

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 112/2025-T

Tema: Imposto do Selo - Trespasse

SUMÁRIO:

No âmbito de aplicação da verba 27.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, só se está perante um trespasse sujeito a imposto do selo quando a operação de transmissão onerosa de um conjunto de elementos corpóreos e incorpóreos organizados para a prática de uma atividade comercial ou industrial for acompanhada do direito ao arrendamento do imóvel onde era desenvolvida a atividade.

Os Árbitros Guilherme W. d'Oliveira Martins, Gonçalo Marquês de Menezes Estanque e Vítor Braz, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Coletivo, decidem o seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

A..., SA, com o NIPC..., com domicílio na Rua ..., n.º ..., ...- ...Lisboa, (doravante Requerente), vem, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que institui a arbitragem como meio alternativo de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária, e da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, requerer a

constituição de Tribunal Arbitral, não pretendendo designar árbitro, para apreciação da legalidade da autoliquidação de Imposto do Selo efectuada pelo documento n.º 80150750803 (cfr. Documento n.º 1 junto ao presente pedido de pronúncia arbitral).

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Coletivo (TAC) foi aceite pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e automaticamente notificado à AT no dia 3 de fevereiro de 2025.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitros os signatários desta decisão, tendo sido notificadas as partes em 24 de março de 2025, que não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos do artigo 11.º n.º1 alíneas a) e b) e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O TAC encontra-se, desde 11 de abril de 2025, regularmente constituído e é materialmente competente à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do RJAT.

Notificada para o efeito, a Requerida, apresentou a sua resposta a 19 de maio de 2025.

Em 22 de maio de 2025, o Tribunal Arbitral proferiu o seguinte:

“1. Pretende este Tribunal Arbitral, ao abrigo do princípio da autonomia na condução do processo, previsto no artigo 16.º, alínea c) do RJAT, dispensar a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, por desnecessária, atendendo a que a questão em discussão é apenas de direito e a prova produzida é meramente documental.”

2. *Por outro lado, estando em causa matéria de direito, que foi claramente exposta e desenvolvida, quer no Pedido arbitral, quer na Resposta, dispensa-se a produção de alegações escritas devendo o processo prosseguir para a prolação da sentença.*

3. *Informa-se que a Requerente deverá proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, no prazo de 10 dias a contar desta notificação.*

4. *Em nome do princípio da colaboração das partes solicita-se o envio das peças processuais em versão word.*

Notifiquem-se as partes do presente despacho.”

II. DESCRIÇÃO SUMÁRIA DOS FACTOS

II.1 POSIÇÃO DA REQUERENTE

A Requerente fundamenta o seu pedido nos seguintes termos:

- a) A A... uma sociedade cujo objeto consiste em atividades de restauração e turismo, nomeadamente a exploração e gestão de restaurantes e cervejarias.
- b) Em 03 de Agosto de 2007, por via de contrato de trespasse (documento 4), a Requerente adquiriu dois Estabelecimentos Comerciais de Restauração e Bebidas.
- c) Conforme declarado na cláusula 2.1 deste contrato, a trespasante trespasou os Estabelecimentos tal como então existiam. Nos termos da cláusula 1.1, Estabelecimentos significa, conjuntamente, o Estabelecimento ... e o Estabelecimento
- d) Em 20 de Novembro de 2007, a requerente declarou, emitindo o respectivo documento de suporte, o que considerou ser o Imposto do Selo devido pelo trespasse efetuado (documento 1).

