º ..., freguesia de ... e ... concelho de ...;
- IV. Integram o estabelecimento de farmácia identificado no Considerando I todos os elementos, nomeadamente todo o imobilizado contabilizado, o pessoal constante de quadro de pessoal actualizado à data da celebração do contrato (ou escritura) definitivo e que constam de lista anexa ao presente, bem como o direito ao arrendamento nos termos constantes do Considerando VI;
- V. As existências (stock) serão objecto de compra e venda autónoma;
- VI. É condição para o prometido trespasse do estabelecimento a celebração de contrato de arrendamento do imóvel descrito no Considerando III, sendo a renda no primeiro ano de vigência de € 2.000,00 (dois mil euros) por mês, do segundo ao quinto ano de vigência de € 2.500,00 (dois mil e quinhentos euros) por mês e no 6º ano e seguintes o valor actualizado anualmente nos termos da lei, com base nos € 2.500,00 (dois mil e quinhentos euros) por mês;

Como se pode depreender deste contrato de promessa, a condição da celebração do contrato de arrendamento de imóvel aqui em causa, era tão determinante que nele fazem constar as condições desse mesmo contrato a celebrar no negócio prometido (trespasse). Condições essas que acabaram vertidas, *ipsis verbis*, nos dois supra citados contratos intermédios (anexos 2 e 3).

- p) Em face do exposto, concluiu a AT, em sede do RIT, que a factualidade detetada configuraria uma "...transmissão de forma definitiva e onerosa juntamente com o gozo do imóvel onde se situava a farmácia, a universalidade dos activos e passivos que constituíam o estabelecimento de farmácia "Farmácia C..." explorado por A... Unipessoal, Lda, SP objecto desta acção de inspeção, a favor da sociedade B..., Lda. Estamos, pois, perante uma transmissão onerosa de um estabelecimento/actividade, a título definitivo, entre dois entes juridicamente distintos, com personalidade jurídico-fiscal distinta, conseqüentemente, enquadrada na verba n.º 27.1 da tabela anexa ao CIS."
- q) Em face das conclusões supra, veio a AT a proceder ao apuramento de Imposto do Selo considerado como devido, nos seguintes termos:

"Para determinar o Valor Tributável, ao valor declarado do negócio que foi de 2.460.998,95, teremos que retirar o valor atribuído às mercadorias (stock), operação sujeita a IVA nos ontornos indicados na escritura, para obtermos o valor do trespasse de € 2.275.000,00, tudo isto conforme a verba 27.1 acima transcrita:

Valor total (1):	2.460.998,95
Existências - stock (2):	185.998,95
Googwill - Trespasse(1-2):	2.275.000,00

Assim, não foi liquidado nem entregue nos Cofres do Estado Imposto do Selo (IS), pelo sujeito passivo, no montante de € 113.750,00, reportado ao mês de dezembro de 2018 (período 2018-12):

$$2.275.000,00 \times 5\% = 113.750,00$$

Muito embora nos termos do artigo 3.º, n.º 3, al. v) do CIS, o encargo do imposto recaia sobre a trespasária, o sujeito passivo é a sociedade sujeita à presente inspeção.”

- r) Em matéria de juros compensatórios, veio a AT, em sede do RIT, a considerar serem devidos juros da versada natureza sobre o montante de IS vindo de apurar;
- s) A Requerente foi objeto de notificação de liquidação de Imposto do Selo e de Juros Compensatórios, respetivamente com o n.º 2022..., no valor de € 113.750,00 e com o n.º 2022..., no montante de € 16.766,4 (documento junto do formulário eletrónico do PPA), tendo como data limite para pagamento voluntário dos € 130.516,43, o dia 28 e Novembro de 2022 - documento junto do formulário eletrónico do PPA.
- t) Inconformada, a Requerente deduziu pedido de constituição e de pronúncia arbitral contra os atos de liquidação supra melhor identificados na alínea precedente em 24.02.2023, o qual foi aceite no dia 27 desse mesmo mês, tendo dado origem aos presentes autos arbitrais.
- u) Paralelamente, a Requerente deduziu Reclamação Graciosa, à qual coube o n.º ...2022..., sobre a liquidação de IRC e JC de 2018, com o n.º 2021..., no valor de € 429.495,46, na qual solicitava, entre outros fundamentos, a consideração do valor de inventários do estabelecimento “FARMÁCIA C...” (existências) de € 193.649,75 no final do exercício em causa e não o valor estimado aquando da escritura (€ 185.998,95) de trespasse.
- v) No âmbito de tal meio de defesa administrativo, veio a AT, em 07.12.2022, a emitir decisão de deferimento parcial, aceitando a alteração pretendida do valor das existências nos seguintes termos:

h. Quanto à correção respeitante ao apuramento da mais valia (1.633.649,75) somos do parecer que deverá ser aceite em menos 7.650,80€, dado que o valor de transmissão do inventário (193.649,75€) referido pela reclamante, está correto.”

