

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 446/2022-T**

**Tema: Imposto do Selo; trespasse; e verba 27.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo**

## **SUMÁRIO:**

I – Se não existe contrato de arrendamento (farmácia), porque a alienante é proprietária do prédio, apenas é necessário assegurar a transmissão definitiva do estabelecimento em conjunto com o gozo do prédio para se estar perante um “trespasse”.

II – O Código do Imposto do Selo não comporta nenhuma norma que, para efeitos da determinação do valor tributável do trespasse, remeta para as normas contabilísticas, ou seja, para o que poderia denominar-se “valor do balanço” do trespasse.

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I - RELATÓRIO**

1. A..., Lda., com sede na Rua ..., n.º ..., ...-... ..., Peniche, contribuinte n.º..., apresentou em 22 de julho de 2022 pedido de constituição de tribunal e de pronúncia arbitral, respeitante ao ato de liquidação de Imposto do Selo n.º 2022... e do ato de liquidação de juros compensatórios n.º 2022..., por entender que são ilegais, (i) falta de fundamentação, de facto e de direito, dos atos tributários; (ii) não ter sido trespasária de nenhum estabelecimento, na medida em que não se transmitiu o direito ao arrendamento; e (iii) caso se entenda que existiu trespasse, o valor tributável deve corresponder à diferença entre o valor contabilístico do trespasse, deduzido do valor dos diferentes elementos constitutivos do estabelecimento comercial.

1.

2. No dia 03 de outubro de 2022 ficou constituído o Tribunal Arbitral.

3. Cumprindo a estatuição do artigo 17.º, números 1 e 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (“RJAT”) foi, a Requerida, em 03 de outubro de 2022, notificada para, querendo, apresentar resposta e solicitar a produção de prova adicional.

4. A Requerida apresentou, em 07 de novembro de 2022, a sua resposta, na qual defende a improcedência do pedido de pronúncia arbitral, atenta a legalidade do ato de liquidação impugnado e do ato de liquidação de juros compensatórios.

5. A reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT realizou-se no dia 14 de junho de 2023, tendo o legal representante da Requerente prestado declarações de parte e, paralelamente, sido inquiridas as testemunhas – B... e C... . O Tribunal Arbitral notificou, ainda, as partes para querendo apresentarem alegações finais escritas e simultâneas.

6. A Requerente apresentou alegações finais escritas em 29 de junho de 2023, tendo mantido integralmente a posição processual inicialmente assumida.

7. Atendendo à interposição de períodos de férias judiciais foram sucessivamente proferidos despachos a prorrogar o prazo para proferir a decisão arbitral, sendo o último datado de 2 de agosto de 2023, nos termos do artigo 21.º, n.º 2, do RJAT.

#### **POSIÇÃO DA REQUERENTE**

8. A Requerente alega, em primeira linha, que a liquidação de Imposto do Selo e dos juros compensatórios são ilegais, pois padecem de falta de fundamentação.

9. Alicerça a referida conclusão nos seguintes fundamentos:

- a) Do teor da notificação dos atos, recebida pelo sujeito passivo, não resulta suficiente a necessária fundamentação de facto e de direito, como o artigo 77.º da Lei Geral Tributária (“LGT”) determina;
- b) A fundamentação dos atos de liquidação em crise é insuficiente, de facto e de direito, na medida em que não permite conhecer o itinerário cognoscitivo que lhe subjaz;
- c) Mesmo que as notificações dos atos aqui em causa se possam fundamentar em algum documento externo (sem necessidade do cumprimento dos requisitos a que o artigo 77.º, n.º 2, da LGT alude), sempre se teria de exigir a expressa remissão, na própria notificação, para esse mesmo documento – o que não ocorreu;
- d) Os atos que integram o pedido de pronúncia arbitral não têm uma referência expressa ou implícita a qualquer documento concreto que, eventualmente, tenha sido anteriormente notificado ao sujeito passivo;
- e) Em suma, não constando do próprio ato a fundamentação legalmente exigida, não se pode entender que esta foi cumprida, ainda que, por remissão para outro documento.

10. Alega, em segunda linha, que a liquidação de Imposto do Selo padece do vício de violação de lei.

11. Observa, em defesa de tal tese, o seguinte:

- a) O aumento do capital social da Requerente, através da subscrição de uma nova quota realizada em espécie, mediante a transmissão de dois estabelecimentos comerciais, não envolveu a transmissão do direito ao arrendamento em relação às farmácias “D...” e “E...”;

- b) No que respeita, de modo especial, à farmácia “E...”, caso tenha existido a transmissão do direito ao arrendamento, dever-se-á considerar como valor tributável, o contabilístico, e não o preço pago pelo trespasse;
- c) O valor do trespasse corresponde ao seu valor contabilístico que, por sua vez, diz respeito ao valor acrescentado, isto é, à soma dos elementos constitutivos do estabelecimento. A taxa de 5% incide sobre o valor contabilístico do trespasse, deduzido do valor dos diferentes elementos constitutivos do estabelecimento comercial (valor do trespasse, abatido do valor dos bens do ativo fixo tangível, existências, etc.).

12. Alega que não se verifica um dos pressupostos legais dos juros indemnizatórios, isto é, que o retardamento da liquidação do imposto se deva a facto imputável à Requerente.

13. Peticiona, ainda, a condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios.

#### **POSIÇÃO DA REQUERIDA**

14. A Requerida defende que não se verificam as ilegalidades invocadas pela Requerente.

15. Defende quanto à falta de fundamentação que:

- a) A Requerente percebeu o *iter* cognoscitivo e valorativo da decisão da Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”), como o teor do pedido de pronúncia arbitral, o demonstra. Ou, dito de outro modo, o quadro fáctico e jurídico em que assentou a referida decisão foi cabalmente compreendido;

- b) Não é possível afirmar que determinado ato se encontra infundamentado quando, no caso concreto, a motivação contextual permitiu ao seu destinatário ficar a saber as razões de facto e de direito que levaram a Requerida a tomar a decisão em causa, com aquele sentido e conteúdo;
- c) Deve assim improceder o vício de falta de fundamentação formal dos atos tributários;
- d) O Supremo Tribunal Administrativo tem, uniformemente, vindo a entender que os vícios de forma não impõem, necessariamente, a anulação do ato a que respeitam, e que as formalidades procedimentais essenciais se degradam em não essenciais se, apesar delas, foi dada satisfação aos interesses que a lei tinha em vista ao prevê-las.