- e) O montante da liquidação foi de € 372.354,45 (trezentos e setenta e dois mil e trezentos e cinquenta e quatro euros e quarenta e cinco cêntimos) – Documento identificado pelo sistema com o n.º ..., com a referência de pagamento ... (documento n.º 1).
- f) Nessa mesma data, 20 de Novembro de 2007, a Requerente procedeu ao pagamento deste documento – conforme cópia do comprovativo dos CTT (documento n.º 2).
- g) No decorrer das negociações entre a trespasária, ora Requerente, e a trespasante, ocorreram diversas divergências quanto à interpretação da tributação devida pelo trespasse, especialmente em sede do Imposto do Selo.
- h) O assunto mereceu consideráveis discrepâncias de opinião, em especial relativamente à incidência de imposto do selo sobre aquele contrato de trespasse, mormente porque este não incluía, como não veio a incluir, os direitos ao arrendamento dos dois espaços físicos onde as actividades comerciais se desenvolviam, e continuam a desenvolver.
- i) A Requerente, não obstante discordar, como aliás parte da doutrina ao tempo, da liquidação de Imposto do Selo sobre o valor do trespasse, sem que este incluísse os direitos ao arrendamento,
- j) Optou, à cautela, por proceder à respectiva liquidação e pagamento.
- k) Isto porque, ao tempo, não existia qualquer informação vinculativa/ofício e/ou parecer publicada relativamente ao presente assunto, nem a Requerente teve possibilidade, por o prazo negocial ser curto, de solicitar, e obter, em tempo útil, pedido de informação vinculativa junto da Administração Tributária.
Pelo que,
- l) Não foi possível à Requerente, à data da liquidação, ou antes, conhecer qual a posição dos Serviços da Administração Tributária quanto a este assunto.
Sucede que,
- m) No decorrer do ano de 2007, foi publicado, não no site PORTAL DAS FINANÇAS, mas antes em site informativo de entidade particular, onde ainda se encontra disponível, o Parecer da Direcção de Serviços Jurídicos e Contencioso n.º 522, datado de 29 de Maio de 2007 – conforme Print do mesmo que se junta como Documento 5.
- n) Deste Parecer decorrem as seguintes conclusões:

- “a) A verba 27.1 da Tabela Geral apenas abrange a transmissão da universalidade de estabelecimento comercial ou industrial quando na transmissão seja incluído o direito ao arrendamento.
- b) O imposto incide sobre o valor contabilístico do trespasse deduzido do valor dos diferentes elementos constitutivos do estabelecimento comercial ou industrial.
- c) Esse valor inclui o do arrendamento, mas abrange também outras mais-valias resultantes da agregação no estabelecimento da soma dos elementos que o compõem”.
- o) Significa isto que, no caso do trespasse concretizado pela Requerente, a liquidação era/é indevida.
- p) Confrontada com este facto novo, a saber, a orientação genérica constante do Parecer da Administração Tributária, onde, por interpretação da verba 27.1 da TGIS, se exclui a tributação das transmissões (trespasses) de estabelecimentos comerciais que não incluam o direito ao arrendamento,
- q) A Requerente concluiu que a liquidação do Imposto do Selo relativo ao mencionado contrato de trespasse foi efetuada em erro, o que se traduz numa injustiça grave e notória para esta. Na verdade, basta a constatação do valor liquidado – €372.354,45 - para se compreender, e atestar, o prejuízo em causa.
- r) Neste sentido, em 19 de Outubro de 2009, reconhecido o erro na autoliquidação (por desconhecimento, é certo), a Requerente apresentou petição de Revisão do Ato Tributário (documento 6) com fundamento em injustiça grave e notória, nos termos e para os efeitos do n.º 4 do artigo 78.º da LGT, por considerar estarem reunidos os pressupostos de aplicação deste artigo.
- s) Apresentada a petição mencionada, a Requerente não obteve qualquer informação/comunicação/despacho/decisão da Administração Tributária.
- t) Perante tal silêncio e inércia, e ultrapassado, em muito, o prazo legal para conclusão do procedimento tributário – nos termos e para os efeitos do artigo 57.º da Lei Geral Tributária - a Requerente contactou por diversos meios (telefone, fax e por correio electrónico), em diversas ocasiões, o organismo requerido.

- u) Na falta de uma decisão, a requerente em 16 de Maio de 2013 teve de apresentar um pedido de intimação para um comportamento, ao abrigo do art.º 147 do CPPT (documento 7).
- v) Em decisão sobre este pedido, a 16 de Outubro de 2014, o Tribunal Tributário de Lisboa intimou o Diretor Geral da AT a proferir decisão no prazo de 30 dias (documento 8).
- w) Incomodada por esta decisão, pelo seu ofício n.º ..., a AT veio a 11 de Dezembro de 2014 indeferir liminarmente o pedido de revisão oficiosa (documento 9), sem se ter pronunciado quanto à legalidade da autoliquidação.
- x) Face a esta decisão, a requerente apresentou em 11 de Março de 2015, pedido de impugnação judicial no Tribunal Tributário de Lisboa (documento 10) requerendo a anulação da decisão de indeferimento liminar, por violação de lei.
- y) Este pedido de impugnação foi convolado em ação administrativa especial pelo Tribunal Tributário de Lisboa, tendo este na sua decisão de 10 de Outubro de 2023 (documento 11) condenado a AT a admitir o pedido de revisão do ato tributário para apreciação do respectivo mérito.
- z) Tendo ficado obrigada a AT à apreciação da legalidade do ato de autoliquidação, veio esta a decidir pelo seu indeferimento expresso, proferido por decisão de 30 de Outubro de 2024 (documento 3), decisão esta que aqui se contesta.
- aa) Assim, entende este autor, fica verificada a competência do tribunal arbitral para a apreciação dos atos de indeferimento de pedidos de revisão do ato tributário nos casos em que estes conheceram efetivamente da legalidade dos atos de autoliquidação.

