

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 590/2024-T

Tema: IVA – Cessão de posição contratual em contrato promessa de compra e venda de licença de utilização de domínio público aeroportuário para “hangaragem” e manutenção de aeronaves – Arts. 4.º, n.ºs 1 e 5 do CIVA.

Sumário

- I.** A cessão de posição contratual constitui uma prestação de serviços sujeita a IVA ao abrigo do disposto no artigo 4.º, n.º 1 do respetivo Código.
- II.** A cessão da posição contratual do promitente-comprador [aqui Requerente], num contrato-promessa de compra e venda da licença de ocupação e utilização com construção de domínio público aeroportuário, não consubstancia a transmissão de um estabelecimento, *“da totalidade de um património ou de uma parte dele, que seja suscetível de constituir um ramo de atividade independente”*.
- III.** Essa cessão apenas transmite o direito a adquirir a referida licença, nas condições estabelecidas no contrato-promessa.
- IV.** A transmissão da atividade verifica-se noutra plano, o da celebração do contrato definitivo que constitui o objeto do contrato-promessa, e opera entre o titular da licença (promitente-vendedor) e o cessionário da cessão de posição contratual.
- V.** Não sendo a Requerente titular da licença, não é aplicável à cessão do seu direito de promitente-comprador o regime previsto no artigo 4.º, n.º 5 do Código do IVA, pois a cessão do direito a comprar o “negócio” não equivale à transmissão do “negócio” propriamente dito, cujo titular é outra entidade.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros designados para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 22 de julho de 2024, Alexandra Coelho Martins (presidente), Jesuíno Alcântara Martins, designado pela Requerente, e Sofia Ricardo Borges, indicada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, acordam no seguinte:

II. RELATÓRIO

A..., S.A., à data dos factos denominada B..., S.A., adiante “Requerente”, com o número de matrícula e de pessoa coletiva ..., e sede na ..., n.º ..., ..., ...-... Lisboa, apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral e de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea b) e 10.º, n.º 2, todos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), na redação vigente.

É demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante identificada por “AT” ou Requerida.

A Requerente pretende que seja declarada a (i)legalidade, e consequente anulação, das liquidações de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”), juros compensatórios e moratórios inerentes, no valor global de € 1 271 536,32, referentes aos períodos de 2019-06T, 2019-09T e 2023-12T, com fundamento em vício de violação de lei derivado de erro nos pressupostos, em virtude de desconformidade ao direito da União Europeia, de errónea interpretação e aplicação do artigo 4.º do Código do IVA e, ainda, de violação do princípio da neutralidade.

Peticiona adicionalmente uma indemnização por prestação de garantia indevida, nos termos do disposto nos artigos 53.º da Lei Geral Tributária (“LGT”) e 171.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite em 29 de abril de 2024 e, de seguida, notificado à AT.

A Requerente designou como árbitro o Dr. Jesuíno Alcântara Martins, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea b) do RJAT, tendo a Requerida indicado a Dra. Sofia Ricardo Borges.

Na sequência dos requerimentos apresentados pelos árbitros designados pelas Partes, para que o árbitro presidente fosse designado pelo Conselho Deontológico, foi, por despacho de 2 de julho de 2024, do Exmo. Presidente do Conselho Deontológico, designada a Dra. Alexandra Coelho Martins nessa qualidade, nos termos do artigo 6.º, n.º 2, alínea b), II parte do RJAT.

Todos os árbitros comunicaram a aceitação do encargo. O Exmo. Presidente do CAAD informou as Partes, para efeitos do disposto no artigo 11.º, n.º 7 do RJAT, não tendo sido manifestada oposição.

O Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 22 de julho de 2024.

Em 30 de setembro de 2024, a Requerida apresentou a Resposta, com defesa por impugnação, e juntou o processo administrativo (“PA”).

Em 6 de dezembro de 2024, teve lugar a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, na qual foram inquiridas as testemunhas indicadas pela Requerente. As Partes foram notificadas para juntarem documentos e apresentarem alegações escritas, tendo o Tribunal fixado o prazo para a decisão até 22 de janeiro de 2024 (v. ata e gravação áudio disponíveis no SGP do CAAD).

A Requerente apresentou alegações em 26 de dezembro de 2024 e a Requerida em 13 de janeiro de 2025. Ambas as Partes mantiveram as suas posições, considerando-as comprovadas pela prova documental e testemunhal produzida.

POSIÇÃO DA REQUERENTE

Segundo a Requerente, a cessão da sua posição contratual de promitente-compradora no contrato-promessa de compra e venda da licença de ocupação e utilização do imóvel construído em domínio público aeronáutico, no aeroporto ..., enquadra-se no conceito de transmissão de um negócio, para o que apela ao sentido definido pela jurisprudência do Tribunal de Justiça, não sendo sujeita a IVA, ao abrigo do disposto no artigo 4.º, n.º 5 do Código deste imposto, que transpõe a norma de delimitação negativa de incidência constante do artigo 29.º da Diretiva IVA¹ (Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006), correspondente ao artigo 6.º, n.º 5² da antecedente Sexta Diretiva (77/388/CEE, de 17 de maio de 1977).

Entende a Requerente estarmos perante uma transmissão a título definitivo da licença de exploração de um estabelecimento comercial, que inclui a cedência do imóvel apetrechado com os devidos elementos caracterizadores, no qual é desenvolvida a atividade de hangaragem e manutenção de aviões.

A transferência em causa compreende coisas corpóreas e incorpóreas, nomeadamente direitos, equipamentos, mobília e instrumentos de trabalho, entre outros – v. artigo 230.º do Código Comercial – que constituem um conjunto patrimonial objetivamente apto ao exercício de uma atividade económica, suscetível de constituir uma universalidade de bens ou unidade funcional (um ramo de atividade independente), sendo o aquirente um sujeito passivo de IVA e existindo uma continuidade do exercício da atividade pelo adquirente. Deste modo, considera estarem preenchidos os pressupostos da previsão da norma de delimitação negativa de incidência constante do artigo 4.º, n.º 5 do Código do IVA.

¹ Com remissão para o artigo 19.º da Diretiva IVA.

² Com remissão para o artigo 5.º, n.º 8 da Sexta Diretiva.

Alega ainda que a fundamentação das correções efetuadas pela Requerida que consta do Relatório de Inspeção Tributária não analisou sequer a norma aplicável ao caso, na sua perspetiva o citado artigo 4.º, n.º 5 do Código do IVA, pelo que enferma de erro de direito no enquadramento jurídico-tributário da operação.

Refere também que, se a operação tivesse sido tributada em IVA, teria havido lugar à liquidação e dedução do imposto, situação que agora já não pode ser regularizada, dado o tempo decorrido.

Por outro lado, defende que, ainda que se concluísse existir uma prestação de serviços tributável em IVA, o valor tributável não seria aquele que foi calculado pela AT, vigorando em IVA o princípio de tributação da despesa efetiva. Neste âmbito, invoca que a sociedade adquirente não conseguiu até ao final do ano 2023 um nível de faturação/rendimento que compensasse sequer a amortização (contabilística) da licença, tendo encerrado os exercícios económicos de 2019 a 2023 com prejuízo.

Relativamente aos juros compensatórios, a Requerente argui que, mesmo que não sejam de anular as liquidações adicionais de IVA, aqueles são ilegais por não ter sido demonstrado o elemento da culpa, exigido pelo artigo 35.º da LGT, suscitando a sua invalidade por vício de violação de lei (v. artigo 135.^{o3} do Código do Procedimento Administrativo – “CPA”).

Por fim, considera ser devida indemnização por prestação de garantia indevida, nos termos do preceituado no artigo 53.º da LGT.

Em sede de alegações a Requerente (re)configura a operação por si realizada com a M... como a transmissão definitiva da licença de utilização de um hangar devidamente equipado,

³ Interpreta este Tribunal tratar-se da referência ao artigo 163.º do atual CPA (novo) que, anteriormente, constava do artigo 135.º deste diploma.

entendendo ter sido um “erro” a indicação no respetivo contrato de uma cláusula de “cedência de posição contratual”, não devendo ser penalizada por um aspeto meramente formal.

POSIÇÃO DA REQUERIDA

A Requerida mantém a posição dos Serviços de Inspeção Tributária, no sentido de que a cessão de posição contratual em contratos-promessa de compra e venda, que implique a transmissão definitiva da licença de ocupação e utilização com construção de domínio público aeroportuário, constitui uma prestação de serviços tributada em IVA.

Para a Requerida, é inaplicável a norma de delimitação negativa de incidência constante do artigo 4.º, n.º 5 do Código do IVA, porque a transmissão da licença, que poderia configurar uma operação de venda de um negócio não sujeita a IVA, não ocorreu na esfera da Requerente. Esta última limitou-se a ceder a sua posição contratual (de promitente-compradora) no contrato-promessa de compra e venda celebrado em 2016 com a sociedade titular dessa licença, a C..., S.A. (“C...”).

Foi a C... que cedeu a licença (que estava na sua titularidade) e transmitiu o negócio, não a Requerente. Dito de outra forma, da cessão de posição contratual não decorre a direta transmissão da licença e do negócio inerente, nem o facto de a cedência de posição contratual ter sido celebrada em simultâneo no mesmo documento contratual, com três intervenientes distintos, altera a tributação em IVA da primeira operação.

É sobre a realidade jurídica da Requerente que incide a correção promovida pelos Serviços de Inspeção Tributária, a qual corresponde apenas à cedência de posição contratual e não à transmissão da licença e do negócio inerente efetuado por pessoa jurídica distinta e autónoma da Requerente, a C... .

A Requerente transmitiu a sua posição jurídica (de promitente-compradora) no contrato-promessa celebrado com a C..., tendo sido, nesse contrato, substituída por outra entidade, que passou a ser titular dos seus direitos e deveres contratuais, configurando uma modificação

subjetiva do contrato-promessa de compra e venda da licença, mas que não opera a transmissão da licença, a qual deriva da celebração do contrato definitivo que constitui o objeto do contrato-promessa. Esta cessão qualifica-se como uma prestação de serviços sujeita a IVA e deste imposto não isenta (v. artigo 24.º da Diretiva IVA e artigo 4.º, n.º 1 do Código do IVA), em consonância com a jurisprudência do Tribunal de Justiça e dos Tribunais nacionais.

Em relação ao valor tributável da operação, refere a AT que foi precisamente aquele que as partes atribuíram à cessão de posição contratual no contrato celebrado, conforme disposto no artigo 16.º, n.º 1 do Código do IVA. Adicionalmente, salienta que a Requerente não apresentou um valor alternativo.

Quanto aos juros compensatórios, a Requerida considera que tendo sido explicitadas as razões pelas quais se promoveu a correção em discussão nos autos, se encontra apto a um *bonus pater familias* aceder aos fundamentos pelos quais foram liquidados juros compensatórios e, bem assim, da existência de culpa, na esteira da jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, que preconiza que, “*integrando-se os juros compensatórios na própria dívida do imposto, alguns dos seus fundamentos podem sobrepor-se aos fundamentos da liquidação do imposto. O que sucederá, em regra, quando estejam em causa atos ou omissões de que derive o atraso na liquidação do imposto devido ou de parte dele, em que o comportamento ilícito e culposo do contribuinte se encontra descrito no próprio relatório de inspeção tributária*”, devendo partir-se do pressuposto de que existe culpa quando a atuação do contribuinte integra a hipótese de uma infração tributária.

Conclui pugnando pela improcedência do pedido, com as legais consequências.

III. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objeto do processo, dirigido à anulação de atos tributários de liquidação adicional de IVA e de juros compensatórios e de mora (v. artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º do RJAT).

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se regularmente representadas (v. 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).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo de 90 dias, previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, conjugado com o artigo 102.º, n.º 1, alínea a) do CPPT, contado do termo do prazo para pagamento voluntário, que ocorreu em 29 de janeiro de 2024 e 29 de abril de 2024, tendo a ação arbitral dado entrada em 24 de abril de 2024.

Não foram suscitadas ou identificadas nulidades ou questões que obstem ao conhecimento do mérito.

III. QUESTÕES A APRECIAR

São colocadas à apreciação deste Tribunal as seguintes questões:

- Ilegalidade das liquidações de IVA, por enquadramento da operação de cessão de posição contratual⁴ na norma de não sujeição do artigo 4.º, n.º 5 do Código do IVA;
- Ilegalidade das liquidações de IVA por erro de quantificação relativo ao valor tributável atribuído à mencionada operação de cessão de posição contratual;

⁴ Referente à posição do promitente-comprador em contrato-promessa de compra e venda de licença de ocupação e utilização de espaço e imóvel situados no domínio público aeroportuário.