16. Defende no âmbito do vício de violação de lei que:

- a) Não basta a declaração das partes para que se aceite que o direito ao arrendamento não tenha estado incluído no negócio de transferência dos estabelecimentos comerciais;
- b) A qualificação do negócio jurídico efetuada pelas partes não vincula a AT; o que resultou da concretização do negócio foi que as farmácias continuassem, como efetivamente continuaram, a laborar nas mesmas condições e locais, havendo somente a mudança de titular;
- c) A referida alteração/transferência implicou clientela, utensílios, mercadorias e outros elementos da atividade, onde se inclui o direito ao arrendamento;
- d) Veja-se, no que ao arrendamento diz respeito, o teor do documento 9 (farmácia “E...”) cujo prédio foi dado de arrendamento a F... e mulher, um estabelecimento destinado a farmácia – há assim um trespasse para efeitos de Imposto do Selo;

- e) A transferência ocorrida consubstancia a natureza de trespasse, tanto do ponto de vista civil, como do Imposto do Selo.

17. Alega no domínio específico do valor tributável do trespasse:

- a) Em caso de trespasse, a base tributável do imposto do selo (verba 27.1 da TGIS) é o seu valor contabilístico, tal como foi reconhecido na conta de capital “511”;
- b) O valor contabilístico do trespasse é o valor acrescentado à mera soma dos elementos contabilísticos do estabelecimento, agregados em uma universalidade;
- c) Em resumo, a verba 27.1 da TGIS reporta-se ao valor do trespasse e não ao preço convencionado pelas partes, que pode ser superior ou inferior. No caso concreto, o montante de 990 069,20 euros, corresponde ao valor constante no Relatório elaborado pelo Revisor Oficial de Contas.

18. Sustenta, no que respeita aos juros compensatórios, que:

- i) A Requerente não cumpriu com a obrigação fiscal de declaração do facto tributário e subsequente liquidação de imposto, assim o retardamento da liquidação (ou omissão) foi da responsabilidade daquela;
- ii) A liquidação de juros compensatórios deu a conhecer, no plano factual, o montante sobre o qual incidem juros, a taxa aplicável e o período da sua contagem.

## **SANEAMENTO**

19. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria para conhecer o pedido arbitral de anulação dos atos de liquidação suprarreferidos.

As partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade.

A ação é tempestiva, tendo o pedido de pronúncia arbitral sido apresentado em 22 de julho de 2022, no prazo de 90 dias, a contar do termo final do prazo de pagamento voluntário da liquidação de Imposto do Selo e de juros compensatórios (26 de abril de 2022), conforme previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, em conjugação com o disposto no artigo 102.º, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”).

## **20. QUESTÕES A APRECIAR**

- (i) Se as liquidações de Imposto do Selo e de juros compensatórios padecem do vício de falta de fundamentação (formal e substancial);
- (ii) Se a liquidação de Imposto do Selo é ilegal, por não ter sido transmitido o direito ao arrendamento e, paralelamente, considerar um valor tributável 990 069,20 euros;
- (iii) Se a liquidação de juros compensatórios é ilegal, na medida em que não há retardamento da liquidação imputável à Requerente;
- (iv) Se a Requerente tem direito ao reembolso do imposto que estima ter sido indevidamente pago;
- (v) Se a Requerida deve ser condenada no pagamento de juros indemnizatórios.

## **II – FUNDAMENTAÇÃO**

### **21. MATÉRIA DE FACTO**

#### **Factos com relevância para a apreciação da causa que se consideram provados**

21.1 A Requerente tem como atividade “[v]enda a retalho de produtos farmacêuticos e de outros bens e serviços de venda em farmácia, nomeadamente produtos de dermocosmética,

7.

---

perfumaria, produtos e serviços óticos, produtos de ortopedia, produtos veterinários, bem como a venda de medicamentos não sujeitos a receita médica obrigatória em locais especialmente registados para o efeito”.

(Documento 6 junto pela Requerente com o pedido de pronúncia arbitral)

21.2 O capital social da Requerente foi aumentado em 990 069,20 euros, para o montante de 992 569,20 euros, através da subscrição de nova quota, por parte do sócio F... (o Relatório elaborado pelo Revisor Oficial de Contas relativo à verificação das entradas em espécie encontra-se datado de 2 de abril de 2018), tendo o facto sido registado em 9 de maio de 2018.

(Documentos 6 e 7 juntos pela Requerente com o pedido de pronúncia arbitral)

21.3 A referida quota, com o valor nominal de 990 069,20 euros foi subscrita e realizada em espécie pelo referido sócio, através, nomeadamente, da entrega ao sujeito passivo de dois “estabelecimentos comerciais”: i) Farmácia “D...”; e ii) Farmácia “E...”.

(Documento 7 junto pela Requerente com o pedido de pronúncia arbitral)

21.4 O legal representante do sujeito passivo (F...) era proprietário de dois estabelecimentos comerciais – Farmácia “D...” e Farmácia “E...”, sitas, respetivamente, na Rua ..., n.º ..., ..., Peniche e ..., ..., ..., Peniche.

(Facto aceite pela Requerente e Requerida)

21.5 O prédio onde se encontra implantada a Farmácia “D...” era, à data da transferência (e atualmente continua a ser), detido em propriedade por F... (legal representante da Requerente).

(Documento 8 junto pela Requerente com o pedido de pronúncia arbitral)

21.6 O referido prédio encontra-se inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... da ..., concelho de Peniche, sob o artigo ... .

(Documento 8 junto pela Requerente com o pedido de pronúncia arbitral)



21.7 O prédio onde se encontra instalada a Farmácia “E...” encontrava-se, previamente à data da entrega dos ativos à Requerente, arrendado a F..., figurando no contrato, como senhorio, G... .

(Documento 9 junto pela Requerente com o pedido de pronúncia arbitral)

21.8 O prédio descrito em 21.7 (inscrito provisoriamente na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho de Peniche, sob o artigo ...P) é utilizado, desde abril de 2018, pela Requerente na sua atividade comercial.

(Documento 9 junto pela Requerente com o pedido de pronúncia arbitral e testemunha C...)

21.9 Os estabelecimentos comerciais encontram-se a laborar exatamente nas mesmas instalações (locais) anteriores à subscrição da nova quota com entradas em espécie e com idênticos alvarás.

(Facto aceite pela Requerente e Requerida)

21.10 O proprietário do prédio onde se encontrava (e encontra) instalada a Farmácia “E...”, a partir de abril de 2018, começou a emitir os recibos das quantias auferidas, a título de rendas, em nome da Requerente.