II.2. POSIÇÃO DA REQUERIDA

Por seu turno, a Requerida fundamenta a sua posição nos seguintes termos:

- a) A Requerente é uma sociedade cujo objeto social consiste em atividades de restauração e turismo, nomeadamente a exploração e gestão de restaurantes e cervejarias.

-
- b) Em 03.07.2007 a Requerente adquiriu dois Estabelecimentos Comerciais de Restauração e Bebidas, por via de um contrato de trespasse.
- c) Em 20.11.2007, a Requerente declarou o IS devido pelo trespasse efetuado, no valor de € 372.354,45 tendo procedido, na mesma data, à entrega do imposto nos cofres do Estado.
- d) Em 19.10.2009 a Requerente apresentou no Serviço de Finanças de Lisboa ..., um pedido de Revisão do Ato Tributário, requerendo a revisão oficiosa da autoliquidação de IS, relativa ao período de tributação de 2007.
- e) Neste ponto, a Requerente sustenta que o Contrato de Trespasse e de transmissão da marca, deverá ser separado em duas operações autonomizáveis, uma para o Estabelecimento do ... e outra para o Estabelecimento do
- f) Nesse pedido, a Requerente requer a revisão do Imposto pago relativo à transmissão da universalidade de estabelecimento comercial ou industrial, no valor de € 372.354,45.
- g) Aquando da apresentação desse pedido, a Requerente declarou inexistir qualquer contrato de arrendamento.
- h) Após a apreciação do pedido, foi este, por despacho da Subdiretora-Geral da AT, datado de 10 de dezembro de 2014, indeferido liminarmente “pelo meio não ser o próprio e não ser possível a sua convalidação para outra forma processual”.
- i) A Requerente, ao obrigo do disposto na alínea d) do n.º 1 do artigo 97º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), impugnou judicialmente o ato de liquidação do imposto do selo o que deu origem ao Processo n.º 993/15.3 BELRS, processo convolado em Ação Administrativa Especial.
- j) Apreciado o pedido foi pelo Tribunal decidido:
- “a) Não conhecer dos pedidos de anulação da autoliquidação do IS, do período de tributação de Outubro de 2007, sobre transferências onerosas de actividades ou de exploração de serviços no valor a pagar de € 372.354,45, de devolução do IS pago a esse título e de pagamento dos respectivos juros indemnizatórios, desde o momento em que a administração tributária teve percepção da ilegalidade da autoliquidação de IS, com o pedido de revisão do acto tributário;*

b) quanto ao mais, julgar a presente acção administrativa especial parcialmente procedente;

c) Na sequência do decidido na alínea b) deste dispositivo, anular o despacho da Subdirectora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, datado de 10 de Dezembro de 2014, mediante o qual foi liminarmente indeferido o pedido de revisão oficiosa apresentado pela Autora, com referência à autoliquidação do IS, do período de tributação de Outubro de 2007, sobre transferências onerosas de actividades ou de exploração de serviços, no valor a pagar de € 372.354,45, e, em consequência, condenar a Entidade Demandada a admitir esse pedido e a prosseguir os demais termos procedimentais que se mostrem necessários, com vista apreciação do respectivo mérito; (...)"