11. Desta forma, deverá ser aceite o valor de transmissão do inventário de €193.649,75 e correção em menos €7.650,80 na mais valia apurada.

10.2. Fundamentação da matéria de facto

O juiz (ou, *in casu*, o árbitro) não tem o dever de pronúncia sobre toda a matéria de facto alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa à decisão, tendo em conta a causa de pedir que suporta o pedido formulado pelo autor, e decidir se a considera provada ou não provada (art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e), do RJAT).

Por outro lado, segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal deve basear a sua decisão em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e de conhecimento das pessoas e da envolvência.

No caso, o Tribunal formou a sua convicção com base na análise crítica dos documentos apresentados pela Requerente e na cópia do processo instrutor, apresentado pela AT. e bem assim no posicionamento manifestado pela Requerida nestes autos

Assim, e tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, o que prevê o artigo 110.º e n.º 2 do artigo 123º do CPPT, a prova documental produzida, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

Por último importa realçar que o posicionamento da Requerente e Requerida quanto aos factos não se apresenta como divergente ou controvertida, antes extraindo cada uma das partes em

causa conclusões opostas quanto à interpretação e aplicação jurídico-tributária que de tal base factual apurada decorrem.

11. Factos Não provados

11.1. Não se provou que sobre a decisão de deferimento parcial da Reclamação Graciosa constante de v) dos “Factos Provados” tenha sido deduzido qualquer outro meio de defesa, gracioso ou contencioso.

Inexistem outros factos com relevo para apreciação do mérito da causa que não se tenham provado.

III.2. Matéria de Direito

III.2.1. Questões a decidir:

As questões a decidir no âmbito dos presentes autos arbitrais passam por aquilatar da invocada ilegalidade decorrente:

- da não aplicação do procedimento previsto no âmbito do instituto da cláusula geral anti abuso;
- da sustentada ilegalidade por excesso de quantificação da base tributável da liquidação de IS *sub judice*, na medida em que não refletiu o efetivo valor das existências que se verificariam à data do denominado trespasse do estabelecimento comercial – 31.12.2018.

III.2.2. Quanto à questão da não aplicação da cláusula geral anti abuso:

No tocante a este fundamento erigido pela Requerente, cumpre aqui apreciar se deveria ou não a AT, em sede inspetiva, ter aplicado o procedimento tipificado no artigo 63º do CPPT relativo ao acionamento da cláusula geral anti abuso, com todas as particularidades que de tal regime procedimental tributário fluem e decorrem ou se, ao invés, o procedimento adotado pela Requerida se encontra em conformidade com o legalmente estatuído face à factualidade apurada.

Entende a Requerente que a AT não poderia, em ordem ao apuramento tributário subjacente à liquidação de IS *sub judice* ter deixado, por força da aplicabilidade do n.º 2 do artigo 38º do LGT, de cumprir o procedimento imposto pelo artigo 63º do CPPT, nomeadamente procedendo à fundamentação em conformidade com os requisitos constantes do seu n.º 3 e cumprindo o demais disposto no normativo em apreço.

Contrapõe a AT no sentido do acerto de tal inaplicabilidade da CGAA, sustentando que apesar de ser indicado na escritura de trespasse que o mesmo não incluiria o direito ao arrendamento, este direito foi de facto transmitido com o referido contrato, pelo que para haver recurso à CGAA plasmada no n.º 2 do artigo 38º da LGT, as partes teriam de ter celebrado um outro negócio que não um trespasse para que a AT pudesse, eventualmente e com recurso à CGAA, sustentar que o negócio não era aquele mas antes um trespasse, o que não sucede no caso em análise.

Ou seja, se na ótica da Requerente a correção levada a efeito não poderia deixar de trilhar o procedimento próprio da CGAA, já para a Requerida tal recurso à CGAA não seria aplicável porquanto efetivamente não desconsiderou qualquer negócio, apenas concluindo que o negócio efetivamente pretendido pelos outorgantes correspondia ao trespasse, imputando assim, se bem se alcança do cômputo do teor do RIT, uma situação assimilável a simulação relativa quanto à amplitude do objeto da versada escritura.