- Ilegalidade das liquidações de juros compensatórios;
- Direito da Requerente à indemnização por prestação de garantia indevida.

IV. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

1. FACTOS PROVADOS

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos:

- A.** Até 9 de fevereiro de 2022, a sociedade **A..., S.A.**, aqui Requerente, era denominada **B..., S.A.**. Esta sociedade tinha por objeto a construção de imóveis, promoção, comercialização e gestão de empreendimentos imobiliários, próprios ou alheios, compra e venda de imóveis, revenda dos adquiridos para esse fim, prestação de serviços conexos, construção civil e obras públicas, bem como armazenagem não frigorífica e mediação imobiliária. A partir de maio de 2023, o objeto da Requerente foi ampliado e passou também a incluir o transporte rodoviário de mercadorias e a produção e comercialização de energia elétrica – cf. Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”) junto como Documento 11 e constante do PA.
- B.** À data dos factos [2019], a Requerente estava registada no cadastro da AT para o exercício da atividade principal de arrendamento de bens imobiliários – CAE 68200 – e das atividades secundárias de compra e venda de bens imobiliários – CAE 68100 –, construção de edifícios – CAE 41200 – e atividades de mediação imobiliária – CAE 68311 – cf. RIT.
- C.** A Requerente encontrava-se inicialmente enquadrada no regime trimestral de IVA, tendo alterado para periodicidade mensal em 1 de janeiro de 2021. Dada a natureza imobiliária da sua atividade, está abrangida pelo regime de dedução parcial de IVA e aplica o método da afetação real – cf. RIT e depoimento da terceira testemunha (contabilista da Requerente).

- D.** A Requerente encabeça um grupo de sociedades, GRUPO D..., cujas participações são detidas, direta ou indiretamente, por I... e seus familiares diretos (cônjuge, E..., e três filhos, F..., G... e H...) – cf. declarações de parte e depoimentos das 4 testemunhas inquiridas.
- E.** A Requerente, desde a sua constituição, em 30 de agosto de 2011, tem ampliado o seu portefólio de atividades e identificado novos negócios – cf. RIT, declarações de parte e depoimentos da primeira e terceira testemunhas.
- F.** Muitas vezes, o impulso dos novos negócios é assumido pela Requerente e depois concretizado por via de sociedades criadas para o efeito (“*Special Purpose Vehicles*” – SPV), com o objetivo de autonomizar o negócio, circunscrever riscos do mesmo e alcançar uma dada solução de financiamento bancário – cf. declarações de parte e depoimentos da primeira e terceira testemunhas.
- G.** Um dos negócios identificados pela Requerente foi o da atividade de aparcamento (hangaragem) e manutenção de aeronaves numa específica área localizada no aeroporto ..., no ..., explorada pela sociedade C..., S.A. (“C...”), subsidiária integral da J..., LDA., não pertencente ao GRUPO D... – cf. RIT, declarações de parte e depoimentos das primeira, segunda e terceira testemunhas.
- H.** Até 25 de setembro de 2017, a C... era detida por um genro de I..., K..., e pelos irmãos deste último, além de uma participação de I..., de 40%, que este último cedeu, naquela data, a K... . Este último ficou, a partir daí, detentor de uma participação maioritária no capital social da C... – cf. RIT, declarações de parte e depoimentos das primeira, segunda e terceira testemunhas.
- I.** A C... exercia a referida atividade ao abrigo da “Licença de Ocupação e Utilização, com Construção, de Domínio Público Aeroportuário .../.../2012”, que lhe foi outorgada pela L..., S.A. (“L...”), em 5 de junho de 2012, por um período de 40 anos a contar de 1 de julho de 2012. A Licença tinha por objeto a construção e utilização e exploração de um hangar situado no aeroporto ... no ..., com uma área de 5,215 metros quadrados, destinado a “*hangaragem e manutenção de aeronaves*”

– cf. Documento 8, RIT, declarações de parte e depoimentos das primeira, segunda e terceira testemunhas.

- J.** A C... construiu e edificou, ainda em 2012, na área delimitada pela mencionada Licença, um hangar e escritórios com área de implantação de 3 705,50 m² e as áreas brutas de construção de 4 234,70 m², apetrechando-os com os equipamentos necessários ao desenvolvimento das atividades de hangaragem e manutenção de aeronaves (servidores informáticos, computadores, mobiliário, arquivo, ar condicionado, equipamentos e ferramentas específicas da operação de manutenção de aviões e helicópteros, a par da hangaragem) – cf. Documento 8 e depoimentos da primeira e segunda testemunhas.
- K.** Deparando-se com dificuldades financeiras, e por forma a conseguir manter os seus compromissos, em 8 de janeiro de 2016, quando I... ainda era detentor de uma participação de 40% na C..., esta sociedade celebrou com a Requerente um contrato-promessa de compra e venda, através do qual a primeira [C...] prometeu ceder à segunda [Requerente] a “Licença de Ocupação e Utilização, com construção, de domínio público aeroportuário .../.../2012”, acima mencionada, pelo valor de € 6 000 000,00 a pagar nos seguintes termos – cf. Documento 9 e RIT:
- a) € 120 000,00, no momento da assinatura do contrato-promessa;
 - b) € 4 380 000,00 em regime de reforços pontuais, sempre que solicitado pela C... à Requerente, até ao montante de 20% valor global da prometida cedência;
 - c) € 1 500 000,00 na data da celebração do contrato definitivo.
- L.** O contrato-promessa previa ainda a celebração do contrato definitivo até 31 de dezembro de 2021 e que até esse momento não seria conferida a posse do imóvel à Requerente – cf. Documento 9.
- M.** Entre a celebração do contrato-promessa em 2016 e 25 de junho de 2019, a Requerente pagou à C..., o valor total de € 4 942 739,25, a título de sinal⁵ – cf. RIT.

⁵ No início de 2019, o valor pago pela Requerente era de € 4 642 485,84 – cf. RIT.

- N.** Para adquirir a Licença da C...e o acervo patrimonial associado, necessário ao exercício da atividade de manutenção e reparação de aeronaves e hangaragem, a Requerente constituiu, em 29 de abril de 2019, a sociedade veículo M..., LDA. (“M...”), atualmente denominada N..., LDA., como SPV para desenvolver as referidas atividades – cf. RIT.
- O.** A Requerente era a única acionista da M...– cf. RIT.
- P.** Em 25 de junho de 2019 foi celebrado o contrato denominado de “Contrato de Transmissão de Licença de Ocupação e Utilização, com Construção, de Domínio Público Aeroportuário .../.../2012, de 5 de junho de 2012”, que envolveu três entidades – cf. Documento 7 e RIT:
- a) A C..., na qualidade de cedente da Licença;
 - b) A Requerente, que cedeu a posição contratual de promitente-compradora no contrato-promessa de transmissão da Licença;
 - c) AM...– UNIPessoal, LDA. (“M...”), atualmente N..., UNIPessoal, LDA., na qualidade de adquirente da posição contratual da Requerente no contrato-promessa e da Licença à C... .
- Q.** Este contrato produziu efeitos por duas vias – cf. Documento 7 e RIT:
- a) Cedência da posição contratual da Requerente (promitente-compradora) no contrato-promessa de compra e venda da Licença para a M...;
 - b) Transmissão da Licença de Ocupação e Utilização referida, da C... para a M... .
- R.** O contrato definitivo estabeleceu como valor de cedência da Licença de Ocupação e Utilização a importância de € 6 000 000,00 e como valor da cessão de posição contratual o montante de € 4 942 739,25 – cf. RIT, de acordo com as cláusulas segunda e terceira do Contrato definitivo junto como Documento 7.
- S.** Segundo o contrato definitivo – cf. Documento 7:
- a) A C... transmitiu à M... a titularidade de todos os direitos e deveres inerentes à Licença de Ocupação e Utilização, com Construção, de Domínio Público

- Aeroportuário n.º .../.../2012, condicionada à autorização da L... (cláusula primeira);
- b) A cessão da posição contratual da Requerente à M... foi efetuada pelo preço de € 4 942 739,25 já pago pela Requerente à C..., a título de sinal, e que a M... terá de pagar à Requerente até 31 de dezembro de 2025 (cláusula terceira).
- T.** Ficou estipulado que a quantia remanescente devida à C... seria paga da seguinte forma: € 500 000,00 na data da assinatura do contrato e € 557 260,75 na data do averbamento da Licença em nome da M... – cf. RIT, de acordo com as cláusulas segunda e terceira do Contrato definitivo junto como Documento 7.
- U.** O montante de € 4 942 739,25 corresponde ao somatório dos valores já pagos pela Requerente a título de sinal, conforme saldo a 31 de maio de 2019 da conta # 2781210071 – C..., S.A. – cf. RIT.
- V.** A M... não pagou o valor atribuído à operação de cessão de posição contratual à Requerente, tendo ficado devedora desse montante, que passou a constar contabilisticamente como empréstimo concedido pela Requerente à sua subsidiária M... na conta # 411324 – Empréstimos concedidos – M... . Ou seja, foi a Requerente que financiou a M... para a aquisição, por parte desta, da Licença à C... – cf. RIT.
- W.** Em síntese, quando da celebração do contrato, em 25 de junho de 2019, a Requerente tinha acumulado o pagamento a título de sinais, por conta do Contrato-Promessa de Compra e Venda celebrado em 2016 do montante de € 4 942 739,25, do valor total de € 6 000 000,00. Até ao final do ano 2019, a Requerente, por solicitação e indicação da M..., efetuou ainda pagamentos de “contas da C...” no montante adicional de € 835 307,62, totalizando, até 31 de dezembro de 2019, pagamentos no valor de € 5 778 046,87 – cf. RIT e depoimento das primeira e terceira testemunhas.
- X.** Até à data da transmissão da licença para a M..., a C... exerceu a atividade de manutenção de aeronaves e hangaragem a terceiros – cf. depoimentos da primeira, segunda e terceira testemunhas.

- Y.** Com a celebração do contrato definitivo, a C... transmitiu à M... a titularidade de todos os direitos e deveres inerentes à Licença de Ocupação e Utilização, com Construção, de Domínio Público Aeroportuário n.º .../.../2012, de 5 de junho de 2012, emitida pela L..., em 5 de junho de 2012, incluindo todas as benfeitorias ali implantadas, e a M... passou a exercer as atividades anteriormente desenvolvidas pela C..., tendo obtido a certificação junto da Agência Nacional de Aviação Civil (“ANAC”) e recebido da C... os recursos humanos que asseguravam essas atividades e que continuaram a fazê-lo, agora na esfera da M... – cf. Documento 7 e declarações de parte e depoimentos das quatro testemunhas inquiridas.
- Z.** Os Serviços de Inspeção Tributária (SIT) da Direção de Finanças de Lisboa realizaram um procedimento inspetivo externo à Requerente, ao abrigo da ordem de serviço OI2023..., de âmbito parcial – IVA e IRC – com incidência no exercício de 2019 – cf. RIT.
- AA.** No âmbito deste procedimento inspetivo, os serviços da Requerida concluíram pela falta de liquidação de IVA no segundo trimestre de 2019, no valor de € 1.136.830,03, relativamente à cedência de posição contratual da Requerente à M..., no âmbito do “Contrato de Transmissão de Licença de Ocupação e Utilização com construção, de Domínio Público Aeroportuário .../.../2012”, que, de acordo com os serviços, devia ter sido sujeita ao imposto, à taxa de 23% – cf. RIT.
- BB.** A Requerente foi notificada do Projeto de Relatório de Inspeção, para efeitos do exercício do direito de audição, que optou por não apresentar – cf. Documento 10 e RIT.
- CC.** O Projeto de Relatório converteu-se em definitivo, tendo a Requerente sido notificada do Relatório Final (“RIT”), datado de 27 de novembro de 2023, com despacho concordante do Diretor Adjunto, de 28 de novembro de 2023, que manteve a proposta de correções de IVA, do qual se extrai a seguinte fundamentação, com relevo para a matéria em discussão nestes autos – cf. Documento 11 – RIT:

“[...]

Importa assim analisar do ponto de vista fiscal a operação de cedência de posição contratual na transmissão da Licença de utilização ocorrida no ano de 2019.