- k) Anulado o despacho da Subdirectora-Geral da AT, datado de 10.12.2014, foi admitido o pedido e apreciado o respetivo mérito, conforme prescrito na sentença.
- l) Após a prolação da decisão na Ação Administrativa Especial, a Requerente afirma que, afinal, existe um Contrato de Arrendamento celebrado no mesmo dia em que celebraram o Contrato de Trespasse.
- m) Em 30.10.2024, o pedido foi indeferido pelos motivos constantes da informação n.º....
- n) A Requerente pretende autonomizar os dois estabelecimentos, defendendo que o IS não poderá incidir sobre a operação no seu todo. Contudo, conforme já defendido no despacho, a AT não pode concordar com tal entendimento.
- o) A questão jurídica controvertida nos presentes autos consiste em saber se, no caso em concreto, é devido ou não Imposto de Selo, tendo em consideração se o contrato de trespasse inclui ou não o espaço físico, ou seja, o arrendamento.
- p) A Requerente, primeiramente refere quanto aos seus estabelecimentos, nos artigos 43º e 44º do seu pedido de pronúncia arbitral:
“(...) o Estabelecimento ..., (...), significa o conjunto de bens, serviços e activos e passivos afectos à exploração do negócio de restauração e bebidas que compreendem o estabelecimento comercial designado por ..., sito na loja ... do Centro de Lazer..., sito na ..., em Lisboa.”

- “Quanto ao Estabelecimento ..., significa o conjunto de bens, serviços e activos e passivos afectos à exploração do negócio de restauração e bebidas que compreendem o estabelecimento comercial designado por ..., sito na Rua ..., números ... e ..., em Lisboa.”.
- q) Assim, a Requerente defende que, quanto ao estabelecimento do ...“não havia à data do trespasse qualquer contrato de arrendamento a ele referente, sendo a sua exploração efectuada através de um Contrato de Concessão do direito de utilização de loja no Centro de ...” e, por conseguinte, não pode ser qualificado como contrato de arrendamento.
- r) Por sua vez, relativamente ao Estabelecimento do ..., a Requerente argumenta que não será devido imposto de Selo pelo Trespasse, uma vez que, na mesma data, foi celebrado para aquele local, com a mesma entidade trespasante, um contrato de arrendamento.
- s) É inegável que o mesmo Estabelecimento Comercial que funcionava na esfera patrimonial do trespasante continuou a funcionar na esfera patrimonial do trespasário, nas mesmas instalações, nos mesmos imóveis.
- t) Assim, a operação de transmissão dos dois estabelecimentos na sua integralidade, e não de forma atomizada, leva à conclusão de que a operação, como um todo, é atingida pela tributação prevista em sede de IS, e, conseqüentemente, o contrato celebrado em 3 de agosto de 2007 deve ser qualificado como um contrato de trespasse de estabelecimento comercial para efeitos de aplicação da verba 27.1 da TGIS.
- u) Pelo contrário, concluímos que a transmissão da universalidade dos bens e direitos também incluiu o prédio objeto do arrendamento, uma vez que a própria Requerente confessou, nestes autos, que o Contrato de Trespasse inclui a transmissão da titularidade e posse de todos os ativos e passivos afetos aos Estabelecimentos, incluindo o direito ao arrendamento de parte do prédio sito em Lisboa na Rua ..., números ... (artigo ... da matriz predial) e a loja ... (artigo ...da matriz predial), na mesma Rua ..., e que, de acordo com a caderneta predial urbana (documento 16), tem uma área de 88,5m2, num total do prédio de 705,7m2.
- v) A Requerente defende ainda que, dado a existência de um Contrato de Arrendamento não permite a qualificar a operação para efeitos de sujeição a IS da verba 27.1. do TGIS,