(PA)

21.11 A Requerente foi objeto de uma inspeção interna e de âmbito parcial (Imposto do Selo), relativamente ao exercício de 2018 e com o objetivo do controlo declarativo da “transmissão de dois estabelecimentos comerciais (farmácias)”.

(Documento 2 junto pela Requerente com o pedido de pronúncia arbitral)

21.12 A ação de inspeção foi executada com fonte na Ordem de Serviço n.º OI2020..., tendo sido iniciada no dia 15 de junho 2021.

(Documento 2 junto pela Requerente com o pedido de pronúncia arbitral)

21.13 O Relatório de Inspeção Tributária apurou Imposto do Selo em falta com a seguinte fundamentação:

*Posteriormente, por registo efetuado em 09 de maio de 2018, foi aumentado o capital social em € 990 069,20, para um total de € 992 569,20, através da subscrição de uma nova quota por parte do sócio F... .*

*Essa quota, com o valor nominal de € 990 069,20, foi subscrita e realizada em espécie pelo sócio, através da transmissão por parte deste ao SP, de dois estabelecimentos comerciais.*

*Anexa-se cópia do relatório do revisor oficial de contas (ROC), relativo à verificação de entradas em espécie, referente a este aumento de capital (anexo 2).*

*Os dois estabelecimentos comerciais eram os seguintes (segundo os dados constantes do relatório do revisor oficial de contas):*

*- "Farmácia D...", instalado e em exploração na Rua ..., n.º ..., em ..., e;*

*- "Farmácia E...", instalado e em exploração na ..., ..., em ..., ambos na freguesia de ..., concelho de Peniche.*

*Conforme consta do referido relatório (anexo 2), foram transmitidos os dois referidos estabelecimentos de farmácia e várias viaturas. Estes bens constituem a totalidade dos ativos e passivos que se encontravam afetos à atividade do sócio F... .*

*Também foi referido no dito relatório, que a transferência não integraria bens imóveis ou qualquer direito de arrendamento.*

*A avaliação do ROC totalizou € 990.069,20, ou seja, o valor líquido dos ativos e passivos transferidos.*

*E foi também, como vimos, este o valor da quota recebida pelo sócio (€ 990.069,20).*

*Pela análise da contabilidade, estes valores foram registados na contabilidade da sociedade através do documento com o n.º "2018-04-02 ...". Anexa-se cópia integral deste lançamento (anexo 3).*

*No referido lançamento temos o conjunto de bens ativos e passivos transferidos, com a contrapartida da quota do sócio, lançada na conta "511", pelo valor de € 990.069,20.*

*De seguida iremos analisar os contornos em termos tributários destas operações.*

*III.1.2 - Imposto do Selo (IS) - 2018 - Trespasse de Estabelecimentos Comerciais de FARMÁCIA, denominados "FARMÁCIA D..." e "FARMÁCIA E...". Enquadramento da operação em sede de Imposto do Selo (...)*

*Antes de mais, importa lembrar que estamos na presença de estabelecimentos de farmácia, sujeitos a fortes condicionalismos legais no seu funcionamento, nomeadamente no que toca às suas instalações.*

*Os estabelecimentos encontravam-se antes da transferência de titular da exploração (trespasse), e continuam ainda atualmente, instalados nos seguintes imóveis:*

*Farmácia D...— Em exploração desde há muitos anos na Rua ..., n.º ..., em ..., na freguesia de ..., concelho de Peniche. O prédio é propriedade do sócio e cessionário Sr. F..., NIF: ..., e encontra-se inscrito na matriz predial urbana da referida freguesia (...), sob o artigo ...;*

*Farmácia E...- Em exploração desde há alguns anos, num prédio arrendado, sito na ..., ..., em ..., freguesia de ..., concelho de Peniche. O senhorio é o Sr. G..., a quem a sociedade, a partir de abril de 2018, passou a pagar as rendas referentes a este estabelecimento, em substituição do sócio que havia pago até então, conforme mod. 10 entregue pelo arrendatário.*

*Ou seja, é inequívoco que os estabelecimentos continuaram a funcionar nas mesmas condições e locais.*

---

*O conceito de trespasse caracteriza-se assim, recorrendo ao definido no Direito Civil, em especial no NRAU - Novo Regime do Arrendamento Urbano (aprovado pela Lei n.º 6/2006, de 27 de Fevereiro), pela transmissão definitiva entre vivos, do estabelecimento como um todo, exigindo-se igualmente que este todo inclua as instalações (posição de arrendatário do prédio urbano onde o estabelecimento está instalado, no caso desse direito existir), utensílios, mercadorias ou outros elementos que integrem o estabelecimento, e também, que no imóvel se continue o exercício do mesmo ramo de comércio ou indústria e o mesmo não seja afeto a outro destino.*

*Importa referir que a verba pretende contemplar todas as transferências onerosas de atividade, referindo a título meramente indicativo, os trespases, isto é, não se esgota apenas nesta figura jurídica.*

*(...)*

*Segundo o conceito comumente aceite, parece não se poder falar de trespasse de estabelecimento comercial, industrial ou agrícola sem nele incluir os bens imóveis, sobre os quais hajam sido celebrados contratos de arrendamento ou de outro tipo, que permitam a utilização pelos estabelecimentos dos imóveis, daqui resultando que em face da lei atual, não se afigura aceitável sustentar a tributação, em sede de imposto do selo, de trespases que não integrem uma situação de arrendamento para fins não habitacionais.*

*Assim, ter-se-á que averiguar, em sede de interpretação, as características e conteúdos deste negócio de modo a atender à substância económica dos factos tributários.*

*Não bastará a declaração por parte das partes, neste caso traduzida no relatório do ROC, de que o direito de arrendamento não está incluído no negócio, para que a sujeição seja excluída.*

*(...)*

*Perante a declaração de que a transferência da atividade exclui os bens imóveis e o direito ao arrendamento, vamos averiguar o que aconteceu ao direito de*

*utilização das instalações das "farmácias", sempre com o sentido de atender à substância económica dos factos tributários.*

*Os prédios em causa têm de estar licenciados para estabelecimento de farmácia, não sendo fácil mudar de instalações, dado que tal alteração depende de condicionalismos legais sobejamente conhecidos.*

*Parecem não existir dúvidas que a "vontade das partes" foi sempre de que as estabelecimentos continuariam a funcionar nos mesmos locais e condições, havendo apenas mudança de titular da atividade.*

*Recordamos que o anterior proprietário continuou a ser o detentor da quase totalidade do capital da sociedade e seu gerente, conforme verificámos inicialmente.*

*As duas farmácias sempre funcionaram no mesmo local, sem interrupções.*

*Excluindo da "transferência onerosa da atividade" os direitos sobre os bens imóveis, eximia-se ao pagamento do Imposto do Selo.*

(...)