Ante a síntese do posicionamento das partes quanto à dissensão existente, importará perscrutar os elementos distintivos entre a figura da CGAA e da simulação.

No que respeita às operações sujeitas à CGAA, *estas serão sempre verdadeiras ou reais e praticadas com o objetivo de lograr um efeito económico idêntico, embora sujeitos a um nível de tributação inferior àquele derivaria se a operação ou operações tivessem tido lugar pela forma normal prevista pela lei para atingir o mesmo objetivo económico.*¹

Para este autor, no caso da simulação, a mesma “...*opera por via da mentira, sendo aquela intenção (o fim fiscal por assim dizer) atingida diretamente pelo negócio falso*”, sendo que no âmbito da simulação se pretende criar uma aparência juridicamente sustentada, que envolve a realidade (o negócio pretendido), ou os termos rigorosos e exatos da mesma (valor, objeto, sujeitos do negócio, etc) sendo que o negócio simulado será menos oneroso do que o negócio dissimulado.

Em conclusão, o regime da simulação pretende atingir a realidade que se esconde por detrás da aparência, enquanto a CGAA visa analisar a própria realidade, uma vez verificados certos pressupostos.

Como ensina Manuel de Andrade, a simulação assenta na “*divergência intencional entre a vontade e a declaração, procedente do acordo entre o declarante e o declaratário e determinada pelo intuito de enganar terceiros*”² e cujo instituto se encontra previsto nos artigos 240º a 243º do Código Civil.

São três os elementos presentes no âmbito deste instituto jurídico, a saber, a divergência entre a vontade real e a declaração, o pacto simulatório entre as partes envolvidas com vista à concretização da divergência e ainda o intuito de enganar terceiros, que no âmbito tributário, tipicamente passará por enganar o sujeito ativo da relação jurídico- tributário, ou seja, o Estado.

¹ Gustavo Lopes Courinha, *in* A Cláusula Geral Anti Abuso, Almedina, pág. 83

² Manuel de Andrede, *in* Teoria Geral da Relção Jurídica, Vol. II, Almedina Coimbra, 1974, pág 169

Ao nível da figura da simulação, deve notar-se que desde o dia 1 de Janeiro de 2014, o artigo 39º da Lei Geral Tributária deixou de conter o seu n.º 2, o qual até então obrigava a que, para a tributação do negócio jurídico real, imprescindível seria que se obtivesse decisão judicial a declarar a nulidade do negócio simulado, sendo que à data dos factos aqui em apreciação subsistia e subsiste o n.º 1 do referido normativo, nos termos do qual se prevê que: ***“Em caso de simulação de negócio jurídico, a tributação recai sobre o negócio jurídico real e não sobre o negócio jurídico simulado”***.

Que o mesmo equivale a afirmar que, desde 2014, que a AT deixou de estar vinculada à prévia obtenção de decisão judicial sobre negócio simulado para poder operar à tributação sobre a operação jurídica real.

Como decorre dos traços distintivos entre ambas as figuras, no caso da CGAA, os intervenientes agem sem divergência entre a vontade real e a vontade declarada, embora neste caso lançando mãos de expedientes jurídicos diversos enquanto meio de obtenção de uma determinada vantagem fiscal.

Igualmente, também na simulação existe um similar intuito de obtenção de uma vantagem fiscal, mas desta feita alicerçada na criação de uma aparência jurídica que encobre a efetiva realidade do negócio pretendido pelos seus intervenientes – simulação relativa - ou como preceitua o n.º 1 do artigo 241º do Código Civil (CC) ***“Quando sob o negócio simulado exista um outro que as partes quiseram realizar, é aplicável a este o regime que lhe corresponderia se fosse concluído sem dissimulação”***.

Ora, regressando ao caso que nos atém, resulta que a Requerente, sob a denominação formal conferida de “trespasse” outorgou em cartório notarial a transmissão onerosa de parte dos direitos e ativos patrimoniais do estabelecimento comercial denominado “FARMÁCIA C...”, tendo nessa ocasião declarado expressamente fazer excluir do âmbito de tal trespasse o direito ao arrendamento sobre esse mesmo estabelecimento comercial.

Ante a peculiaridade revestida por este apelidado contrato de trespasse de estabelecimento comercial, importa verificar o regime de tal contrato nos termos legais.