- porquanto naquele prédio não se localiza a atividade comercial ou industrial que é objeto a transmissão.
- w) Contudo, conforme já mencionado anteriormente, não será possível a Requerida concordar com tal entendimento.
 - x) Os argumentos ora apresentados não alteram as conclusões previamente alcançadas nos despachos de indeferimento liminar e, posteriormente, no despacho de indeferimento na sequência da Ação Administrativa Especial.
 - y) A transmissão do estabelecimento comercial é uma operação que compreende a universalidade dos bens, traduzida numa unidade económica composta de um acervo de meios de natureza heterogénea formando uma individualidade própria, distinta dos elementos que a integram.
 - z) Esses elementos, corpóreos e incorpóreos, podem encontra-se dispersos em vários pontos geográficos, mas organizados para a prática de uma atividade comercial ou industrial.
 - aa) Assim, ao ser acompanhada pela transmissão de um direito de arrendamento sobre um imóvel necessário ao desenvolvimento dessa atividade, como ocorre no presente caso, qualifica-se como um Trespasse, sujeito à tributação prevista na verba 27.1 da TGIS.
 - bb) Não há como negar que o posto de transformador elétrico, o centro de recolha de lixo e a zona de cargas e descargas afetos ao Estabelecimento fazem parte integrante do estabelecimento transmitido.
 - cc) Uma vez apurada a existência de um direito ao arrendamento que também integra a universalidade do trespasse, tem-se por reunidos os elementos necessários para qualificar a operação controvertida nos autos como um Trespasse sujeito à verba 27.1 da TGIS.
 - dd) Importa salientar que a preocupação subjacente à legislação fiscal não se limita à qualificação atribuída pelos operadores económicos aos atos celebrados, mas sim à tributação de operações que revelem a manifestação de riqueza ou rendimento, como disposto no n.º 4 do artigo 36.º da LGT: “A qualificação do negócio jurídico efetuada pelas partes, mesmo em documento autêntico, não vincula a administração tributária”.

III. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (*vide* artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

IV. FUNDAMENTAÇÃO

IV.1. MATÉRIA DE FACTO

Factos dados como provados

Considera-se como provada a seguinte matéria de facto:

- a) A Requerente é uma sociedade cujo objeto social consiste em atividades de restauração e turismo, nomeadamente a exploração e gestão de restaurantes e cervejarias.
- b) A Requerente adquiriu dois Estabelecimentos Comerciais de Restauração e Bebidas, por via de um contrato de trespasse celebrado em 03.08.2007.
- c) A Requerente declarou o IS devido pelo trespasse efetuado, no valor de € 372.354,45 tendo procedido, em 20.11.2007, à entrega do imposto nos cofres do Estado.
- d) Em 19.10.2009 a Requerente apresentou no Serviço de Finanças de Lisboa ..., um pedido de Revisão do Ato Tributário, requerendo a revisão oficiosa da autoliquidação de IS, relativa ao período de tributação de Outubro de 2007.
- e) Neste ponto, a Requerente sustenta que o Contrato de Trespasse e de transmissão da marca, deverá ser separado em duas operações autonomizáveis, uma para o Estabelecimento do ... e outra para o Estabelecimento do

- f) Nesse pedido, a Requerente requer a revisão do Imposto pago relativo à transmissão da universalidade de estabelecimento comercial ou industrial, no valor de € 372.354,45.
- g) Aquando da apresentação desse pedido, a Requerente declarou inexistir qualquer contrato de arrendamento.
- h) Após a apreciação do pedido, foi este, por despacho da Subdiretora-Geral da AT, datado de 10 de dezembro de 2014, indeferido liminarmente “pelo meio não ser o próprio e não ser possível a sua convalidação para outra forma processual”.
- i) A Requerente, ao obrigo do disposto na alínea d) do n.º 1 do artigo 97º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), impugnou judicialmente o ato de liquidação do imposto do selo o que deu origem ao Processo n.º 993/15.3 BELRS, processo convolado em Ação Administrativa Especial.
- j) Apreciado o pedido foi pelo Tribunal decidido:

“a) Não conhecer dos pedidos de anulação da autoliquidação do IS, do período de tributação de Outubro de 2007, sobre transferências onerosas de actividades ou de exploração de serviços no valor a pagar de € 372.354,45, de devolução do IS pago a esse título e de pagamento dos respectivos juros indemnizatórios, desde o momento em que a administração tributária teve percepção da ilegalidade da autoliquidação de IS, com o pedido de revisão do acto tributário;

b) quanto ao mais, julgar a presente acção administrativa especial parcialmente procedente;

c) Na sequência do decidido na alínea b) deste dispositivo, anular o despacho da Subdirectora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, datado de 10 de Dezembro de 2014, mediante o qual foi liminarmente indeferido o pedido de revisão oficiosa apresentado pela Autora, com referência à autoliquidação do IS, do período de tributação de Outubro de 2007, sobre transferências onerosas de actividades ou de exploração de serviços, no valor a pagar de € 372.354,45, e, em consequência, condenar a Entidade Demandada a admitir esse pedido e a prosseguir os demais termos procedimentais que se mostrem necessários, com vista apreciação do respectivo mérito; (...)”