De acordo com o estabelecido no art. 2º n.º 3 al. e) do Código do IMT, a cedência de posição contratual num contrato configura uma transmissão onerosa em sede deste imposto:

Artigo 2.º

Incidência objetiva e territorial

(...)

3 – Considera-se que há também lugar a transmissão onerosa para efeitos do n.º 1 na outorga dos seguintes actos ou contratos:

(...)

e) Cedência de posição contratual ou ajuste de revenda, por parte do promitente adquirente num contrato-promessa de aquisição e alienação, vindo o contrato definitivo a ser celebrado entre o primitivo promitente alienante e o terceiro.

No entanto, o n.º 4 do mesmo artigo refere que o n.º 3 não se aplica no caso de a cedente da posição (A...) seja titular do capital social da adquirente (M...):

Artigo 2.º

Incidência objetiva e territorial

(...)

4 – O disposto na alínea e) do número anterior não é aplicável sempre que o contrato definitivo seja celebrado com terceiro nomeado ou com sociedade em fase de constituição no momento em que o contrato-promessa é celebrado e que venha a adquirir o imóvel, desde que o promitente adquirente seja titular do seu capital social.

Assim, e uma vez que a A... era a única acionista da M... (conforme se verifica na IES 2019 submetida, Anexo 5), encontra-se afastada a tributação da operação em sede de IMT.

A cedência de posição contratual configura a transmissão do direito a ocupar uma determinada posição num contrato, neste caso de transmissão de uma licença de utilização.

Esta operação, em sede de IVA configura uma prestação de serviços, de acordo com o conceito residual definido no n.º 1 do art.º 4º do Código do IVA, que estabelece que “São consideradas como prestações de serviços as operações efectuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens”.

Desta forma o Código IVA enquadra o conceito de prestação de serviços como um conceito indeterminado e de natureza residual que abrange todas as operações onerosas que não configurem transmissões de bens, seguindo o art.º 24.º da Diretiva do IVA, que estabelece que a prestação de serviços corresponde a “qualquer operação que não constitua uma entrega de bens”.

Ainda que o contrato de cedência pudesse reunir as condições para ser tributado em sede de IMT, a operação seria sujeita a IVA, mas dele isenta nos termos da alínea 30) do art.º 9.º do CIVA, uma vez que este articulado isenta “As operações sujeitas a imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis” [IMT].

Da aplicação do mesmo articulado (alínea 30) do art.º 9º do CIVA) decorre que, se a operação não reúne as condições de sujeição a IMT, como é o caso em análise, então é sujeita a IVA e dele não isenta.

No caso em análise, e uma vez que a operação de cedência de posição contratual entre a A... e a M... não reúne as condições para tributação em sede de IMT, fica enquadrada para tributação em sede de IVA, pela conjugação do n.º 1 do art.º 4 e da alínea 30) do art.º 9º do CIVA.

O n.º 1 do art.º 7.º do CIVA define que o facto gerador nas prestações de serviços é o momento da sua realização, data em que o imposto é devido e se torna exigível.

O valor tributável das prestações de serviços corresponde ao “valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro”, isto é, ao valor recebido pelo cedente como contraprestação pela cessão de posição contratual, conforme previsto no n.º 1 do art.º 16º do CIVA.

Neste contexto legal e em resumo, a cessão de posição contratual pela A... é uma operação sujeita a IVA e dele não isenta, tributável, devendo o sujeito passivo liquidar IVA, à taxa prevista na al. c) do n.º 1 do art.º 18.º (23%), no período correspondente à data da celebração do contrato, tendo como valor base o definido em cláusula contratual e proceder à entrega do imposto assim apurado, nos termos do art.º 27.º do CIVA.

Na operação em análise, apura-se a falta de liquidação de imposto no 2º trimestre de 2019, correspondente ao período referente à data em que foi celebrado o contrato definitivo, 25/06/2019, no valor de 1.136.830,03 €, conforme quadro seguinte:

<i>DESCRIÇÃO</i>	<i>MONTANTE</i>
<i>Valor Base</i>	<i>4.942.739,25 €</i>
<i>Taxa IVA aplicável</i>	<i>23%</i>

<i>Imposto liquidado em falta</i>	<i>1.136.830,03 €</i>
-----------------------------------	-----------------------

Do exposto e face à fundamentação apresentada, é apurado um valor de imposto em falta de 1.136.830,03 €, por incumprimento do previsto nos artigos 4.º n.º 1, 16.º, 18º n.º 1 e 27º do Código IVA.”

DD. Na sequência do mencionado procedimento inspetivo, foram emitidos os seguintes atos tributários de liquidação de IVA e de juros, compensatórios e de mora, reportados aos segundo e terceiro trimestres de 2019 e ao último trimestre de 2023, perfazendo o total de € **1 271 536,32**. Nota-se que apesar da correção de IVA ter origem no segundo trimestre de 2019, esta se repercutiu em períodos subsequentes, em virtude da existência de créditos de imposto – cf. Documentos 1 a 6:

PERÍODO	LIQUIDAÇÃO	NATUREZA	VALOR (€)
201906T	2023 ...	IVA	789 923,63
201906T	2023 ...	Juros compensatórios	135 390,74
201909T	2023 ...	IVA	228 435,90
201909T	2023 ...	Juros de mora	46 200,01
202312T	2024 ...	IVA	71 343,15
202312T	2024 ...	Juros moratórios	242,89
TOTAL			1 271 536,32

EE. As datas-limite de pagamento do IVA e juros liquidados adicionalmente pela AT foram fixadas em 29 de janeiro de 2024 e 29 de abril de 2024 – cf. Documentos 1 a 6.

FF. O Serviço de Finanças de Lisboa ... instaurou processos executivos à Requerente para cobrança dos referidos valores de IVA e juros, tendo esta prestado garantias bancárias para a sustação desses processos – cf. Documentos 12 a 15 e provado por acordo.

GG. Em discordância das liquidações adicionais de IVA e juros acima identificadas, a Requerente apresentou junto do CAAD, em 24 de abril de 2024, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral e de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo – cf. registo de entrada do pedido de pronúncia arbitral (“ppa”) no SGP do CAAD.

2. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO E FACTOS NÃO PROVADOS

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2 do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT, não tendo o Tribunal que se pronunciar sobre todas as alegações das Partes, mas apenas sobre as questões de facto necessárias para a decisão.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas Partes e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

No que se refere aos factos provados, a convicção dos árbitros fundou-se essencialmente na análise crítica da prova documental junta aos autos por ambas as Partes. Em alguns pontos, a prova efetuada suportou-se também nas declarações de Parte e nos depoimentos das quatro testemunhas inquiridas. Tudo conforme acima referenciado a respeito de cada ponto da matéria de facto.

As declarações de parte prestadas por F..., que foi também administrador da C...contextualizaram a situação financeira das sociedades intervenientes e as motivações subjacentes à celebração da promessa de alienação da mencionada Licença em 2016 para obtenção de meios financeiros da Requerente, de forma a evitar o colapso da C... e, a um tempo, assegurar que caso tal viesse a suceder, o principal ativo que esta sociedade tinha [a Licença], não fosse afetado e viesse a ingressar no GRUPO D..., como acabou por se verificar.

As quatro testemunhas, O..., Diretor Financeiro Geral do GRUPO D..., K..., genro de I... e sócio e gerente da C..., P..., contabilista certificado da Requerente, da C... e da M... e Q..., revisor oficial de contas da Requerente, da C... e da M..., confirmaram os factos que resultam do RIT e dos documentos juntos e, na medida das funções desempenhadas na Requerente e na C..., tiveram contacto direto com os mesmos.

Os depoimentos foram unânimes no relato:

- das dificuldades financeiras que enfrentou a C...,
- da assistência financeira que foi prestada pela Requerente e que se materializou na celebração, em 2016, de um contrato-promessa que tinha por objeto a transmissão da licença da atividade no aeroporto ... de que a C... era titular, contrato este que foi o suporte para a disponibilização de fundos de quase 5 milhões de euros da Requerente para a C...;
- da progressiva deterioração da situação financeira da C..., que conduziu à efetiva transmissão da licença em 2019 (sociedade que atualmente se encontra em processo de insolvência);
- da prática usual de criação de sociedades veículo pela Requerente para o desenvolvimento de atividades que não se inserem no seu “*core business*” que é o arrendamento e a construção de imóveis;
- dentro desta prática, da criação de uma sociedade para o desenvolvimento da atividade de hangaragem e manutenção de aeronaves, a M..., que adquiriu a licença à C...;
- de que a C... se manteve a operar até à transmissão definitiva da licença em 2019, tendo nesse momento, transitado os funcionários para a esfera da sociedade adquirente, a M..., onde continuaram a exercer a mesma atividade.

As afirmações conclusivas e opiniões das testemunhas não foram tidas em consideração pelo Tribunal Arbitral.

Não se provou que todas as sociedades envolvidas nas referidas operações fossem sujeitos passivos com direito à dedução integral do IVA. O que se provou é que a Requerente, dada a sua atividade imobiliária, está abrangida pelo regime de dedução parcial e aplica o método de afetação real, conforme afirmado pelo seu contabilista certificado.

Com relevo para a decisão não existem outros factos alegados que devam considerar-se não provados.

V. DO DIREITO

1. CESSÃO DE POSIÇÃO CONTRATUAL. REGIME DE IVA

O Código Civil regula este tipo de contrato nos seus artigos 424.º a 427.º, prevendo que, nos negócios bilaterais sinalagmáticos, “*qualquer das partes tem a faculdade de transmitir a terceiro a sua posição contratual, desde que o outro contraente, antes ou depois da celebração do contrato, consinta na transmissão.*”

Segundo PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA: “*A cessão da posição contratual implica a existência de dois contratos: o contrato-base e o contrato-instrumento da cessão, que é o realizado para transmissão de uma das posições derivadas do contrato base. E envolve três sujeitos: o contraente que transmite a sua posição (cedente); o terceiro que adquire a posição transmitida (cessionário); e a contraparte do cedente no contrato originário, que passa a ser a contraparte do cessionário (contraente cedido ou, simplesmente, o cedido). A relação contratual que tinha como um dos titulares o cedente é a mesma de que se passa a ser sujeito, após o novo negócio, o cessionário.*” – v. Código Civil Anotado, Coimbra Editora, 4.ª ed., anotação ao artigo 424.º, pp. 400-402.

Na presente ação, está unicamente em causa a determinação do regime de IVA aplicável à operação que a Requerente (cedente) efetuou, em 2019, a favor da sociedade sua subsidiária integral, a M... (cessionária), de cessão da posição de promitente-compradora no contrato-promessa de compra e venda da Licença de Ocupação e Utilização, com Construção, de Domínio Público Aeroportuário .../.../2012, celebrado em 2016 com a C...

Esta cessão consubstancia uma mudança subjetiva do contrato-promessa cujo objeto é a obrigação de celebrar o contrato prometido⁶, *i.e.*, a realização de uma prestação de facto, no caso, a compra e venda da dita Licença.

Importa, desde logo, fazer uma clarificação primordial. A cessão de posição contratual no contrato-promessa em apreço implicou a alteração de um dos sujeitos dessa relação jurídica. O promitente-comprador, que era inicialmente a Requerente, foi substituído pela cessionária, a M... . Todavia, o contrato de cessão não operou a transmissão da licença ou do negócio subjacente da Requerente para a M... . Nem tal efeito poderia decorrer da modificação subjetiva do promitente-comprador operada pela cessão, uma vez que a licença não se encontrava na titularidade da Requerente, nem a atividade de hangaragem e manutenção de aeronaves era por si exercida, antes pela promitente-vendedora, a C... .

O que a cessão produziu foi a transferência, para a esfera da sociedade M..., do direito a adquirir a licença à C..., nos termos e condições consagrados no contrato-promessa.

Quanto à transmissão da licença e do acervo patrimonial conexo, esta efetuou-se no quadro da celebração do contrato prometido, diretamente da C... para a M..., não sendo essa transação objeto da correção sob análise neste autos.