Assim, preceitua o n.º 1 do artigo 1112º do Código Civil que:

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.

Definindo-se, pela negativa, no n.º 2 da versada norma, as situações em que se considera não existir trespasse:

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. (sublinhado nosso).

No caso dos vertentes autos, resulta que não obstante os outorgantes terem apelidado (com singular anuência notarial) tal contrato como sendo de “trespasse” de um estabelecimento comercial, certo é que a transferência que formalmente as partes declararam operar por via de tal documento autêntico ficou aquém de poder ser qualificada enquanto tal.

Isto porque, como decorre do teor de tal escrituras, os outorgantes declararam excluir do objeto do trespasse, a transferência das instalações (direito ao arrendamento).

Ante a previsão legal vinda de citar e os singulares contornos revestidos pela escritura outorgada, pese embora a denominação pelos outorgantes atribuída, certo é que do ponto de vista jurídico tal transferência não se reconduz ou enquadra na noção de trespasse por ausência do âmbito de tal operada transmissão, do já aludido elemento essencial (instalações) para que

tal transferência pudesse ser considerada um trespasse, tal como decorre do n.º 2 do artigo 1112º do CC.

Sucedede que, pese embora a factualidade exposta e o entorno jurídico vindo de assentar, o estabelecimento comercial “FARMÁCIA C...” continuou em funcionamento no Imóvel, não se conhecendo quaisquer alterações pós escritura face aos componentes que integravam o estabelecimento antes da referida outorga notarial.

A este respeito, refira-se que a Requerente não refuta a asserção da AT constante do RIT relativamente à continuidade de funcionamento da “FARMÁCIA C...”, sendo que a AT verificou que paralelamente à escritura vinda de analisar, foram celebrados dois contratos – de arrendamento e de subarrendamento - sobre um elemento que não foi objeto de transmissão através dessa mesma escritura, a saber, as instalações do estabelecimento comercial (Imóvel), as quais até final de Dezembro de 2018 estavam arrendadas à Requerente.

Ora, tal ininterrupção do funcionamento da “FARMÁCIA C...” durante o período a que se reportam os factos em apreciação (anos de 2018 e 2019), a extrema coincidência temporal em que as operações tiveram lugar (em dois dias), a identidade dos intervenientes (apenas dois) em todos os contratos em análise, a coincidência dos termos e condições gizadas em matéria de arrendamento, a ausência de racionalidade, lógica ou justificação económico-empresarial para a teia de operações levadas a efeito, não podem deixar de desaguar à conclusão segundo a qual o negócio efetivamente pretendido pelos outorgantes era, efetivamente, o de transferir a globalidade dos elementos do estabelecimento comercial “FARMÁCIA C...”, ou seja, o de a Requerente efetuar um verdadeiro trespasse (e não como incorretamente o apelidou) sobre tal estabelecimento comercial a favor da sociedade B..., Lda, o que, necessariamente, significaria incluir a transferência do direito ao arrendamento.

Destarte, em ordem a obviar à alavancagem de encargos ao nível tributário que de tal trespasse adviria, designadamente em sede de Imposto do Selo, os outorgantes, não obstante a manutenção da nomenclatura formal (errónea) do negócio – trespasse – a qual, essa sim,

coincidia com a vontade real destes, optaram por declarar excluída do âmbito de tal transferência, um elemento essencial (como é o caso do arrendamento) de modo a obliterar a que sobre tal transferência pudesse recair a tributação prevista em sede de IS sobre tal instituto jurídico – al. q) do n.º 1 do artigo 2º do Código do Imposto do Selo e verba 27.1 da TGIS - assim cindindo em dois segmentos o visado trespasse do estabelecimento.

O primeiro segmento através da transmissão onerosa (dos diversos elementos que integram um estabelecimento, com exceção das instalações) operada pela escritura pública outorgada entre a Requerente e a sociedade B..., Lda e o segundo segmento através da celebração de contrato de arrendamento entre a F... Lda a favor da B..., Lda e subsequente subarrendamento por esta a favor da sociedade “trespassária”,

Assim se reunindo formalmente, na esfera jurídica da sociedade B..., Lda, o primeiro e o segundo segmentos (arrendamento).

Ora, da factualidade apurada e que supra se deixou provada, resulta que os outorgantes agiram com divergência entre a vontade real - a de levar a efeito um trespasse nos termos legais - e a sua vontade declarada, externalizada nos termos constantes da escritura pública - negócio simulado - e bem assim nos demais contratos de arrendamento que foram celebrados sobre o Imóvel onde funcionava a “FARMÁCIA C...”.