- k) Anulado o despacho da Subdiretora-Geral da AT, datado de 10.12.2014, foi admitido o pedido e apreciado o respetivo mérito, conforme prescrito na sentença.
- l) Após a prolação da decisão na Ação Administrativa Especial, a Requerente afirma que, afinal, existe um Contrato de Arrendamento celebrado no mesmo dia em que celebraram o Contrato de Trespasse.
- m) Em 30.10.2024, o pedido foi indeferido pelos motivos constantes da informação n.º I... .

Factos dados como não provados

Não existem quaisquer factos não provados relevantes para a decisão da causa.

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição e no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária e Aduaneira, e em factos não questionados pelas partes.

Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

A matéria de facto foi fixada por este TAC e a convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes, bem como nos documentos juntos aos autos, tendo admitido, ao abrigo da livre condução do processo, todos os documentos pertinentes ao apuramento da verdade material, garantindo o pleno contraditório às partes.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de selecionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, *cf.* n.º 1 do artigo 596.º e n.ºs 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* das alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, *cf.* n.º 2 do artigo 123.º Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do n.º 7 do artigo 110.º do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Acórdão do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo n.º 07148/13¹, “o valor probatório do relatório da inspeção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas”.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a decisão, em relação às provas produzidas, na íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC.

Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g., força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

IV. 2. MATÉRIA DE DIREITO

Da dimensão normativa da verba n.º 27.1 da TGIS, decorre que o imposto do selo incide sobre as seguintes transferências onerosas de atividades ou de exploração de serviços:

27.1 «Trespases de estabelecimento comercial, industrial ou agrícola»,

Veja-se a este o entendimento da Administração Tributária nas duas Informações Vinculativas relativas à verba. 27.1 da TGIS, proferidas respectivamente nos processos:

- 2010003290, com Despacho concordante do Diretor- Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira de 15.11.2013: «Em face da lei atual deve entender-se que só incide imposto do

¹ Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

selo da verba 27.1 da TGIS sobre a constituição de uma sociedade em que se verifica que a entrada de um dos sócios é realizada em espécie, mediante a transferência para a nova sociedade do património (ativo e passivo) que constitui o estabelecimento comercial do contribuinte, quando o mesmo integre a transmissão do direito de arrendamento urbano para fins não habitacionais.

- 4/2011002704, com Despacho concordante do Diretor – Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira de 02.01.2014, « Em face da lei atual deve entender-se que só incide imposto de selo da verba 27.1 da TGIS sobre a constituição/aumento de capital de uma sociedade em que se verifica que a entrada de um ou mais sócios é realizada em espécie, mediante transferência para a nova sociedade do património (ativo e passivo) que constitui o estabelecimento comercial do(s) contribuinte(s), quando o mesmo integre a transmissão do direito de arrendamento urbano para fins não habitacionais.»
(https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/patrimonio/selo/Documents/IS_IV_2655.pdf)

No caso concreto está em causa a transmissão de dois estabelecimentos, nas palavras da Requerente:

- a) “(...) o Estabelecimento ..., (...), significa o conjunto de bens, serviços e activos e passivos afectos à exploração do negócio de restauração e bebidas que compreendem o estabelecimento comercial designado por ..., sito na loja ... do Centro de..., sito na..., em Lisboa.”
- b) “Quanto ao Estabelecimento ..., significa o conjunto de bens, serviços e activos e passivos afectos à exploração do negócio de restauração e bebidas que compreendem o estabelecimento comercial designado por ..., sito na Rua..., números ... e ..., em Lisboa.”

a) Quanto ao estabelecimento do ...

A Requerente defende que, quanto ao estabelecimento do ... “não havia à data do trespassse qualquer contrato de arrendamento a ele referente, sendo a sua exploração efetuada através de um Contrato de Concessão do direito de utilização de loja no Centro...” e, por conseguinte, não pode ser qualificado como contrato de arrendamento.

Senão vejamos.

A exploração/concessão de estabelecimento comercial é o contrato pelo qual se transfere temporária e onerosamente para outrem, juntamente com o gozo do prédio, a exploração de um estabelecimento comercial ou industrial – ver art.º 111 .º do RAU.