O enquadramento em IVA da figura da cessão de posição contratual está consolidado na jurisprudência como prestação de serviços tributável, no âmbito do conceito residual consagrado no artigo 4.º, n.º 1 do Código deste imposto, em transposição do artigo 24.º, n.º 1 da Diretiva IVA⁷ - v., a título ilustrativo, os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, de 28 de fevereiro de 2024, processo n.º 0477/13.4BELLE 01062/16, e de 12 de setembro de 2018, processo n.º 0570/17; do Tribunal Central Administrativo Norte, de 11 de fevereiro de 2021, processo n.º 00860/12.2BEAVR, e de 15 de novembro de 2018, processo n.º

⁶ V. artigo 410.º do Código Civil.

⁷ A questão tem sido frequentemente tratada a propósito da cessão de posição contratual em contratos de locação financeira. V. na doutrina CONCEIÇÃO SOARES FATELA, “O IVA na Cessão da Posição Contratual da Locatária Financeira”, Cadernos IVA 2015, Almedina, pp. 159-173.

01305/09.0BEVIS; e as decisões arbitrais de 23 de março de 2020, processo n.º 458/2019-T, e de 26 de setembro de 2023, processo n.º 173/2023-T.

O Tribunal de Justiça também se pronuncia neste sentido no acórdão proferido no processo C-108/00, *Cantor Fitzgerald*, de 9 de outubro de 2001, em que se discutiu a qualificação da cessão de posição contratual num contrato de arrendamento. Preconiza o aresto em apreço a tributação da operação de cessão como prestação de serviços e a sua autonomia face ao contrato de locação, com a consequente inaplicabilidade à cessão do regime de isenção previsto para a operação locação. Declara o Tribunal de Justiça que o regime de isenção se aplica “*ao arrendamento de imóveis, mas não a operações que nele apenas se baseiam ou lhe são acessórias, sem que sejam efetuadas pelo próprio proprietário*” (v. pontos 20 a 24 do acórdão).

2. A CESSÃO DE POSIÇÃO CONTRATUAL NÃO CONFIGURA A TRANSMISSÃO DE UM RAMO DE ATIVIDADE INDEPENDENTE

Na tese da Requerente, a cessão de posição contratual operou a transferência da licença e do negócio para a esfera da cessionária, configurando uma transmissão a título oneroso de um estabelecimento comercial, devidamente apetrechado e apto para o exercício da atividade de hangaragem e de manutenção de aeronaves de forma autónoma, cabendo na norma de delimitação negativa de incidência prevista no artigo 4.º, n.º 5 do Código do IVA, em linha com o disposto nos artigos 19.º e 29.º da Diretiva IVA.

Efetivamente, a Diretiva IVA concede aos Estados-Membros a opção de considerarem a transmissão de uma universalidade de bens ou de parte dela (“*a transfer of a going concern – “TOGC*”) como uma operação fora do campo do imposto, sucedendo o beneficiário ao transmitente, prerrogativa que o legislador português usou, nos termos previstos nos artigos 3.º,

n.ºs 4 e 5 (para as transmissões de bens) e 4.º, n.º 5 (para as prestações de serviços), ambos do Código do IVA⁸.

Esta disciplina “*visa permitir aos Estados-Membros facilitar as transmissões de empresas ou de partes de empresas, simplificando-as e evitando sobrecarregar a tesouraria do beneficiário através de um encargo fiscal excessivo que, de qualquer forma, ele teria recuperado posteriormente através da dedução do IVA pago a montante*” – v. ponto 39 do acórdão do Tribunal de Justiça de 27 de novembro de 2003, no processo C-497/01, *Zita Modes*⁹.

O conceito de uma universalidade de bens ou de parte dela deve ser interpretado no sentido de que “*abrange a transmissão do estabelecimento comercial ou de uma parte autónoma de uma empresa que inclui elementos corpóreos e, se for o caso, incorpóreos que, em conjunto, constituem uma empresa ou parte de uma empresa que pode prosseguir uma actividade económica autónoma, mas que não abrange a simples cessão de bens, como a venda de um stock de produtos*” – v. ponto 40 do acórdão *Zita Modes*.

Quanto à utilização que deve ser feita pelo beneficiário da universalidade de bens transmitida, a Diretiva não prevê nenhuma condição expressa relativa a essa utilização, no entanto, o Tribunal de Justiça concretiza que o beneficiário da transferência deve ter a intenção de explorar o estabelecimento comercial ou a parte da empresa desta forma transmitida e não simplesmente liquidar imediatamente a atividade em causa bem como, eventualmente, vender o stock – v. pontos 42 a 46 do acórdão *Zita Modes*.

No entanto, sem prejuízo do exposto, a Requerente não transmitiu à M... qualquer estabelecimento comercial, configurado como a totalidade de um património ou de uma parte dele, suscetível de constituir um ramo de atividade independente (quando, em qualquer dos

⁸ V. para um estudo mais aprofundado DANIEL BOBOS-RADU, *A Transmissão do Negócio e o IVA*, Almedina, 2018, e CONCEIÇÃO GAMITO, CATARINA BELIM & TERESA TEIXEIRA MOTA, *a Incidência do IVA sobre o Trespasse do Estabelecimento*, Cadernos IVA, 2013, Almedina, pp. 125 e segs.

⁹ V. Anotação de RUI LAIRES a este acórdão na CTF n.º 416, Julho-Dezembro 2005.

casos, o adquirente seja, ou venha a ser, pelo facto da aquisição, um sujeito passivo do imposto de entre os referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA).

Como acima sublinhado a Requerente transmitiu apenas o direito de vir a adquirir esse património/Licença que era, aliás, a única posição jurídica substantiva de que era titular e da qual, portanto, podia dispor. Quer a Licença, quer os ativos (recursos materiais e humanos) pertenciam a uma outra entidade, a C..., que os transmitiu à cessionária. Todavia esta transmissão, eventualmente qualificável como TOGC, não se confunde com a cessão de posição contratual, nem os sujeitos ativos (cedentes/transmitentes) são os mesmos, ou sequer foi o regime da referida transmissão submetido à apreciação deste Tribunal, pois os atos tributários aqui impugnados não lhe dizem respeito [à C...].

Sobre a necessidade de efetuar esta distinção se pronunciou em acórdão recente (de 28 de fevereiro de 2024) o Supremo Tribunal Administrativo, no processo n.º 0477/13.4BELLE 01062/16, num caso de cedência de posição contratual em contrato de locação financeira, esclarecendo que não se podem confundir e misturar, tratando-se como uma só, as operações de cedência de posição contratual e a transmissão de bens a que o cessionário pode aceder por via da primeira, de que se transcreve o seguinte excerto:

“Ora, dúvidas não sobram de que in casu foram concretizadas duas operações consistentes, a primeira, na cedência da posição contratual no contrato de locação financeira tendo por objecto um imóvel, a qual se tratou, claramente, de contrato de prestação de serviços, sujeita a IVA, nos termos qualificados pela administração tributária e, a segunda, na transmissão de bens, equipamento e contratos de trabalho relativos ao estabelecimento de restaurante/bar [...]

temos por manifesto que no tocante à da cessão da posição contratual no contrato de locação financeira, não se verificam os requisitos de transmissão de uma universalidade de bens em ordem ao exercício da actividade [...]

[...] temos, pois, por pacífico que na cessão da posição contratual em contrato de locação financeira, «o cedente transmite apenas a sua posição jurídica, isto é, a sua posição contratual que lhe conferia um direito e não a propriedade exclusiva do bem que permanece da titularidade do cedido», pelo que, considerando a natureza conceitual residual da “prestação de serviços”, tal como previsto no n.º1 do artigo 4.º do CIVA, «qualquer tipo de atribuição patrimonial que não seja uma contrapartida de uma transmissão de bens tenha subjacente uma prestação de serviços tributável» (cfr. Liliana Teixeira Barbosa, *Cadernos IVA 2019*, pág. 233 a 247, “O IVA na cessão da posição contratual gratuita no contrato de locação financeira”).

Por assim ser, inelutavelmente, a primeira operação está sujeita a tributação em sede de IVA, por não ser subsumível na exclusão prevista no n.º4 do artigo 3.º do CIVA.”

Entendimento que também resulta do acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 15 de novembro de 2018, processo n.º 01305/09.0BEVIS, cujo sumário destaca que a “cessão de posição contratual em contrato de locação financeira consubstancia apenas a transferência de um direito, em que o novo locatário passará a responder pelas prestações vincendas e demais obrigações e deveres contratuais inicialmente acordados, bem como a poder exercer a faculdade de compra do bem pelo valor residual estabelecido, encontrando-se, por isso, sujeita a tributação” e que conclui que “nada mais constando da factualidade apurada, é impossível subsumir os factos ao disposto no artigo 3.º, n.º 4 do CIVA”.

Deste modo, não obstante a transmissão da licença e dos ativos relativos à atividade conexa de hangaragem e manutenção de aeronaves, poder configurar a transmissão de um negócio, em linha com o parecer junto aos autos da Prof. Doutora Clotilde Celorico Palma, não sendo essa transmissão imputável à esfera jurídico-patrimonial da Requerente, que se limitou a ceder a sua posição contratual em contrato-promessa, não está em causa, em relação a esta última operação, a aplicação do disposto no artigo 4.º, n.º 5 (com remissão para o artigo 3.º, n.ºs 4 e 5) do Código do IVA. Reitera-se que o regime de IVA que foi corrigido pela AT, na origem das liquidações controvertidas, é aquele aplicável à cedência de posição contratual, sendo as

correções e as liquidações impugnadas alheias à C... e às operações realizadas por esta sociedade.

Em fase de alegações, a Requerente vem defender que o negócio por si celebrado foi o de transmissão definitiva da licença de utilização de um hangar devidamente equipado para a esfera da M... em 25 de junho de 2019 e que a referência no contrato à “cedência de posição contratual” foi um erro. Todavia, este raciocínio não tem qualquer correspondência com a realidade factual e jurídica.

Como acima salientado, em momento algum a Requerente foi titular da Licença aeroportuária em causa, pelo que nunca poderia transmitir à M... algo que não lhe pertencia¹⁰. Por outro lado, nem sequer alguma vez, ou por um só dia, a Requerente exerceu a atividade de exploração prevista nessa licença, de hangaragem e manutenção de aeronaves. Esta era desenvolvida pela C..., que também detinha a titularidade da Licença, pelo que também não colhe a alegação de desfasamento entre o título jurídico e formal e a realidade (operacional) subjacente.

O único direito que assistia à Requerente era o de vir um dia a adquirir a dita Licença, em determinadas condições, que, todavia, não adquiriu. Em vez disso, transmitiu esse direito, o único que a Requerente alienou à M..., tal como estipula a cláusula terceira do acordo denominado “Contrato de Transmissão de Licença de Ocupação e Utilização, com Construção, de Domínio Público Aeroportuário .../.../2012”, pelo preço da totalidade dos sinais que havia pago à promitente-vendedora, a C... .

Independentemente da respetiva denominação, em rigor, o mencionado documento contratual contém dois contratos, com prestações distintas e sujeitos (ativos e passivos) diferenciados, como resulta da análise do seu clausulado: o primeiro corresponde à transmissão

¹⁰ Note-se que não se trata de um negócio de “compra e venda” de bens futuros/alheios.

da posição contratual da Requerente no contrato-promessa de compra e venda da Licença à M...; o segundo à venda da Licença pela C... à M... .

Nem se divisa qualquer erro na configuração dos contratos em relação às prestações pretendidas. É que se a Requerente não cedesse a sua posição contratual, não só nada tinha a transmitir, como não teria qualquer fundamento ou título válido para receber da M... o valor pago a título de sinal à C..., de quase 5 milhões de euros.

A Requerente pretende forçar o enquadramento do artigo 4.º, n.º 5 do Código do IVA, aplicável à transmissão de negócios, para sustentar a não tributação em IVA da operação que realizou, a qual, porém, não consubstancia a venda de um negócio, mas apenas de um direito a comprar um negócio. Não pode este Tribunal Arbitral sufragar tal entendimento, por estarmos perante operações distintas, com regimes de IVA próprios, não sendo a referida norma aplicável à situação de cedência da posição de promitente-compradora.

Nem se pode comparar o regime tributário da venda de um negócio com o da cedência de posição contratual e daí retirar a conclusão de que resulta violado o princípio da neutralidade e de que a Requerente foi penalizada por um aspeto meramente formal. Para que o princípio da neutralidade ficasse comprometido, seria necessário que as operações fossem idênticas com tratamento tributário discriminatório de uma delas. Não há, no entanto, identidade ou similitude das operações comparadas pela Requerente: a de venda de um negócio e a da cedência da posição de promitente-compradora, concluindo-se pela improcedência do argumento.