Entende-se que no caso *sub judice* a Requerente agiu *ab initio* no âmbito da simulação relativa prevista no artigo 241º do CC, ou seja, com o propósito real de transmitir o direito ao trespasse do estabelecimento comercial em causa, operando a efetivação da divergência sobre tal vontade através daquela que veio a negocialmente declarar.

Isto é, foram levados a efeito dois distintos negócios jurídicos, um enquanto objeto imediato da vontade declarada, o qual corresponde ao negócio simulado (escritura de transmissão de apenas alguns elementos integrantes do estabelecimento e dois contratos de arredamento) e outro que é objeto da vontade real, ao qual corresponde o negócio dissimulado (efetivo trespasse da

globalidade do estabelecimento comercial, arrendamento incluído, a favor da sociedade B..., Lda).

Ademais, a Requerente, não obstante poder transmitir, sem necessidade de consentimento pelo senhorio (al. a) do n.º 1 do artigo 1112º do CC), o direito ao arrendamento juntamente com os demais elementos que compõem tipicamente um estabelecimento comercial, o que, de resto, seria congruente e absolutamente conforme com o racional e lógica económica em similares negócios, declarou (formalmente) excluir tal elemento do estabelecimento em ordem a alcançar uma vantagem fiscal indevida, que passaria, como passou pela não sujeição a IS, assim dissimulando através daquela escritura a sua real vontade, a qual se reconduziu em operar o trespasse sobre a “FARMÁCIA C...” nos termos legais, encerrando ou concluindo o pacto simulatório com a celebração de dois contratos de arrendamento em que foram intervenientes os mesmos interlocutores individuais que haviam outorgado a escritura apelidada de trespasse: E... e H... .

Ao assim proceder, a Requerente incorreu em clara divergência entre a sua vontade real e aquela que declarou, não se estando, pelo exposto, no âmbito da previsão da CGAA, na medida em que esta hipótese normativa pressupõe a inexistência de divergência entre a vontade real e aquela negocialmente declarada, mas antes e apenas uma utilização abusiva das formas jurídicas com vista a um indevido desiderato fiscal.

Destarte, imperioso se torna concluir pela inaplicabilidade *in casu* do CGAA (n.º 2 do artigo 38º da LGT) e do respetivo específico procedimento constante do artigo 63º do CPPT face à factualidade apurada nos presentes autos, na medida em que da mesma decorre, ao invés, a existência de uma divergência entre a real vontade dos outorgantes – a de efetuar o trespasse do estabelecimento – e aquela que foi declarada na escritura em causa, com uma extensão de elementos transmitidos aquém da efetiva vontade das partes e nesta decorrência não pode o pedido formulado quanto à invocada ilegalidade dos atos tributários, por violação dos versados preceitos legais, deixar de improceder.

III.3. Quanto ao excesso de quantificação da liquidação de IS:

Por último e no tocante a esta concreta causa de pedir em ordem à anulação, destarte, parcial da liquidação de IS e JC, sustenta a Requerente que a AT não poderia ter deduzido ao valor do trespasse apenas o valor de € 185.998,95, mas antes o montante de € 193.649,95, porquanto era este último o correspondente ao valor das existências à data do trespasse e não aquele primeiro montante.

Em suma, entende a Requerente que o valor das existências à data do trespasse era de € 193.649,95 e não os € 185.998,95 tido em consideração pela AT, pelo que a dedução à base tributável em sede de IS deveria ser de € 193.649,95.

No âmbito dos presentes autos, a Requerida, no ponto 4 da Resposta (que reitera em sede de alegações), entende igualmente que o valor das existências a deduzir para efeitos do apuramento da base tributável de IS não poderá deixar de ser aquele que já foi aceite pela AT em sede de Reclamação Graciosa deduzida pela Requerente quanto ao IRC de 12018, isto é, o valor de € 193.649,95 (al. v) dos “Factos Provados”).

Vejamos, conforme resulta da matéria de facto dada como provada, a Requerente, no âmbito de reclamação graciosa deduzida quanto ao IRC de 2018, veio sustentar que às mais-valias relativas ao trespasse da “FARMÁCIA C...” haveria que deduzir-se o valor correto das existências à data do mesmo, sustentando que as mesmas eram de € 193.649,95 e não de € 185.998,95, porquanto este último representava o valor estimado e o primeiro o efetivo valor apurado pela contabilidade de tal rubrica, à data da escritura denominada de trespasse.