A exploração/concessão pressupõe que se verifiquem, cumulativamente, os seguintes requisitos:

- “a) transferência para outrem da exploração de um estabelecimento comercial ou industrial, englobando as instalações, utensílios, mercadorias ou outros elementos que integrem o estabelecimento;*
- b) feita juntamente com o gozo do prédio, continuando a exercer-se nele o mesmo ramo de comércio ou industrial, não podendo ser-lhe dado destino diferente;*
- c) temporária;*
- d) onerosa.*

Já o arrendamento para comércio ou indústria é o contrato pelo qual uma das partes concede à outra o gozo temporário de um prédio urbano, no todo ou em parte, para fins diretamente relacionados com uma atividade comercial ou industrial – artº 110.º do RAU.

Na exploração ou concessão de exploração do estabelecimento comercial o titular do estabelecimento proporciona a outrem o gozo e fruição do estabelecimento, considerado este como uma unidade jurídica e económica, isto é uma organização económico-jurídico de todos

os elementos que o integram, afetada à realização de uma determinada atividade mercantil ou industrial. Aqui, o estabelecimento mantém a sua identidade e o cessionário deve continuar a exercer nele a mesma atividade.

Como refere o Prof. Antunes Varela (RLJ. ano 100, pag. 270), o que caracteriza este negócio "não é a cedência da fruição do imóvel, nem a do gozo do mobiliário ou do recheio que nele se encontre, mas a cedência temporária do estabelecimento, como um todo, como uma universalidade, como uma unidade mais ou menos complexa". "A lei reconhece que o valor dinâmico da exploração prevalece sobre o valor estático do imóvel, excluindo-o do âmbito do contrato de locação e sujeitando-o ao princípio geral da liberdade contratual, sendo-lhe inaplicáveis, portanto, as normas excepcionais de outros contratos, mesmo afins(...)

Mesmo que o estabelecimento se encontre desfalcado de algum ou alguns dos seus elementos não essenciais haverá cessão de estabelecimento. O que não pode faltar são os elementos essenciais à sua existência, que só caso a caso é possível precisar". (Aragão Seia, in Arrendamento Urbano 5.^a ed. p. 556).

Ora, atento o exposto e o factualismo apurado, dúvidas não surgem de que o contrato em referência nos autos antes do trespasse era contrato de exploração/concessão de estabelecimento comercial e nunca o de arrendamento. Aliás, acrescente-se que a AT tem defendido que tais contratos não consubstanciam um contrato de arrendamento "típico" e, como tal, não existe sujeição a IS (vide PIV 2018000080). Carece, pois, de razão, nesta parte, a Requerida.

b) Quanto ao estabelecimento do ...

No pedido de pronúncia arbitral, nos pontos 68 e seguintes, explica-se a real dimensão do estabelecimento de restauração, com a apresentação de 4 documentos (16 a 18), duas

cadernetas prediais e as plantas do estabelecimento, onde se identificam os dois diferente imóveis.

Na verdade, e conforme alega a Requerente, AT está a tomar a parte pelo todo.

Conforme alega a Requerente:

- Com efeito, os 705,7m² são o todo de um dos imóveis onde tem lugar a atividade do estabelecimento e que não corresponde ao restaurante, mas à área adjacente de arrumos e descargas (documento 16 - artigo matricial ...). A atividade do restaurante tem lugar no piso térreo do imóvel (documento 18 - artigo matricial ...), ocupando ainda o piso 1, entre outras, com a área técnica e de gerência, com a área total de 2.313,5400m², correspondentes aos "andares ou divisão com utilização independente" LJBCD e Loja.
- A dimensão desta realidade está bem patente nas plantas apresentadas no documento 17, onde se encontra circundada a área correspondente ao imóvel do artigo..., com entrada pelo n.º ... da Rua ..., face à restante área onde funciona o restaurante (artigo ...), com entrada pelo n.º ... da mesma rua. É patente que a área do restaurante é colossal face à área de arrumos.
- Trata-se de 2 imóveis diferentes e mesmo dentro do artigo ..., a área ocupada pelo estabelecimento ocupa uma área limitada de 88,5m², não estando os restantes 617,2m² afetos à atividade do estabelecimento, dado que não fazem parte da área cedida pelo seu proprietário à requerente, conforme demonstrado no documento 15 (recibo de renda) que apenas refere a fracção 22AB.
- Nos pontos 52 e 53, a AT declara que sem a pequena área de 88,5m², o estabelecimento não poderia funcionar. Também não parece que seja correto.
- Ora, e conforme a Requerente alega, a recolha do lixo e as cargas e descargas da generalidade dos estabelecimentos de restauração faz-se sem a existência de uma

área contígua adaptada a esse efeito. Estas têm lugar na via pública, opção não tomada pela requerida, porque assim o entendeu e tinha a possibilidade de ter um espaço próprio para o efeito. De igual modo, o posto de transformação eléctrico pode ser adaptado para ser instalado dentro da vastíssima área do restaurante (artigo...).