*Conclusão:*

*Por tudo o exposto anteriormente, não restam dúvidas de que na operação em apreço, foi transmitida de forma definitiva e onerosa, juntamente com o gozo dos imóveis onde se situam as farmácias, a universalidade dos ativos e passivos que constituíam os estabelecimentos de farmácia "Farmácia D..." e "Farmácia E..." explorados em nome individual por F..., a favor do SP objeto desta ação de inspeção.*

*Estamos, pois, perante uma transmissão onerosa de um estabelecimento/atividade, a título definitivo, entre dois entes juridicamente distintos, com personalidade jurídico-fiscal distinta, conseqüentemente, enquadradas na verba n.º 27.1 da tabela anexa ao CIS.*

*Esta operação está sujeita a imposto do selo, dado que não foi sujeita a imposto sobre o valor acrescentado (IVA), nos termos do artigo 3.º, n.º 4 do Código do IVA (CIVA).*

*III.1.3 — Imposto do Selo (IS) - 2018 Trespasse de Estabelecimentos Comerciais de FARMÁCIA, denominados “FARMÁCIA D...” e “FARMÁCIA E...” - Apuramento do Imposto do Selo em falta.*

*Conforme demonstrado nos pontos anteriores, podemos considerar que estamos perante um trespasse de estabelecimentos comerciais (farmácias), sendo este tipo de transmissão enquadrável no disposto no artigo 1.º do CIS, a qual é tributável à taxa de 5% sobre o valor do mesmo, de acordo com o disposto na Verba 27.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS).*

*A transmissão foi efetuada com base em relatório elaborado por Revisor Oficial de Contas, no qual é indicado que os bens entregues têm o valor total de € 990.069,20.*

*(...)*

*O Valor Tributável será, portanto, o valor do património transmitido, ou seja € 990.069,20.*

*Assim, não foi liquidado nem entregue nos Cofres do Estado Imposto do Selo (IS), no montante de € 49.503,46, reportado ao mês de abril de 2018 (período 2018-04):*

$$€ 990.069,20 \times 5\% = € 49.503,46$$

*(...)*

*Querer ligar o valor do trespasse à figura contabilística do mesmo, também não faz sentido. O CIS descreve de forma precisa que o Selo incide sobre o valor da transmissão dos estabelecimentos e não sobre o conceito contabilístico do mesmo. Recorrer à contabilidade para definir esse conceito é ignorar o enquadramento legal do valor tributável.*

*O facto é que os estabelecimentos foram transmitidos por € 990 069,20. Foi esse o valor da transmissão, tendo sido este o valor recebido pelo cedente, na forma de uma quota na sociedade adquirente.*

*Não tendo existido mais nenhum contrato relativo ao arrendamento ou figuras similares e tendo sido transmitidos inclusivamente os alvarás de funcionamento*

---

*das farmácias, naqueles locais, o que reforça ainda mais a ideia de transmissão universal dos estabelecimentos, será aquele o valor tributável.*

*Querer decompor a transmissão dos estabelecimentos, nas figuras do trespasse contabilístico ou do direito do arrendamento é restringir a realidade tributária dos factos, que está bem definida no CIS.*

21.14 A Requerente, em consequência, foi notificada da liquidação de Imposto do Selo n.º 2022... e do ato de liquidação de juros compensatórios n.º 2022..., no montante global de 56 604,83 euros (49 503,46 euros de imposto e 7 101,37 euros de juros compensatórios).

(Documento 1 junto pela Requerente com o pedido de pronúncia arbitral)

21.15 O montante global de 56 604,83 euros (49 503,46 euros de imposto e 7 101,37 euros de juros compensatórios) foi pago no dia 26 de abril de 2022.

(Documento 5 junto pela Requerente com o pedido de pronúncia arbitral)

21.16 A liquidação de Imposto do Selo utiliza 990 069,20 euros como matéria tributável.

(Documentos 1 e 2 juntos pela Requerente com o pedido de pronúncia arbitral)

21.17 O prazo de pagamento voluntário das liquidações terminou a 26 de abril de 2022.

(Documento 1 junto pela Requerente com o pedido de pronúncia arbitral)

21.18 A Requerente apresentou em 22 de julho de 2022 o pedido de pronúncia arbitral.

(Sistema informático do CAAD)

## **22. Factos que não se consideram provados**

22.1 Que tenha sido celebrado um novo contrato de arrendamento, relativamente ao prédio onde se encontra instalada a Farmácia “E...”.

## **Fundamentação dos factos provados e não provados**

O Tribunal Arbitral, quanto à matéria de facto, não tem de pronunciar-se sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada [artigo 123.º, n.º 2, do CPPT, artigo 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT].

Os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis das questões de Direito (artigo 596.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, a prova testemunhal produzida e a prova documental junta aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, nos quais se descreve a respetiva fonte.

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 veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

Os factos provados integram matéria documental demonstrada (documentos juntos pela Requerente e pela Requerida, nos termos supra expostos), sendo que em relação ao descrito em 21.9 e 21.10 estamos perante matéria de facto que não se revela controvertida.

Em resumo, a matéria de facto provada resulta da valoração, segundo as regras da experiência comum, dos documentos e da prova testemunhal produzida.

Já quanto à matéria não provada - a Requerente não juntou o comprovativo do novo contrato de arrendamento que sustentou existir, nomeadamente, nas alegações finais.

O Tribunal Arbitral adere à seguinte posição jurisprudencial<sup>1</sup>:

---

<sup>1</sup> Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 8 de julho de 2021, proferido no processo n.º 00873/11.1BEPRT.



A prova testemunhal sendo um dos meios de prova admissível em direito não se basta se não se ancorar em outra prova objetiva e mais segura, por exemplo, assente em documentos registados na contabilidade da empresa (nosso sublinhado), como atas ou acordos, consabido que no âmbito da contabilidade e fiscalidade os factos esteam-se no campo documental, (princípio da documentação artigo 23.º, n.º1, 115.º e 121.º do CIRC) sendo a prova testemunhal complementar, atendendo, nomeadamente, ao seu caráter mais volátil, naturalmente, ligada às contingências da incerteza e inconstância desta prova.