Em síntese, a Requerente labora em erro quando entende estarem verificados os pressupostos cumulativos de aplicação da delimitação negativa de incidência, a saber:

- i) cedência de um direito – a licença, efetuada autonomamente e a título definitivo;
- ii) suscetível de constituir um ramo de atividade independente;
- iii) sendo ambas as partes envolvidas sujeitos passivos de IVA; e
- iv) a continuidade do exercício da atividade pelo adquirente.

Pois, como acabado de referir, a Requerente não cedeu qualquer licença à M... .

Mais se diga que não se trata de uma posição formalista. Apesar de o contrato-promessa entre a Requerente e a C... er vigorado por mais de 3 anos sem que tivesse sido celebrado o contrato prometido, a atividade de hangaragem e manutenção de aeronaves manteve-se sempre na esfera da C..., da qual transitou diretamente para a cessionária M... . Desta forma, nem sequer se pode alegar que, nalgum momento, tivesse ocorrido uma transferência, do ponto de vista operacional e material (que não jurídico), da atividade da C... para a Requerente passível de justificar ou fundar uma subsequente transmissão (da posse) da Requerente para a M... . Nada disso sucedeu.

O que se verificou é que não só juridicamente a Licença e os ativos transitaram diretamente da C... para a M..., como, do ponto de vista substantivo/material, a atividade e os meios humanos e técnicos que a suportavam também transitaram da C... para a M..., sem qualquer intermediação ou “passagem” pela Requerente.

A solução exposta não resulta comprometida pelo facto de o contrato de cedência de posição contratual e a transmissão da licença constarem do mesmo documento, sob a epígrafe “Contrato de Transmissão de Licença de Ocupação e Utilização, com Construção, de Domínio Público Aeroportuário .../.../2012, de 5 de junho de 2012”. Neste documento constam dois contratos distintos:

- A transmissão da licença da C... à M..., prevista na cláusula primeira e cujo preço é fixado na cláusula segunda, de € 6 000 000,00, com quitação do valor já recebido pela C..., de € 4 972 739,25 até àquele momento (pago pela Requerente), pelo que a C... só teve direito ao recebimento do valor remanescente;
- A cessão da posição contratual da Requerente à M..., regida pela cláusula terceira, que estabelece o preço de € 4 972 739,25, que a última se compromete a pagar à primeira (e que ficou em dívida à Requerente, devidamente relevada na sua contabilidade, como um valor a receber).

À face do exposto, conclui-se pela improcedência do pedido da Requerente quando a esta questão.

3. VALOR TRIBUTÁVEL DA CESSÃO DE POSIÇÃO CONTRATUAL

A regra geral do valor tributável consta do artigo 16.º, n.º 1 do Código do IVA, correspondente ao artigo 73.º da Diretiva IVA, que determina que compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva receber, seja do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, em conexão com as operações realizadas. Daqui sobressai o princípio estruturante de que o IVA deve ser proporcional ao preço efetivamente auferido pelas operações praticadas (princípio da contraprestação efetiva). Por esse motivo, a Autoridade Fiscal não deve cobrar um montante de IVA superior ao que foi recebido pelo prestador, nem o sujeito passivo considerar um montante inferior ao recebido, ou ao que ainda espera receber, de molde a salvaguardar a neutralidade do imposto.

Em princípio, nas operações efetuadas a título oneroso, o valor tributável não é influenciado pelo valor normal ou de mercado dos bens e serviços transacionados¹¹ ou pelo facto de a operação económica ser levada a cabo a um preço superior ou inferior ao preço de custo (v.g., acórdão do Tribunal de Justiça de 20 de janeiro de 2005, processo C-412/03, *Hotel Scandic*, ponto 22). Com efeito, em IVA, a contraprestação efetiva constitui o critério exclusivo de avaliação (direta) das operações, apenas com ressalva dos casos em que essa contraprestação não exista, como sucede nas operações gratuitas/autoconsumos.

Na situação concreta, o contrato prevê expressamente na sua cláusula terceira que “*A cessão da posição contratual da Segunda Contratante [Requerente] à Terceira Contratante [M...] é efetuada pelo preço de € 4 972 739,25*), valor que ficou efetivamente em dívida à Requerente conforme por esta relevado na sua contabilidade, pelo que não restam dúvidas de

¹¹ Ressalvados casos excecionais, inaplicáveis à situação vertente, como ocorre com a aplicação do regime de preços de transferência em IVA (artigo 16.º, n.º 10 do Código).

que é esta a contraprestação efetiva acordada entre as partes e, em consequência, o valor tributável sobre o qual deve incidir o IVA.

No mesmo sentido, afirma o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 12 de setembro de 2018, processo n.º 570/17, que na “*cessão da posição contratual [...], o valor tributável para efeitos de IVA é, em princípio, o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, ou seja, é o preço estipulado para a cessão e que a cessionária terá de pagar à cedente.*” (v. igualmente o acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 11 de fevereiro de 2021, processo n.º 00860/12.2BEAVR).

Neste ponto, as considerações trazidas pela Requerente de que a sociedade adquirente registou prejuízos com esta operação, ou de que o IVA liquidado pela AT já não pode ser deduzido por decurso do prazo de caducidade não podem ser atendidas, por não constituírem critérios válidos de determinação ou de afastamento do regime de tributação que decorre da lei, devendo a temática do direito à dedução ser discutida em sede própria e não com referência à Requerente, mas à sociedade adquirente [M...].

A Requerente invoca a violação do direito europeu e do princípio da neutralidade, contudo, sem razão, pois as normas aplicadas estão em consonância com as disposições da Diretiva IVA e não se vislumbra que a neutralidade resulte comprometida pela tributação de uma prestação de serviços nos termos gerais. De referir, neste âmbito, que a Requerente não explicita as razões e em que dimensão resulta violado o princípio da neutralidade, pelo que se trata de uma alegação não substanciada.

Conclui-se de igual modo quanto a este ponto que o pedido da Requerente é improcedente.

4. JUROS COMPENSATÓRIOS

A constituição da obrigação de juros compensatórios depende do retardamento, por facto imputável ao sujeito passivo, da liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido, conforme preceituado no artigo 35.º, n.º 1 da LGT e 96.º n.º 1 do Código do IVA.

Segundo a Requerente, o RIT não fundamentou a imputação daqueles juros, a título de culpa, pelo que a sua liquidação é ilegal, por falta de demonstração da culpa exigida pelo artigo 35.º da LGT, o que consubstancia vício de violação de lei.

De novo se afigura que a Requerente não tem razão.

Com efeito, o RIT fundamenta as razões de facto e de direito que justificam as correções efetuadas e, de harmonia com a jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Administrativo, mesmo que não tenham sido especificados na fundamentação da liquidação dos juros compensatórios os factos que integram o comportamento ilícito e culposo do contribuinte, se esses factos estão descritos no próprio relatório de inspeção tributária como fundamento da liquidação de imposto, devem considerar-se igualmente fundados os juros, porquanto os factos de que procedem são os mesmos – v. acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 21 de novembro de 2019, processo n.º 0306/12.6BELLE 01136/16.

Na situação vertente, o RIT contém de forma detalhada e perceptível os factos e as razões da ilicitude da atuação da Requerente, pelo que, de acordo com a jurisprudência firmada do Tribunal Supremo, se determinada conduta constitui um facto qualificado por lei como ilícito, deve fazer-se decorrer dessa conduta, por ilação lógica, a existência de culpa (não porque a culpa se presume, mas por ser algo que, em regra, se liga ao carácter ilícito-típico do facto praticado), partindo-se do pressuposto de que existe culpa quando a atuação do contribuinte integra a hipótese de uma infração tributária – v. por todos, os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 23 de setembro de 1998, processo n.º 022612 e de 19 de novembro de 2008, processo n.º 0325/08 e JORGE LOPES DE SOUSA, *in* Juros nas relações tributárias, Problemas Fundamentais do Direito tributário, DIOGO LEITE DE CAMPOS et alii, Lisboa 1999, Vislis, pp.145-183). Em sentido similar, v. decisões arbitrais dos processos n.ºs 10/2018-T e 524/2019-T.

Nestes termos, a liquidação de juros compensatórios está devidamente fundamentada e não enferma da ilegalidade autónoma invocada pela Requerente.

3. INDEMNIZAÇÃO POR PRESTAÇÃO DE GARANTIA INDEVIDA

A Requerente, ancorada no artigo 53.º da LGT, peticiona o pagamento de uma indemnização, uma vez que, conforme ficou provado, prestou garantias bancárias para suspender os processos de execução fiscal instaurados para cobrança coerciva das quantias de IVA e de juros compensatórios e de mora que lhe foram liquidadas.

Dispõe o artigo 53.º da LGT, que rege o direito a indemnização por garantia indevida, nos seguintes moldes:

“Artigo 53.º da LGT

Garantia em caso de prestação indevida

1. O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objeto a dívida garantida.

2. O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.

3. A indemnização referida no número 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.

4. A indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efetuou.”

Ressalta da disposição em análise que a prestação de garantia só é indevida se o contribuinte tiver vencimento na causa, ou na medida em que o tenha (em caso de vencimento parcial), o que não se verifica na presente ação, que é improcedente, não se tendo verificado erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.

Deste modo, improcede o pedido de condenação da AT ao pagamento de indemnização por prestação de garantia indevida por falta de preenchimento dos respetivos pressupostos constitutivos.

* * *

Por fim, importa referir que foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras, ou cuja apreciação seria inútil, nos termos do disposto nos artigos 608.º e 130.º do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

VI. DECISÃO

Atento o exposto, acordam os árbitros deste Tribunal Arbitral em julgar a ação arbitral improcedente *in totum*, com a manutenção das liquidações de IVA e juros impugnadas, *supra* identificadas, referentes aos períodos de 201906T, 201909T e 202312T, no valor global de € 1 271 536,32, com as legais consequências.

VII. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de € 1 271 536,32, que corresponde à importância do IVA liquidado e juros compensatórios e de mora inerentes cuja anulação a Requerente pretende e não contestado pela Requerida, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

VIII. TAXA DE ARBITRAGEM

Dada a modalidade de designação de árbitro pelo sujeito passivo, a taxa de arbitragem, no montante de € 60 000,00 (sessenta mil euros), foi paga e constitui encargo da Requerente, nos termos do disposto no artigo 5.º do RCPAT e da Tabela de Custas a este anexa.

Notifique-se.

Lisboa, 21 de janeiro de 2025

Os árbitros,

Alexandra Coelho Martins, relatora

Jesuíno Alcântara Martins, com voto de vencido

Sofia Ricardo Borges

Declaração de Voto de Vencido

Votei vencido pelas razões seguintes:

A delimitação da incidência objetiva e subjetiva do IVA ocorre em função do exercício de uma atividade económica. Qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica seja qual for o fim ou resultado dessa atividade, é sujeito passivo de IVA. Quanto à incidência objetiva o IVA incide sobre as transmissões de bens e as prestações de serviços. E como imposto indireto que é, porquanto visa tributar o consumo em geral, no seu *modus operandi* ocorre o fenómeno da repercussão que consiste na transferência do peso económico do imposto para pessoa diferente do sujeito passivo, que com este entra em transação, através da integração do imposto no preço de um bem, cujo valor é somado ao preço dos bens e serviços que os operadores económicos transmitem aos respetivos clientes. Nesta medida, o IVA é um imposto que incide sobre atos de consumo e não sobre a vantagem obtida com a prática de determinado ato, pelo que embora o IVA incida sobre situações jurídicas é fundamental atender à caracterização destas, sob pena da errada qualificação jurídica dos fatos constitutivos dessas situações jurídicas. A delimitação da noção de atividade económica torna-se, assim, um exercício da maior importância na aplicação do imposto e um exercício particularmente delicado na medida em que o IVA, enquanto imposto geral de consumo, possui uma vocação de universalidade. O exercício de uma atividade, no quadro da lei, tem de ser entendido em termos tão amplos quanto possível, em ordem a garantir neutralidade e igualdade ao imposto, mas a elasticidade da noção não pode ser levada tão longe que

35.

faça perigar a segurança dos contribuintes ou que leve à tributação de realidades onde não se manifeste capacidade contributiva.