Como resulta igualmente da prova produzida, a AT veio no âmbito de tal procedimento tributário gracioso a conceder provimento a tal errada quantificação da mais-valias em sede de IRC, aceitando assim que o valor das existências à data do trespasse era, efetivamente, de € 193.649,95.

A este respeito, como se referiu já, a AT, embora não tendo revogado parcialmente o ato arbitralmente impugnado, certo é que secunda a invocação da Requerente segundo a qual o valor da dedução não poderia deixar de ser aquele que se veio a apurar em sede do versado meio de defesa gracioso.

Resulta igualmente que a Requerida não aportou a estes autos qualquer elemento que permitisse indiciar que tal decisão de deferimento quanto ao valor das existências em sede de reclamação sobre o IRC de 2018 não se tenha tornado definitiva na ordem jurídico-tributária, isto é, que sobre tal decisão de deferimento parcial tenha recaído novo meio de defesa. De resto, a leitura conjugada, congruente e lógica, até atento o posicionamento da Requerida, aponta no sentido da definitividade de tal decisão administrativa.

Assim, estar-se-á perante uma situação que consubstancia caso decidido, ou seja “*uma situação jurídica consolidada pelo facto de o ato que lhe deu origem se ter tornado inimpugnável*”³, pelo que não poderia agora a AT pretender eximir-se à aceitação de tal montante a título de existências à data do trespasse, quando o havia aceite em sede de reclamação gracioso sobre a liquidação de IRC de 2018, onde se apuraram as mais-valias advenientes do mesmo facto tributário ora em apreço: o trespasse da “FARMÁCIA C...”

Aqui chegados, ante o reconhecimento por banda da Requerida quanto à aplicabilidade para efeitos da liquidação de IS *sub judice*, do efetivo valor das existências acolhido no âmbito da Reclamação Graciosa sobre o IRC de 2018- € 193.649,95 – e não o montante estimado constante da escritura de trespasse, não poderá deixar de ser dado provimento, neste concreto segmento, à ilegalidade invocada pela Requerente.

E, nesta conformidade, reconhecer que o ato tributário arbitralmente impugnado padece de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos, o qual afeta, por excesso, a quantificação da

³ cf. Carlos Blanco de Moraes, A querela da intangibilidade do caso decidido inconstitucional, in *Jurisprudência Constitucional*, n.º 15, julho/dezembro 2007, p. 4

base tributável (al. a) do artigo 99º do CPPT) sobre a qual recaiu a taxa de IS aplicada, na medida em que no apuro do ato tributário, incorretamente, se deduziu ao valor do trespasse, enquanto valor de existências, apenas o montante de € 185.998,95, quando ficou demonstrado, sem dissensão entre as partes, que tal montante de existências à data do trespasse do estabelecimento era de € 193.649,95, pelo que com este concreto alcance não poderá a liquidação deixar de ser parcialmente anulada.

IV. Decisão

Nestes termos, acorda este Tribunal Arbitral coletivo:

Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral formulado e em consequência anular parcialmente, nos termos constantes do III.3 , por ilegalidade, o ato de liquidação de Imposto do Selo com o n.º 2022 ... e a liquidação de Juros Compensatórios com o n.º 2022 ..., objeto destes autos, mantendo-se na ordem jurídica tal como decidido pela Requerida na parte restante impugnada .

V. Valor do Processo

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, e 297.º, n.º 2 do C.P.C., do artigo 97.º-A, n.º 1, al. a) do C.P.P.T. e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 130.516,43, valor este indicado pela Requerente e não contestado pela Requerida e o qual corresponde ao montante agregado do IS e dos JC objeto da presente impugnação arbitral.

VI. Custas

De acordo com o previsto nos artigos 22.º, n.º 4, e 12.º, n.º 2, do RJAT, no artigo 2.º, no n.º 1 do artigo 3.º e nos n.ºs 1 a 4 do artigo 4.º do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, bem como na Tabela I anexa a este diploma, fixa-se o valor global das custas em €3.060,00, a cargo da Requerente e da Requerida, na proporção do decaimento, o qual se fixa em 99,66% e 0,34%, respetivamente.

Notifique-se.

Lisboa, 26 de Outubro de 2023.

Os árbitros,

Fernanda Maçãs (presidente)

Maria do Rosário Anjos

Luís Sequeira (relator)