Entende o Tribunal Arbitral, segundo as regras da experiência comum, que qualquer prova testemunhal produzida neste domínio teria de ser completada com algum documento, distinto de um recibo de renda, que atestasse essa nova relação contratual de arrendamento – circunstância que, repete-se, não se verifica no caso *sub iudice*.

A posição é reforçada com o vertido no artigo 1069.º do Código Civil, na redação em vigor à data, que exigia a celebração do negócio por escrito.

## **23. MATÉRIA DE DIREITO**

O vício de falta de fundamentação não assegura a mais eficaz tutela dos direitos do impugnante, a doutrina<sup>2</sup> assinala que o seu conhecimento prioritário pode ser necessário, nas situações em que a falta de fundamentação afete a possibilidade de o tribunal se aperceber do real conteúdo do ato impugnado.

A Requerente, no caso *sub iudice*, invoca a falta de fundamentação formal e material, importa, por isso, conhecer o vício. Vejamos.

### **23.1 Questão da falta de fundamentação**

---

<sup>2</sup> Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, Volume II, 6.ª edição, Áreas Editora, 2011, p. 341.

A Requerente imputa aos atos em crise o vício de falta de fundamentação, formal e substancial. Sustenta a jurisprudência<sup>3</sup> relativamente ao método para apurar se um ato tributário está, ou não, fundamentado:

*“[i]mpõe-se, antes de mais, que se faça a distinção entre fundamentação formal e fundamentação material: uma coisa é saber se a Administração deu a conhecer os motivos que a determinaram a atuar como atuou, as razões em que fundou a sua atuação, questão que se situa no âmbito da validade formal do ato; outra, bem diversa e situada já no âmbito da validade substancial do ato, é saber se esses motivos correspondem à realidade e se, correspondendo, são suficientes para legitimar a concreta atuação administrativa.*”

Os atos administrativos lesivos carecem de fundamentação expressa quando afetem os direitos e interesses legalmente protegidos – artigo 268.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa (“CRP”). O legislador na descrição do conteúdo da fundamentação aplicável no procedimento tributário (artigo 77.º, n.º 1, da LGT) estabelece a seguinte regra geral: “[a] decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária”.

A jurisprudência<sup>4</sup> conclui, neste domínio, que o “[a]to estará suficientemente fundamentado quando o administrado, colocado na posição de um destinatário normal – o *bonus pater familiae* de que fala o artigo 487.º, n.º 2, do Código Civil – possa ficar a conhecer as razões factuais e jurídicas que estão na sua génese, de modo a permitir-lhe optar, de forma esclarecida, entre a aceitação do ato ou o acionamento dos meios legais de impugnação, e de molde a que, nesta última circunstância, o tribunal possa também exercer o efetivo controle da legalidade do ato, aferindo o seu acerto jurídico em face da sua fundamentação contextual”.

<sup>3</sup> Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 2 de março de 2017, proferido no processo n.º 00695/09.0BEPNF.

<sup>4</sup> Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 23 de abril de 2014, proferido no processo n.º 01690/13.

---

Na verdade, o Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a entender uniformemente que a fundamentação do ato administrativo ou tributário é um conceito relativo que varia conforme o tipo de ato e as circunstâncias do caso concreto, mas que a fundamentação é suficiente quando permite a um destinatário normal aperceber-se do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do ato para proferir a decisão. Ou, dito de outro modo, quando aquele possa conhecer as razões por que o autor do ato decidiu em determinado sentido, e não de forma diferente, de modo a poder desencadear os mecanismos administrativos ou contenciosos de impugnação.

Em resumo, para a fundamentação (formal) ser considerada suficiente basta que sejam perceptíveis as razões por que se decidiu em determinado sentido.

Adita-se ainda ao enquadramento normativo do dever de fundamentação expressa dos atos administrativos (tributários), a injunção normativa prevista no artigo 77.º, n.º 2, da LGT que determina que: “[a] fundamentação dos atos tributários pode ser efetuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo” e, paralelamente, quando as liquidações são precedidas de inspeção tributária, na referida fundamentação inclui-se aquela que consta do Relatório de Inspeção Tributária, caso a entidade que as emitiu não tenha manifestado divergência em relação às conclusões do referido relatório – artigo 63.º, n.º 1, do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (“RCPITA”).

O Tribunal Arbitral vislumbra, no caso *sub iudice*, os fundamentos de facto e de direito utilizados pela Administração Tributária para a prática das liquidações impugnadas, isto é, há referências mínimas a factos que, no seu juízo, permitem aplicar a verba 27.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (“TGIS”), *e.g.*, a circunstância de o aumento de capital da Requerente, através da subscrição da nova quota envolver, nomeadamente, a entrega dos “estabelecimentos comerciais” denominados Farmácia “D...” e Farmácia “E...”; o facto de o legal representante da Requerente ser o proprietário do prédio onde se encontrava (e encontra) instalado o primeiro estabelecimento comercial; o valor das entradas em espécie corporizarem 990 069,20 euros; e a informação presente nos documentos de liquidação (por exemplo, o período de tributação, a verba de Imposto do Selo, o número do documento sobre o qual incidiram os juros

---

compensatórios, o valor sobre o qual incidiram, as taxas de imposto e de juros compensatórios e os valores apurados).

Deste modo, os atos em crise não padecem de falta de fundamentação formal, até porque o referido vício não constituiu obstáculo para a Requerente os impugnar de modo detalhado.

A fundamentação material do ato, como supra se conclui, reporta-se à real verificação dos pressupostos de facto e à correta interpretação e aplicação das normas como fundamento jurídico da atuação da AT.

Importa, antes de mais, apurar sobre quem impendia o ónus da prova relativamente à transmissão do direito ao arrendamento – o único obstáculo, na visão da Requerente, à qualificação da operação de entrega dos ativos e passivos como trespasse – artigos 138.º e 139.º do pedido de pronúncia arbitral.

O artigo 74.º, n.º 1, da LGT determina que: “O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque”. É da responsabilidade da AT o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais da sua atuação e, paralelamente, cabe ao contribuinte provar os factos que operam como suporte do direito que invoca.

Observa, neste sentido a jurisprudência<sup>5</sup> que: “[e]m princípio, à AT cabe o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais (vinculativos) da sua atuação, designadamente se agressiva (positiva e desfavorável) e, em contrapartida, cabe ao administrado apresentar prova bastante da ilegitimidade do ato, quando se mostrem verificados esses pressupostos, solução hoje fixada pelo artigo 74.º, n.º 1 («O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque»), da LGT e que à data se devia já considerar aplicável porque correspondente à regra geral do artigo 342.º do Código Civil (CC), de que quem invoca um direito tem o ónus da prova dos factos constitutivos, cabendo à contraparte a prova dos factos impeditivos, modificativos ou extintivos.”