A Diretiva IVA fixa os conceitos de transmissão de bens e de prestação de serviços nos seus artigos 14.º e 24.º e fá-lo com evidente intenção de generalidade. Acompanhando a Diretiva IVA, o Código do IVA português no artigo 3.º define a transmissão de bens como a operação que consiste, em geral, na transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade e no artigo 5.º o conceito de importação como a entrada em território nacional de bens originários ou procedentes de países não pertencentes à união europeia. Enquanto estes conceitos são delimitados de forma positiva e expressa, em relação ao conceito de prestação de serviços, no artigo 4.º do CIVA, o legislador definiu o conceito de prestação de serviços de forma negativa ou residual. Em face do artigo 24.º da Diretiva, deve entender-se por prestação de serviços “qualquer operação que não constitua uma entrega de bens” emergindo, assim, uma definição puramente negativa com a qual se estende a base de incidência do IVA a toda a operação com conteúdo económico, quaisquer que sejam os seus contornos. Isto é, no contexto do sistema europeu do IVA, uma operação económica ou é tida como transmissão de bens ou como prestação de serviços, não havendo lugar a uma terceira hipótese. A base de incidência do IVA é formada por operações económicas, com contornos muito variados, e que possuem em comum o apresentarem carácter oneroso. A exigência de contraprestação é essencial num imposto que visa onerar o gasto que os consumidores fazem na aquisição de bens e serviços, estando nesse gasto a manifestação da sua capacidade contributiva.

A transmissão de um estabelecimento comercial pode ser configurada como uma operação complexa, no sentido em que este integra bens corpóreos e incorpóreos. O TJUE considera que para efeitos de IVA cada operação deve por princípio ser considerada distinta e independente. Este princípio retira-o o TJUE do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva IVA, que manda aplicar o imposto a cada uma das operações realizadas ao longo do circuito económico, seja qual for o seu número até se chegar à fase do retalho. Porém, este princípio não se pode levar sempre às últimas consequências,

porquanto, são muitas as transmissões de bens em que podemos descobrir elementos de prestações de serviços e muitas são as prestações de serviços que encerram a transmissão de bens. A ponderação individual dos elementos que integram a operação surgiria em muitos casos como artificiosa e, levada ao extremo, essa ponderação tornaria o IVA verdadeiramente impraticável.

O TJUE tem sustentado que, no tocante às operações compostas, e muitas são as que podemos encarar desse modo, importa sempre fazer uma ponderação e tomar em consideração as circunstâncias em que é realizada a operação, para determinar, por um lado, se estamos em presença de várias operações distintas ou de uma operação única e, por outro lado, se, neste último caso, esta operação única deve ser qualificada de entrega de bens ou de prestação de serviços. A verdade, é que uma determinada realidade pode combinar elementos distintos que podem dar corpo a operações distintas ou essa combinação, ainda que sob a aceção jurídica, combinar-se em termos tais que perdem a sua independência, devendo considerar-se que estamos perante uma operação única, na medida em que existe uma relação de interdependência entre os elementos constitutivos da operação económica. Devemos, portanto, considerar que existe uma operação única quando duas ou mais prestações estejam tão estreitamente ligadas que objetivamente surjam como uma só operação económica aos olhos do operador económico. Enquanto universalidade jurídica que é, a alienação de um estabelecimento, pode ser configurada como uma operação complexa ou composta.

O estabelecimento comercial configura-se como uma estrutura material e jurídica em regra integrante de pluralidade de coisas corpóreas e incorpóreas – móveis e ou imóveis, incluindo as próprias instalações, direitos de crédito, direitos reais e a própria clientela ou aviamento – organizados com vista à realização do respetivo fim. Não obstante, importa não olvidar que o seu âmbito material e jurídico é suscetível de variar consoante a natureza do ramo de atividade desenvolvida, com reflexo na maior ou menor amplitude dos respetivos elementos. O estabelecimento comercial constitui uma verdadeira unidade jurídica em que uma pessoa jurídica, na forma de empresa, na aceção do artigo 230.º do Código comercial visa praticar atos de comércio.

O Professor FERNANDO OLAVO, defende que o estabelecimento integra “um conjunto de coisas corpóreas e incorpóreas, de bens e serviços, organizados pelo comerciante com vista ao exercício da sua atividade mercantil, de sorte que, em última análise, o que o compõe são os elementos aptos para o desempenho da atividade do comerciante e que este agregou e organizou para a realização de tal empresa”. In *Direito Comercial*. 1. 3ª Edição, Lisboa, 1970.

Em Acórdão de 16 de janeiro de 2003, o Supremo Tribunal de Justiça sobre a noção de estabelecimento comercial diz “[q]ue é uma unidade jurídica, volátil, uma idealização normativa “ondulante”, é uma realidade pacífica e adquirida, pelo menos nos diferentes direitos dos Estados membros da União Europeia - apenas para falar dos que nos estão mais próximos, e do próprio direito comunitário a que obedecemos”. In www.dgsi.pt.

A Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, estabelece no seu artigo 19.º que “*Os Estados-Membros podem considerar que a transmissão, a título oneroso ou gratuito ou sob a forma de entrada numa sociedade, de uma universalidade de bens ou de parte dela não implica uma entrega de bens e que o beneficiário sucede ao transmitente.*”

Os Estados-Membros podem adotar as medidas necessárias para evitar distorções de concorrência caso o beneficiário não se encontre totalmente sujeito ao imposto. Podem igualmente adotar todas as medidas necessárias para evitar a possibilidade de fraude ou evasão fiscais em razão da aplicação do presente artigo”.

O artigo 24.º da Diretiva define que “[e]ntende-se por «prestação de serviços» qualquer operação que não constitua uma entrega de bens”, sendo que, nos termos do artigo 14.º da Diretiva, “entrega de bens” corresponde à transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário. Por sua vez, o artigo 29.º da Diretiva prescreve que “[o] artigo 19.º é aplicável nas mesmas condições às prestações de serviços”.

No direito interno, o Código IVA, no sentido de concretizar as orientações ínsitas na Diretiva 2006/112/CE consagrou no n.º 4 do artigo 3.º que “[n]ão são consideradas

transmissões as cessões a título oneroso ou gratuito do estabelecimento comercial, da totalidade de um património ou de uma parte dele, que seja suscetível de constituir um ramo de atividade independente, quando, em qualquer dos casos, o adquirente seja, ou venha a ser, pelo facto da aquisição, um sujeito passivo do imposto de entre os referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º”, e o no n.º 5 do artigo 4.º que “[o] disposto nos n.ºs 4 e 5 do artigo 3.º é aplicável, em idênticas condições, às prestações de serviços”.

Em face destes normativos legais consideramos que a cessão de uma posição contratual num contrato que tenha por objeto a transmissão de um estabelecimento, uma universalidade jurídica, não pode ser subsumida para efeito de tributação em sede de IVA no normativo do n.º 1 do artigo 4.º do CIVA, mas tem de ser reconduzida à norma do n.º 5 do artigo 4.º do CIVA, sob pena de total frustração dos objetivos plasmados na lei pelo legislador, quer comunitário, quer nacional.

Senão vejamos;

A cessão da posição contratual encontra-se regulada no artigo 424.º do Código Civil, cujos normativos prescrevem que: i) No contrato com prestações recíprocas, qualquer das partes tem a faculdade de transmitir a terceiro a sua posição contratual, desde que o outro contraente, antes ou depois da celebração do contrato, consinta na transmissão. ii) Se o consentimento do outro contraente for anterior à cessão, esta só produz efeitos a partir da sua notificação ou reconhecimento”.

À luz do Código do IVA compreende-se que a cessão da posição contratual encerre uma prestação de serviços, porquanto através de tal contrato apenas se transmite um direito, isto é, o cessionário adquire os direitos do cedente no contrato base, daí que a cessão da posição contratual consubstancie uma alteração subjetiva no contrato base. Ora, não se tratando da transmissão de bens corpóreos, mas sim a transmissão de uma realidade incorpórea – transmissão de direitos – a sua subsunção terá de ser efetuada no normativo do n.º 1 do artigo 4.º do CIVA, tal como será enquadrado no n.º 1 do artigo 3.º do CIVA qualquer negócio jurídico que tenha por finalidade a transmissão de bens corpóreos.

Todavia, para a correta subsunção da realidade económica sujeita a tributação em sede de IVA, importa ter em consideração qual a realidade económica sobre que versa o contrato base, isto é, se o contrato base, visa a transmissão de bens corpóreos autónomos ou se pelo contrário o contrato base tem por objeto a transmissão de uma universalidade jurídica, tal como é a alienação de um estabelecimento comercial.

O artigo 424.º do Código Civil prevê a possibilidade de, num contrato com prestações recíprocas (contrato sinalagmático), uma das partes (cedente) ceder a um terceiro (cessionário) a sua posição contratual. Para que uma determinada parte num contrato possa ceder a sua posição contratual a um terceiro, impõe-se que a outra parte consinta na cessão da posição contratual, antes ou depois do contrato.

Ao transmitir-se para o cessionário a posição num contrato, transmitem-se também os direitos e obrigações do cedente, derivados do contrato: a cessão da posição contratual modifica as partes no contrato (modificação subjetiva) operada num dos pólos da relação contratual básica que não prejudica a identidade da relação, mas **não o clausulado contratual**. Na verdade, a relação contratual que tinha como um dos titulares o cedente é a mesma de que passa a ser sujeito, após o novo negócio, o cessionário.

O regime aplicável à cessão da posição contratual, no que se refere à transmissão, capacidade de dispor e receber, falta e vícios da vontade, é o do contrato em que a cessão se integra (cfr. art.º 425.º do Código Civil). A cessão da posição contratual é, pois, um verdadeiro contrato, pelo qual alguém cede a um terceiro a sua posição num contrato que havia celebrado com outrem. Deste modo, o cessionário assume no contrato base a posição que o cedente detinha, daí que, em termos de tributação em sede de IVA, o contrato de cessão da posição contratual não possa consubstanciar uma operação sujeita a um regime absolutamente díspar do regime a que está sujeito o contrato base, em concreto, quando está em causa a transmissão de um estabelecimento, na medida em que a norma do n.º 5 do artigo 4.º do CIVA estabelece o regime do n.º 4 do artigo 3.º é aplicável, em idênticas condições, às prestações de serviços.

Não se pode fazer uma interpretação restritiva da norma do n.º 5 do artigo 4.º do CIVA e defender que aquele normativo apenas se aplica à transmissão dos bens incorpóreos que integram uma universalidade jurídica e que apenas se aplica ao contrato em que se verifica a transmissão do estabelecimento. O normativo do n.º 5 do artigo 4.º do CIVA aplica-se a qualquer prestação de serviços que ocorra na cadeia económica diretamente relacionada com a transmissão de um estabelecimento, porquanto só esta interpretação do normativo dá cobertura aos propósitos de legislador ao estabelecer a delimitação negativa da incidência plasmada nas normas do n.º 4 do artigo 3.º e do n.º 5 do artigo 4.º do CIVA.

Importa considerar que a cessão da posição contratual é um instituto típico do Direito Civil, sendo o contrato através do qual o outorgante de um outro contrato transmite a um terceiro, com o consentimento do outro outorgante, o complexo de direitos e obrigações que para si derivam de tal contrato. Tal figura envolve sujeitos (o cedente, o cedido e o cessionário) e pressupõe a existência de dois contratos: o contrato-base (aquele inicialmente celebrado, onde se consagrou o conjunto de direitos e deveres que serão objeto da cessão) e o contrato instrumento (aquele através do qual se opera a transmissão da posição contratual). Trata-se, pois, do mesmo contrato, apenas se operando uma alteração dos seus sujeitos, sem que o contrato deixe de produzir efeitos – ao contrário da resolução, cuja consequência é a destruição dos efeitos do contrato e a sua consequente cessação.

Há que considerar a jurisprudência firmada no Acórdão do STJ, proferido no processo n.º 03B3912, de 18.03.2004, em que se diz que “(...). No instituto da cessão da posição contratual há que distinguir dois contratos: o contrato-base ou contrato inicial, celebrado originariamente entre o cedente e o cedido, do qual resulta o acervo de direitos e obrigações que constitui o objeto da cessão; e o contrato-instrumento da cessão, o contrato de cessão, realizado posteriormente, através do qual se opera a transmissão de uma das posições derivadas do contrato-base. As relações entre o cedente e o cessionário - os sujeitos do contrato de cessão - estão sujeitas ao regime, legal e convencional, que disciplina o contrato que serviu de base à cessão”.