A Requerente alega, neste âmbito, que cabia à AT demonstrar que, no caso concreto, se verificou: (i) a transmissão da posição de arrendatário dos estabelecimentos; (ii) a transferência das instalações, utensílios, mercadorias ou outros elementos que integrem os estabelecimentos;

---

<sup>5</sup> Acórdão do Supremo Tribunal de Administrativo, de 26 de fevereiro de 2015, proferido no processo n.º 0951/11.

e, por último, (iii) a continuação da atividade anteriormente exercida nos estabelecimentos trespassados. Todavia, é a própria Requerente que no artigo 139.º do pedido de pronúncia arbitral admite que, no caso *sub iudice*, as duas últimas condições se verificam, mas já não se encontra provada a transmissão do direito ao arrendamento. Vejamos, em particular, a questão da referida transmissão quando o titular da exploração é, concomitantemente, o proprietário do prédio onde se encontra instalado o estabelecimento comercial.

Afirma a jurisprudência<sup>6</sup> que:

*Mas, se não existe esse contrato de arrendamento (farmácia), porque a alienante é proprietária do prédio, apenas é necessário assegurar a transmissão definitiva do estabelecimento em conjunto com o gozo do prédio para se estar perante um “trespasse”.*

(...)

*Tendo sido efetuada uma transmissão definitiva, onerosa, para outrem, juntamente com o gozo do prédio, da exploração de um estabelecimento comercial nele instalado afigura-se-nos claro estarmos perante um verdadeiro trespasse de um estabelecimento comercial (farmácia) – ocorre a transmissão definitiva do estabelecimento em conjunto com o gozo do prédio (...)*

Revertendo, no segmento aplicável, a referida posição jurisprudencial para o caso *sub iudice* constata-se que os atos em crise se encontram substancialmente fundamentados, pois, não resulta sequer controvertida, a titularidade do direito de propriedade do legal representante da Requerente relativamente ao prédio em que a Farmácia “D...” desenvolve a sua atividade e, como sustenta a jurisprudência, apenas é necessário assegurar a transmissão definitiva do estabelecimento em conjunto com o gozo do prédio para se estar perante um trespasse.

Ora, no caso concreto, a Requerente continuou a desenvolver a mesma atividade de venda de produtos farmacêuticos, nas mesmas instalações e prédio em que o seu legal representante a exerceu em nome individual. Ou seja, o gozo do prédio, onde era exercida a atividade

---

<sup>6</sup> Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 13 de dezembro de 2018, proferido no processo n.º 1070/08.9BECBR.

comercial, transmitiu-se por via de comodato (contrato que não exige forma em especial), note-se que o Senhor F..., para além de legal representante da Requerente, continua a ser o proprietário do prédio.

Já no que respeita à Farmácia “E...”, como decorre do quadro fáctico assente, a Requerente, a partir de abril de 2018, passou a pagar as rendas referentes ao prédio em que se encontra instalado o estabelecimento comercial, alicerçando-se, nomeadamente, a fundamentação na declaração modelo 10 entregue pelo arrendatário.

Entendemos que o facto não é inócuo, na medida em que o pagamento se iniciou precisamente no mesmo mês em que os bens foram entregues (à Requerente) e, paralelamente, aquela não juntou aos autos nenhum novo contrato (de arrendamento) que eventualmente tenha celebrado com o mesmo senhorio. E existe jurisprudência que defende que: “Não constitui um verdadeiro trespasse o negócio em que o transmitente declara transferir para outrem o estabelecimento comercial instalado em local arrendado sem que o adquirente lhe suceda na posição de arrendatário, antes celebrando, na mesma data, um novo contrato de arrendamento relativo ao dito local”, acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 12 de dezembro de 2006, proferido no processo 0904/06.

Ora, se a Requerente aceita a transferência das instalações, utensílios, mercadorias, a continuação da atividade anteriormente exercida nos estabelecimentos (artigo 139.º do pedido de pronúncia arbitral) e o gozo dos prédios se transferiu nos termos supra expostos, os atos impugnados não padecem do vício de falta de fundamentação material.

Também neste segmento, os atos em crise se encontram devidamente fundamentados e, assim, procede o pedido anulatório com os argumentos *supra* analisados.

### **23.2 Questão da qualificação da entrega dos bens como trespasse**

A questão central dos autos consiste em determinar se o aumento do capital, através da subscrição de uma nova quota realizada em espécie, e entrada dos “estabelecimentos comerciais” no património da Requerente deve ficar sujeita a Imposto do Selo – verba 27.1 da TGIS.

A verba 27.1 da TGIS determina que ficam sujeitos ao imposto o trespasse:

---

“[d]e estabelecimento comercial, industrial ou agrícola – sobre o seu valor “, com uma taxa de 5%.

Ficam assim sujeitos a Imposto do Selo os trespases de estabelecimentos comerciais, industriais e agrícolas, sendo certo que a referida sujeição não se verifica quando sobre a mesma operação económica tenha incidido Imposto sobre o Valor Acrescentado – artigo 1.º, n.º 2, do CIS.

A questão coloca-se, desde logo, quanto ao conceito de trespasse, pois o CIS não o concretiza, como também o referido conceito e o de estabelecimento comercial não é unívoco para a doutrina.

Para um setor doutrinal estão excluídos do conceito de trespasse e, por isso, do Imposto do Selo:

“[t]odas as transmissões onerosas ou gratuitas, temporárias ou definitivas, que não integrem os requisitos daquele conceito, como sejam as transmissões de patrimónios ou parte de patrimónios que, embora possam ser constituídos por estabelecimentos comerciais ou industriais, não tenham subjacente a transmissão do direito ao arrendamento onde o estabelecimento está instalado”.<sup>7</sup> (O destaque é nosso)

Já para outro<sup>8</sup> setor:

*“[n]ão parece ter acolhimento nem na letra nem no espírito do Código do Imposto do Selo. Com efeito, a letra desta lei não faz qualquer alusão à transmissão do direito ao arrendamento. Por outro, uma tal limitação não parece cumprir qualquer objetivo implícito ou explícito do imposto do Selo. Caso a transmissão do direito ao arrendamento fosse determinante para a sujeição a imposto, a solução natural seria a de tributar essa transmissão, e não a do estabelecimento no seu todo sempre que (e apenas se) neste se incluisse aquele direito. Não se compreenderia que a mera existência de um contrato de arrendamento afeto a um estabelecimento pudesse,*

---

<sup>7</sup> Joaquim Silvério Mateus, Luís Freitas Corvelo, Os impostos sobre o Património Imobiliário – Anotados e Comentados, Engifisco, 2005, p. 771.

<sup>8</sup> José Luís Saldanha Sanches, Manuel Anselmo Torres, A incidência de selo sobre o trespasse de estabelecimento, Revista Fiscalidade 32, p. 9.

*independentemente da importância que assumisse no conjunto de bens e direitos que o integram, desencadear a tributação sobre o valor de todo o estabelecimento. Basta pensar que um estabelecimento pode estar instalado num imóvel de que só uma pequena parte é arrendada. Ofenderia o mais elementar princípio de igualdade tributária que na transmissão de dois estabelecimentos substancialmente idênticos, apenas fosse tributada aquela cujo estabelecimento incluísse um direito ao arrendamento de uma pequena parcela das respetivas instalações ou com um diminuto valor comercial no cômputo dos demais bens e direitos que o integram. Caso fosse intenção do legislador tributar o trespasse apenas em função da transmissão do direito ao arrendamento, natural seria também que o valor tributável fosse limitado àquele que se devesse considerar ser o valor desse direito, mas não abrangesse todo o “valor do trespasse”, como sucede na solução legal adotada”.*

A jurisprudência<sup>9</sup> entende que:

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

Ora, como resulta do probatório, no que respeita à Farmácia “D...”, a titularidade do direito de propriedade onde se encontra instalada era – e é – do legal representante da Requerente, pelo que se aplica ao caso *sub iudice*, no segmento relevante, o sentido decisório vertido no acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 13 de novembro de 2018, proferido no processo n.º 1070/08.9BECBR. Ou seja, apenas é necessário assegurar a transmissão definitiva do estabelecimento em conjunto com o gozo do prédio, para se estar perante um “trespasse” previsto na verba 27.1 da TGIS, circunstância que se verifica na presente hipótese.

---

<sup>9</sup>Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 14 de janeiro de 2021, proferido no âmbito do processo 00572/16.8BEPNF.



Improcede, por isso, quanto ao referido estabelecimento, o vício assacado pela Requerente ao ato de liquidação de Imposto do Selo.

Diversamente, na Farmácia “E...”, de acordo com a matéria assente, o senhorio do prédio onde esta se encontra instalada começou a emitir os recibos da locação a favor da Requerente, isto é, tal circunstância, associada ao facto de a Requerente não juntar, aos autos, qualquer novo contrato, demonstra que a posição foi transmitida, pois, como sustenta a jurisprudência: “[n]ão constitui um verdadeiro trespasse o negócio em que o transmitente declara transferir para outrem um estabelecimento comercial instalado em local arrendado sem que o adquirente lhe suceda na posição de arrendatário, antes celebrando, na mesma data, um novo contrato de arrendamento relativo ao dito local”<sup>10</sup>.

Ora, tal circunstância tem aptidão para qualificar a operação como de trespasse e, assim, concluir-se pela sujeição a Imposto do Selo – verba 27.1 da TGIS.

Em resumo, também por aqui, improcede o pedido anulatório da Requerente, ressalta-se, mais uma vez, que aceita, nos autos, a transferência das instalações, utensílios, mercadorias e a continuação da atividade anteriormente exercida nos estabelecimentos (artigo 139.º do pedido de pronúncia arbitral).

### **23.3 Questão do valor tributável**

A Requerente alega que, neste domínio, a base tributável do Imposto do Selo – verba 27.1 da TGIS, em caso de trespasse, é o seu valor e não o preço jurídico do trespasse, isto é, incide sobre o valor acrescentado à soma dos elementos constitutivos do estabelecimento. A Requerida defende, por seu turno, que o montante de 990 069,20 euros consta do Relatório elaborado pelo Revisor Oficial de Contas e resulta do apuramento de todos os bens e equipamentos afetos à laboração das duas farmácias, sendo o único valor conhecido e, como tal, aquele através do qual a transação poderia ser tributada.

A jurisprudência<sup>11</sup> defende, quanto ao valor tributável do trespasse, o seguinte:

---

<sup>10</sup> Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 12 de dezembro de 2006, proferido no processo n.º 904/06.

<sup>11</sup> Decisão Arbitral, de 12 de junho de 2020, proferida no processo n.º 533/2019-T.

*[é] consensual, na doutrina e na jurisprudência, a noção de que, por inexistência de regras específicas no Código do Imposto do Selo, que estabeleçam um regime de determinação do valor tributável do trespasse, devem, neste caso, seguir-se as regras previstas naquele código para a determinação do valor tributável dos “contratos de valor indeterminado”.*

*Nem se diga que a NCRF 14 é chamada para a determinação do valor tributável do trespasse.*

*Em primeiro lugar, porque o Código do Imposto do Selo não comporta nenhuma norma que, para efeitos da determinação do valor tributável do trespasse, remeta para as normas contabilísticas, ou seja, para o que poderia denominar-se “valor do balanço” do trespasse.*

*Acolhe-se aqui a posição de ROCHA, António dos Santos e BRÁS, Eduardo José Martins, in Tributação do Património, IMI-IMT e Imposto do Selo (Comentados e Anotados), Almedina, Coimbra, 2018, 2.ª edição, pp. 697, de harmonia com a qual: “O termo goodwill é, por vezes, na sua aceção económico-financeira, associado ao conceito de trespasse. No entanto, em nosso entender, trata de uma realidade diferente”*

*De facto, segundo a NCRF 14, § 10.º, uma operação como o trespasse, porque incluído nas operações de junção numa única entidade de atividades empresariais separadas, determina-se que seja contabilizada pela aplicação do método de compra.*

*E, em concreto, no trespasse, a NCRF 14, § 14, esclarece que “a adquirente reconhece os ativos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida pelos seus justos valores à data da aquisição e reconhece também o goodwill”.*

*Ora, o Relatório da Inspeção Tributária evidencia que transmitente e transmissária realizaram o negócio de acordo com os valores contabilísticos dos ativos e dos passivos de estabelecimento transmitido. E, para efeitos de Imposto do Selo, não poderiam ser obrigadas a realizá-lo de outro modo. Nem parece apropriado que se possa alterar o valor declarado com uma fundamentação que apela, na sua totalidade, para as normas contabilísticas.*