Ou jurisprudência do Acórdão do STJ, proferido no processo n.º 10662/20.7T8LSB-A.L2.S1, de 27.10.2022, em que se estabelece que “(...). A cessão da posição contratual é um negócio cujo efeito típico principal consiste na transferência da posição contratual, no estágio de desenvolvimento em que se encontrava no momento da eficácia do negócio, de uma das partes do contrato para outra. São requisitos da cessão da posição contratual: 1. que se trate de um contrato bilateral; 2. que tenha lugar o consentimento do outro contraente – que pode ser dado antes ou depois da cessão (cfr. art.º 424.º, n.º 2, do CC). (...)”. Veja-se ainda a jurisprudência do Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, proferido no processo n.º 4595/07.0TVLSB-6, de 10.09.2009, em que se estabelece que “(...). Não é suficiente para caracterizar a cessão da posição contratual a afirmação de que os AA., ora recorrentes, assumiram todas as obrigações inerentes ao contrato-promessa, porquanto a cessão da posição contratual implica a transmissão da totalidade da posição contratual, no seu conjunto de direitos e obrigações emergentes do contrato objeto de cessão para o cedente, bem como todos os deveres laterais ou secundários, as expectativas, os ónus e os deveres acessórios de conduta”.

Considerando que os normativos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 11.º da LGT estabelecem que “[n]a determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis, há que atender a que, sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer diretamente da lei”. E ainda que, nos termos do artigo 9.º do Código Civil, “[a] interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada”. E que “[n]a fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados”. Assim, não existe qualquer fundamento para considerar que o legislador não quis que ao contrato instrumento (cessão da posição

contratual), não se aplique o mesmo regime que se aplica ao contrato base – o contrato da transmissão do estabelecimento – e se reconduza a prestação de serviços que tal contrato encerra ao n.º 1 do artigo 4.º, postergando em absoluto o normativo do n.º 5 do artigo 4.º do CIVA. Tal interpretação é absolutamente errónea e frustra completamente os propósitos do legislador instituídos através da delimitação negativa de incidência consagrada nos normativos dos n.ºs 4 do artigo 3.º e do n.º 5 do artigo 5.º do CIVA. Aliás, é exatamente essa postergação dos objetivos do legislador que é efetuada no domínio das decisões judiciais e arbitrais citadas, quer nas alegações da Requerida, quer na decisão arbitral, impondo-se referir que, nalguns dos arestos referidos, está em causa a cessão da posição contratual, mas está em causa um contrato que apenas visa a transmissão de um bem autónomo e simples e não a transmissão de uma universalidade jurídica, como é o caso do contrato em análise no presente processo arbitral. Isto é, o contrato de cessão de posição contratual é reconduzível à norma do n.º 1 do artigo 4.º do CIVA se a transmissão objeto do contrato base for tributada nos termos do artigo 3.º do CIVA, mas a cessão da posição contratual não pode ser tributada e, conseqüentemente, tem de ser reconduzida à norma do n.º 5 do artigo 4.º do CIVA se estiver em causa uma transmissão de um estabelecimento comercial, isto é, uma realidade económica consubstanciada numa universalidade jurídica subsumível na norma do n.º 4 do artigo 3.º do CIVA.

Importa ter em consideração que as normas dos n.ºs 4 e 5 do artigo 3.º do CIVA constituem normas de delimitação negativa da incidência do IVA, na medida em que estabelecem que são excluídas do âmbito da incidência objetiva as cessões definitivas, a título oneroso ou gratuito, de estabelecimento comercial, da totalidade de um património ou de uma parte dele, que seja suscetível de constituir um ramo de atividade independente, quando, em qualquer dos casos, o adquirente seja, ou venha a ser, pelo facto da aquisição, um sujeito passivo do imposto de entre os referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA.

Esta norma visa obstar à criação de obstáculos de natureza fiscal e financeira à realização de vendas das denominadas unidades de negócio, razão pela qual se prevê que o transmitente não proceda à liquidação de IVA aquando da realização da

operação e o transmissário, verificando-se a continuidade da prossecução da atividade através do estabelecimento, não esteja obrigado a suportar um esforço financeiro acrescido, sem necessidade, visto que o IVA suportado seria dedutível. A intenção do legislador consiste em não onerar as operações desta natureza, já que a unidade de negócio vai continuar a gerar proveitos tributáveis na esfera do adquirente. A solução de não considerar como transmissão, para efeitos de IVA, estas operações com a conseqüente não exigência ao transmitente que liquide o imposto e ao beneficiário que suporte o respetivo encargo económico, tem a vantagem de aliviar a tesouraria do beneficiário que, em qualquer caso, teria a possibilidade de deduzir o IVA suportado a montante. Este tipo de transferências são operações complexas do ponto de vista administrativo e burocrático, a que, se sujeitas a impostos, acresceria a dificuldade, por exemplo, de identificar a base tributável e as taxas de imposto aplicáveis a cada ativo transmitido.

Assim, entendeu o legislador comunitário criar um regime de simplificação da tributação da transmissão de estabelecimento no terceiro parágrafo do n.º 3 do Anexo A à segunda Diretiva IVA (Regime atualmente consagrado nos artigos 19.º e 29.º do Diretiva 2006/112/CE), ao prever que, em caso de entrada para uma sociedade de uma universalidade de bens ou de parte dela, os Estados-Membros podiam considerar a sociedade beneficiária como sucessora do transmitente.

Em face destes objetivos do legislador, e estando em causa a transmissão de uma universalidade jurídica, isto é, um estabelecimento comercial, que sentido faz que seja afastada a tributação em sede de IVA no contrato principal (o contrato que concretiza a transmissão) e seja mantida a tributação num contrato instrumento meramente acessório, sem qualquer interferência ou alteração do clausulado do contrato base, sendo que o beneficiário do contrato instrumento (contrato de cedência da posição contratual) é exatamente a mesma pessoa jurídica que vai beneficiar da transmissão do estabelecimento. Tributar a prestação de serviços que o contrato de cedência da posição contratual encerra constitui uma inequívoca violação da norma do n.º 5 do artigo 4.º do CIVA e uma grave violação do princípio da igualdade e da neutralidade do imposto.

O contrato base (Contrato Promessa de Compra e Venda) que nos presentes autos está em causa é o contrato que em 08 de janeiro de 2016, foi celebrado, entre a C..., S.A. e a Requerente (A..., à data B..., S.A.), contrato promessa de compra e venda, através do qual a primeira prometia ceder à segunda a “Licença de Ocupação e Utilização, com construção, de domínio público aeroportuário.../.../2012” pelo valor de 6.000.000,00 €. Esta licença, emitida pela L..., SA., tinha por objeto a ocupação, utilização e desenvolvimento da atividade de hangaragem e outras conexas e situadas no Aeroporto ..., no

Em momento algum foi questionado, no procedimento de inspeção tributária ou nos presentes autos de arbitragem, que a transmissão da Licença configura uma transmissão de estabelecimento comercial, isto é, de uma universalidade jurídica, logo enquadrável na norma do n.º 4 do artigo 3.º do CIVA. O que está em causa nos presentes auto é o contrato de cedência da posição contratual celebrado em 25.06.2019 conjuntamente com o contrato de transmissão da licença, em cuja cláusula terceira foi estabelecido que: i) A cessão da posição contratual da Segunda Contratante é efetuada pelo preço de € 4.942.739,25, correspondente ao montante total já entregue pela Segunda Contratante à Primeira Contratante, a título de sinal, nos termos do contrato promessa celebrado em 08 de janeiro de 2016, a liquidar até 31 de dezembro de 2025, nos termos a acordar entre a Segunda e a Terceira Contratante. ii) A Primeira Contratante dá, por este meio, o seu pleno consentimento à cessão de posição contratual da Segunda Contratante à Terceira Contratante, nada tendo a liquidar à Segunda Contratante a título da cessão da sua posição contratual. Nos documentos apresentados pela Requerente e através da inquirição das testemunhas por ela arroladas estão devidamente esclarecidas as razões que determinaram a celebração, quer do contrato promessa de compra e venda, quer do contrato de cedência da posição contratual, sendo irrelevante a estrutura societária do Grupo D... e a alteração da denominação social das entidades intervenientes nos contratos. *In casu*, o que importa são as condições objetivas que motivaram a realização das operações jurídicas e comerciais, que as mesmas tenham tido a

adequada relevância contabilística e tenham tido um enquadramento correto no quadro da lei fiscal.

É para nós irrelevante que a Requerida considere que o contrato de cessão da posição contratual podia ter sido celebrado em instrumento jurídico autónomo do contrato de transmissão da Licença, porque na verdade, são múltiplas as hipóteses jurídicas que se podem equacionar, desde a Resolução do Contrato Promessa de Compra e Venda (contrato base); a celebração de outro Contrato Promessa de Compra e Venda entre a C... e N...ou, então, a celebração do Contrato definitivo entre a C... e a A... e posterior celebração de outro contrato de transmissão da Licença entre a A... e a N... . Em nenhuma destas situações teria havido lugar a tributação por transmissão da Licença, porque apenas estaria em causa a transmissão da Licença, configurada como uma universalidade jurídica, isto é, um estabelecimento, logo uma operação subsumível na norma do n.º 4 do artigo 3.º do CIVA.

Como se pode conceber que a outorga de um contrato instrumento em que o beneficiário é exatamente a mesma entidade jurídica que vai beneficiar da aquisição da Licença (estabelecimento), seja tributado em IVA, quando o contrato base usufrui de uma delimitação negativa de incidência, violando assim o normativo do n.º 5 do artigo 4.º do CIVA, e prosseguindo com uma tributação absolutamente ao arrepio dos propósitos que nortearam a consagração da delimitação negativa de incidência nas normas do n.º 4 do artigo 3.º do CIVA e do n.º 5 do artigo 4.º do CIVA.

Para existir tributação tem de existir uma relação jurídica tributária (n.º 1 do art.º 36.º da LGT), sendo que, *in casu*, a relação jurídica se constituiu com a outorga em 25.06.2019 do contrato de cessão da posição contratual e se extinguiu de imediato com a outorga do contrato definitivo, isto é, com o contrato de transmissão da Licença, entre a C... e a N... .

A prestação de serviços que emergiu do contrato de cedência de posição contratual foi apenas o acervo de direitos e obrigações que permitiram à N... assumir no contrato promessa de compra e venda da Licença a posição da sociedade A..., e consequentemente, adquirir a Licença, isto é, a universalidade jurídica que a mesma configura.

Tendo em consideração o objeto do contrato promessa de compra e venda (contrato base) e o objeto do contrato definitivo – a transmissão da Licença – o contrato de cedência da posição contratual, isto é, a prestação de serviços que dele emerge, terá de ser enquadrada na norma do n.º 5 do artigo 4.º do CIVA.

Nesta medida, não podemos sufragar a posição que fez vencimento no presente Tribunal Arbitral, porquanto, consideramos que a Autoridade Tributária e Aduaneira está a fazer uma errada interpretação e aplicação da lei e, conseqüentemente, as correções materializadas com fundamento nas conclusões do procedimento de inspeção tributária são ilegais, bem como as liquidações de IVA relativas aos períodos de tributação de 201906T, 201909T e 202312T, no valor de € 1.089.702,68, acrescidas de juros compensatórios no valor de € 181.833,64, o que perfaz o valor total de € 1.271.536.32.

As referidas liquidações são ilegais porque violam a norma do n.º 5 do artigo 4.º do CIVA, porquanto, esta norma encerra uma delimitação negativa da incidência para todas as prestações de serviços que consubstanciem uma operação jurídica que **visse permitir conduzir à transmissão de uma universalidade jurídica**, que se traduza num estabelecimento comercial ou em parte de um ramo de atividade que permita ao respetivo beneficiário prosseguir com o exercício de uma atividade económica.

A ilegalidade decorre ainda da circunstância da AT estar a tributar de forma diferenciada realidades económicas juridicamente idênticas, a que o legislador conferiu idêntica delimitação negativa de incidência – n.º 4 do artigo 3.º do CIVA, transmissão de bens, e n.º 5 do artigo 4.º do CIVA, prestação de serviços. Importa reconhecer que, em matéria de IVA, o princípio da igualdade possui conteúdo próprio, que vai além da mera exigência de neutralidade, porquanto, se a neutralidade veda a discriminação entre operadores económicos, valendo apenas aí onde exista mercado, a igualdade veda o tratamento discriminatório de quaisquer sujeitos a que a lei se dirija.

O princípio da igualdade de tratamento é concebido pelo TJUE como um princípio de proibição do arbítrio – vedando a diferenciação à qual falte fundamento objetivo – e assim concebido mostra-se a ferramenta ideal para lidar com situações como a *sub*

judice, em que a AT não pode tributar o beneficiário da aquisição de um estabelecimento, mas pretende tributá-lo ao abrigo de um contrato através do qual aquele adquire o direito à adquirir o estabelecimento comercial (Licença), quando ambas as realidades integram a mesma universalidade jurídica. Não se diga que a AT está apenas a tributar a cedente da posição contratual, e não a cessionária. Objetivamente será, assim, no presente caso, dado que a cedente, legalmente, está já impedida de efetuar a repercussão do imposto.

As partes quando decidiram outorgar um contrato de cessão da posição contratual fizeram-no em absoluta liberdade, no uso da sua liberdade contratual (art.º 405.º do C Civil) e com a expectativa de que tal operação se integrava na regra de delimitação negativa da incidência prevista na norma do n.º 5 do artigo 4.º do CIVA.

Pois, caso esta cedência de posição contratual tivesse sido tributada, *ab initio*, a sociedade A... (cedente) teria liquidado o IVA e o mesmo teria sido repercutido à N... (cessionária), vendo esta a sua tesouraria agravada ao arripio do que são os objetivos ou intenção do legislador para este tipo de operações jurídicas e comerciais.

As liquidações de IVA impugnadas violam, outrossim, o princípio da neutralidade, porquanto, constitui objetivo fundamental do IVA não interferir nas decisões dos agentes económicos, devendo estes ter total liberdade, no quadro da lei, para a conformação dos seus negócios comerciais. A neutralidade não constitui uma simples noção económica, mas um verdadeiro princípio jurídico e um dos mais importantes princípios jurídicos em que assenta o sistema do IVA. A este propósito é pertinente citar o Professor Xavier de Basto, quando este considera que por neutralidade deve entender-se a característica de um tributo que se traduz em não alterar os preços relativos das alternativas sobre que recaem as escolhas dos agentes económicos, não originando, assim, “distorções” dos seus comportamentos. In *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional, Lições sobre harmonização fiscal na Comunidade Económica Europeia*, Centro de Estudos Fiscais, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, 1991, p. 29.

No domínio do IVA deve atender-se em especial ao princípio da neutralidade, princípio fundamental que rege este tributo, sendo o princípio mais invocado pelos tribunais na aplicação das normas deste imposto.

A principal propriedade do imposto, que o aconselha como sistema ideal de tributação do consumo, é precisamente a sua neutralidade, isto é, a ausência de efeitos de distorção dos comportamentos dos agentes económicos, em especial pelo que à extensão das cadeias de produção e distribuição diz respeito.

Como salienta Teresa Lemos, a neutralidade no IVA pode ser encarada sob vários aspetos: neutralidade em relação aos circuitos de produção – a carga fiscal não depende da maior ou menor integração dos circuitos económicos, neutralidade face à incidência do imposto sobre os diferentes produtos e sectores, na medida em que a taxa seja uniforme, neutralidade no que se reporta à escolha dos fatores de produção-capital e trabalho, e neutralidade face às preferências dos consumidores – igualdade de tributação dos diferentes produtos - cfr. Maria Teresa Graça de Lemos, “Algumas observações sobre a eventual introdução de um sistema de Imposto sobre o Valor Acrescentado em Portugal”, CTF n.º 156, dezembro 1971, p. 10.

De acordo com o princípio da neutralidade, entre outros aspetos, uma diferença de tratamento em termos de imposto sobre o valor acrescentado de duas prestações de serviços idênticas ou semelhantes do ponto de vista do consumidor e que satisfazem as mesmas necessidades deste basta para demonstrar uma violação deste princípio - Acórdão de 10 de novembro de 2011, no Caso The Rank Group. Como nota a Advogada-geral Juliane Kokott nas suas conclusões apresentadas no Caso TNT, o princípio da neutralidade fiscal opõe-se a que mercadorias ou prestações de serviços semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do imposto sobre o valor acrescentado. Neste contexto, nota que “O princípio da neutralidade fiscal, que está na base do sistema comum do imposto e deve ser tido em conta na interpretação das normas de isenção, não permite que operadores económicos que efetuem as mesmas operações sejam tratados diferentemente em matéria de cobrança do imposto sobre o valor acrescentado.

O conceito de neutralidade fiscal no IVA tem várias dimensões, incluindo a ausência de discriminação num ambiente fiscal não enviesado e imparcial e a eliminação de encargos fiscais indevidos e custos de cumprimento desproporcionados ou inadequados para as empresas, pois, visa garantir a cobrança do montante certo do imposto, evitando abusos na maximização das receitas tributárias. A neutralidade relaciona-se necessariamente com a igualdade de tratamento, sendo o principal objetivo de um sistema de IVA, exigindo que o mesmo consumo suporte o mesmo imposto, não existindo distorções de concorrência ao nível do consumo. O TJUE apoia-se no princípio da neutralidade fiscal para a resolução de um crescente número de casos, em que o considere essencial para travar a diferenciação de tratamento de bens e serviços considerados semelhantes, cumprindo assim o princípio da igualdade de tratamento e funcionando como seu corolário. O mesmo é dizer que o princípio da igualdade poderá ser incorporado no IVA sob a forma do princípio da neutralidade, embora não se deva negar a existência de ambos no âmbito do imposto.

A neutralidade é o princípio fundamental em que se baseia o sistema comum de IVA, estabelecido pela legislação comunitária e elevado pelo legislador comunitário a princípio geral da igualdade de tratamento, aceitando que este tenha estatuto Constitucional, e aquele exija que o quadro legislativo seja elaborado através de direito comunitário secundário ou derivado. O relevante é a exigência de que situações comparáveis não sejam tratadas de forma diferente, a menos que tal distinção seja objetivamente justificada e de que o imposto não influencie, por si só, as decisões dos operadores económicos e dos particulares consumidores. Se na atual Diretiva IVA, se retomam, no Preâmbulo (embora não expressamente no articulado) as considerações sobre a neutralidade do IVA, com o considerando n.º 5 a estabelecer que um sistema de IVA atinge o maior grau de simplicidade e de neutralidade se o imposto for cobrado da forma mais geral possível e se o seu âmbito de aplicação abranger todas as fases da produção e da distribuição, bem como o sector das prestações de serviços, o TJUE tem feito derivar o princípio da neutralidade do artigo 1.º n.º 2 da Diretiva. Este estabelece que o IVA é um imposto geral sobre o consumo exatamente proporcional ao preço dos bens e serviços qualquer que seja o número de estádios ou fases do

processo de produção e distribuição anteriores àquele em que se verifique o consumo final, o que conexas, na construção jurídica do imposto, o direito à dedução concedido aos sujeitos passivos como o elemento essencial do sistema IVA.

Neste contexto, devem ser valorados como aspetos essenciais a generalidade do imposto, a sua proporcionalidade em relação ao preço pago, o igual tratamento fiscal na carga tributária que lhe corresponde para bens e serviços idênticos e o mecanismo do direito à dedução, que informam toda a sua disciplina jurídica.

Embora não se considere determinante, porquanto, as normas de delimitação negativa de incidência do IVA – n.º 4 do artigo 3.º e n.º 5 do art.º 4 do CIVA – sejam claras e suficientes, designadamente quando interpretadas e aplicadas à luz dos princípios da igualdade e da neutralidade, não queremos deixar de fazer menção ao princípio da prevalência da substância sobre a forma, em que nuclearmente, o que releva, para o direito fiscal, é o apuramento da efetiva realidade, relevante para efeitos de tributação, que não a mera forma do negócio jurídico concretamente utilizado.

Importa, assim, trazer à colação o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS) de 19 de Fevereiro de 2015, proferido no processo n.º 07918/14, em que se disse que “[o] intérprete da lei fiscal não pode deixar de atender à substância económica dos factos tributários, isto porque, como frequentemente se acentua, o que efetivamente importa ao direito fiscal são as realidades económicas, as situações reais que expressam a perceção de rendimento ou a capacidade contributiva e não as meras roupagens com que, por vezes, se apresentam exteriormente.” Por outras palavras, “ao direito fiscal interessa mais a substância do que a forma” cfr. Acórdão do TCAS de 13 de maio de 2003, processo n.º 00140/03.

Supra, já se referiu o artigo 11.º da LGT, mas importa trazê-lo de novo à colação visto que o mesmo estabelece no seu n.º 1, que na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.

Consagra-se, também de forma expressa, o princípio da prevalência da substância sobre a forma no seu n.º 3, ao se prever que, persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos

tributários. A interpretação das normas fiscais deve, assim, ancorar-se nos elementos de interpretação de aplicação geral no ordenamento jurídico. Como refere Saldanha Sanches, encontramos hoje alguma consensualidade na doutrina sobre a inexistência de regras específicas para a interpretação da lei fiscal onde, como nos demais ramos do Direito, se recorre aos cânones normais de interpretação cuja elaboração cabe à doutrina, sendo esta a corrente doutrinária que se vai tornando dominante - cfr. Saldanha Sanches, *Os Limites do Planeamento Fiscal – Forma e Substância no Direito Fiscal Português, Internacional e Comunitário*, Almedina, 2006, p. 44. Como salienta Saldanha Sanches, “[e]m direito fiscal, com vista a reduzir a relevância da vontade do sujeito passivo na distribuição dos encargos tributários, vigora o princípio da prevalência da substância sobre a forma. Este princípio surgiu na contabilidade, consagrado no Plano Oficial de Contabilidade como critério de decisão contabilística possível para evitar que o formalismo jurídico se torne obstáculo a que o balanço reflecta com exactidão a situação patrimonial da empresa. Trata-se de conferir equivalência económica a certos efeitos jurídicos, o que conduz, por exemplo, a que, no direito do balanço, o bem obtido em locação financeira seja tratado do mesmo modo que o bem adquirido em regime de propriedade plena pela empresa” - cfr. Saldanha Sanches, “Abuso de direito em matéria fiscal: natureza, alcance e limites”, CTF n.º 398, pp. 12 e ss.

Embora sob outra denominação, parece-nos que este princípio constitui, na verdade, uma exigência já decorrente do princípio da boa-fé, que impõe a primazia da materialidade subjacente e que é transversal a todo o ordenamento jurídico. Com efeito, o princípio da boa-fé, da mesma maneira que reclama a proteção das legítimas expectativas dos sujeitos jurídicos privados, exige, mais amplamente, a obtenção de soluções efetivas. Em particular, resulta do princípio da primazia da materialidade subjacente que o Estado tem de fazer uso dos seus poderes em termos que correspondam, substantivamente, às finalidades que o ordenamento jurídico teve em vista com a sua atribuição. A aplicação deste princípio, nomeadamente nos nossos tribunais, tem sido suscitada com particular acuidade do campo contabilístico, mas

convém reforçar que o mesmo é de aplicação geral e vai muito além das normas contabilísticas.

Em face do que fica explanado, importa salientar que, em face dos documentos que analisámos, da inquirição das testemunhas e dos factos provados, fica-nos a convicção de que a sociedade A... (Requerente, nos presentes autos de arbitragem tributária) e a sociedade N... celebraram um contrato de cedência da posição contratual, porquanto, consideram que, atento o seu objeto, uma prestação de serviços relativa à aquisição de uma universalidade jurídica, seria subsumível na norma do n.º 5 do artigo 4.º do CIVA, caso contrário, teriam sujeitado tal operação a tributação e o IVA que teria sido liquidado pela A... e, subseqüentemente, teria sido deduzido pela N..., impondo-se concluir que a não liquidação do IVA não representou qualquer prejuízo para a economia do imposto, e que a celebração do contrato de cedência da posição contratual conjuntamente com a outorga do contrato definitivo – contrato de transmissão da Licença – não teve por finalidade qualquer abuso da lei fiscal, mas só e apenas fins de simplificação e de eficiência.

Nesta conformidade, consideramos que as correções a que se referem as conclusões do relatório do PIT são ilegais e correlativamente as liquidações de IVA impugnadas, pelo que, em ordem à correta interpretação e aplicação da lei, teríamos considerado o pedido de pronúncia arbitral procedente.

Lisboa, 21 de janeiro de 2025

O Árbitro adjunto

Jesuíno Alcântara Martins