*Em segundo lugar porque, sobre a determinação do valor tributável de contratos de valor indeterminado, a que tem de recorrer-se por não existirem normas, no Código do*

---

*Imposto do Selo, que disponham sobre a determinação do valor tributável do trespasse, dispõe o n.º 3 do artigo 9.º que “Nos contratos de valor indeterminado a sua determinação é efetuada pelas partes, de acordo com os critérios neles estipulados ou, na sua falta segundo juízos de equidade”.*

*Seguidamente, o artigo 12.º do mesmo Código estabelece que “Sem prejuízo do disposto no artigo 9.º, o serviço de finanças da área do domicílio pode alterar o valor o valor tributável declarado sempre que, nos contratos de valor indeterminado ou na determinação da equivalência em unidades monetárias nacionais de valores representados em espécie, não tiverem sido seguidas, respetivamente, dos artigos 9.º e 11.º”.*

*No que respeita ao “valor representado em espécie”, a que se refere o artigo 11.º do Código do Imposto do Selo, a única regra que, neste caso, prevalece de entre as nele estabelecidas é a constante da alínea f): a equivalência em unidade monetária nacional dos valores em espécie faz-se “por declaração das partes”.*

*Tenha-se ainda presente que a norma do artigo 16.º do Código do imposto do selo, embora contenha uma regra de determinação do valor do trespasse na transmissão de um estabelecimento comercial, além da sua inaplicabilidade por via da natureza onerosa da transmissão, também apenas se aplica à transmissão gratuita de estabelecimentos comerciais que não estejam obrigados a possuir contabilidade organizada. Não é o caso.*

*A incidência objetiva a imposto do selo no trespasse está consagrada no desenvolvimento, na verba 27.1, da verba 27 da TGIS que tributa as “transferências onerosas de atividades ou de exploração de serviços”, especificando a seguir “27.1 – Trespases de estabelecimento comercial, industrial ou agrícola – sobre o seu valor – 5%”.*

*Como se referiu, o Código do Imposto do Selo não estabelece regras de determinação do valor tributável dos trespases – na terminologia da norma de incidência “o seu valor” - quando estes se realizam a título oneroso. E como também já se adiantou, parece, aliás, dar relevância aos “valores declarados pelas partes”, sem prejuízo de*

*atribuir à administração fiscal competência para, fundamentadamente, os alterar (artigo 12.º do Código do Imposto do Selo).* (o destaque é nosso)

O Tribunal Arbitral adere à referida posição jurisprudencial, ou seja, o valor tributável é, de facto, os 990 069,20 euros, isto é, tendo os ativos sido transmitidos pelo seu valor contabilístico; sendo esse o valor atribuído no Relatório elaborado pelo Revisor Oficial de Contas, não se vê como seja juridicamente admissível a utilização de um valor distinto. Improcede, também por aqui, o pedido de anulação da liquidação de Imposto do Selo.

#### **23.4 Questão dos juros compensatórios**

No que respeita aos juros compensatórios, o artigo 35.º, n.º 1, da LGT dispõe que: “São devidos juros compensatórios quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária”.

No caso concreto, verifica-se umnexo de causalidade entre a conduta da Requerente e o atraso na liquidação do imposto, pelo menos a título de negligência. A conduta da Requerente é ilícita e merece censura, pois, a operação encontrava-se sujeita a Imposto do Selo.

Não tendo sido invocados vícios autónomos em relação ao ato de liquidação de juros compensatórios, julga-se improcedente a pretensão anulatória.

#### **23.5 Questão da restituição do imposto pago e da condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios**

Perante o sentido decisório, a questão é de conhecimento prejudicado.

#### **23.6 Conclusão**

O Tribunal Arbitral entende que a liquidação de Imposto do Selo dever-se-á manter na ordem jurídica, pois considera que, nomeadamente, a operação realizada envolve a transmissão do direito ao arrendamento (Farmácia “E...”), ressalta-se, a existência dos restantes requisitos para a qualificação como trespasse não se revelarem controvertidas nos autos. É a própria Requerente que admite que existiu a transferência das instalações, utensílios, mercadorias e outros elementos que integravam o estabelecimento e, paralelamente, verificou-se a continuação da mesma atividade exercida nos estabelecimentos que eram detidos pelo legal representante da Requerente – artigo 138.º do pedido de pronúncia arbitral.

Em especial, no caso da Farmácia “D...”, “apenas é necessário assegurar a transmissão definitiva do estabelecimento em conjunto com o gozo do prédio”, condição que inequivocamente se verifica. Já no que respeita à Farmácia “E...”, o facto de o senhorio do prédio emitir, a partir de abril de 2018, recibos em nome da Requerente, a natureza da atividade exercida – exploração de uma farmácia e o facto de a Requerente não ter junto um novo contrato de arrendamento, demonstram, segundo as regras da experiência comum, que o direito ao arrendamento foi transmitido e, assim, estamos na presença de um trespasse.

Em terceiro lugar, tendo os ativos sido transmitidos pelo valor contabilístico e, no Relatório elaborado pelo Revisor Oficial de Contas, o seu valor constituir, precisamente, o montante de 990 069,20 euros, também por aqui, a liquidação mantém-se na ordem jurídica.

Em quarto lugar, verifica-se um nexo de causalidade entre a conduta da Requerente e o atraso na liquidação do imposto, pelo menos, a título de negligência. A conduta da Requerente é ilícita e merece censura, pois a operação encontrava-se sujeita a Imposto do Selo e, como tal, são devidos juros compensatórios.

### **III – DECISÃO**

Termos em que se decide:

- (a) Julgar totalmente improcedente o pedido de anulação da correção efetuada, mantendo-se na ordem jurídica a liquidação de Imposto do

---

Selo n.º 2022..., incluindo os juros compensatórios (liquidação n.º 2022...);

(b) Julgar improcedente o pedido de reembolso do montante de imposto pago e de condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios;

(c) Condenar a Requerente no pagamento das custas do presente processo.

## **VALOR DO PROCESSO**

Fixa-se o valor do processo em 56 604,83 euros, nos termos do artigo 97.º - A do CPPT, aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”).

## **CUSTAS**

Custas a suportar pela Requerente, no montante de 2142 euros, cfr. artigo 22.º, n.º 4, do RJAT e da Tabela I anexa ao RCPAT.

Notifique.

Lisboa, 2 de outubro de 2023

O árbitro,

Francisco Nicolau Domingos