Assim, é nosso entender que não se pode, de todo, atribuir a relevância dada pela AT à pequena área dos arrumos e que é a única que veio com o trespasse, pelo que o mesmo não veio acompanhado de contrato de arrendamento no seu todo. Nesta parte também procede o pedido da Requerente.

Em suma, no âmbito de aplicação da verba 27.1 da TGIS, como de resto reconhece a Administração Tributária, só se está perante um trespasse sujeito a imposto do selo quando a operação de transmissão onerosa de um conjunto de elementos corpóreos e incorpóreos organizados para a prática de uma atividade comercial ou industrial for acompanhada do direito ao arrendamento do imóvel onde era desenvolvida a atividade. O que não sucede em ambos os casos, pelo que o presente pedido é de proceder. Face aos argumentos expostos, consideramos ilegal o indeferimento, pela AT da revisão oficiosa apresentada pela Requerente, por errónea interpretação da Lei aplicável aos factos e por violação dos princípios da legalidade, da justiça e da proporcionalidade.

A Requerente, para além da anulação do Imposto do Selo autoliquidado com todas as consequências legais, mormente a restituição do imposto pago em excesso, peticionou igualmente o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º, n.º 1 e 2 da Lei Geral Tributária (LGT), com fundamento em erro imputável aos serviços da Requerida.

O fundamento para tal pretensão reside, por um lado, quanto à posição assumida por este Tribunal Arbitral quanto à existência de ilegalidade quanto ao indeferimento do pedido de revisão oficiosa.

Todavia, como estabelece o Acórdão do Pleno do STA de 11-12-2019- Proc. n. 51/19.1BALSb, pedida pelo sujeito passivo a revisão oficiosa do ato de liquidação (cf. artigo 78º, n.º 1, da LGT) e vindo a ser anulado, mesmo que em impugnação judicial do indeferimento daquela revisão, os juros indemnizatórios são devidos depois de decorrido um ano após a apresentação daquele pedido, isto é, a partir de 19 de Outubro de 2010, e não desde a data do pagamento da quantia liquidada, nos termos do disposto no artigo 43º, n.º 1 e 3, c) da LGT.

V. DECISÃO

Termos em que, de harmonia com o exposto, decide-se neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral e anular a autoliquidação de Imposto do Selo, relativa ao período de Outubro de 2007, no montante de € 372.354,45 (trezentos e setenta e dois mil e trezentos e cinquenta e quatro euros e quarenta e cinco cêntimos), no documento identificado pelo sistema com o n.º ..., com a referência de pagamento ...;
- b) Determinar, em consequência, a restituição das quantias pagas pela Requerente e reconhecer o direito aos juros indemnizatórios contados desde 19 de outubro de 2010; e
- c) Condenar a Requerida no pagamento da totalidade das custas processuais.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € **372.354,45**, nos termos do disposto no artigo 32.º do CPTA e no artigo 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VII. CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de € **6.120,00**, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi totalmente procedente, conformemente ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 15 de agosto de 2025

Os Árbitros,

(Guilherme W. d'Oliveira Martins)

(Gonçalo Marquês de Menezes Estanque
com Declaração de Voto que se anexa)

(Vítor Braz)

Declaração de Voto
do árbitro Gonçalo Marquês de Menezes Estanque

Não concordo com o entendimento de que estão excluídas do Imposto do Selo todas as transmissões de estabelecimentos comerciais ou industriais que não tenham subjacente a transmissão do direito ao arrendamento do prédio onde o estabelecimento está instalado. Conforme referido por Saldanha Sanches e Manuel Anselmo Torres, *“essa delimitação da incidência objectiva do imposto não 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 objectivo implícito ou explícito do imposto do selo”*². Aliás, as novas realidades comerciais - cada vez mais imateriais - parecem acentuar esta crítica.

Não obstante, a verdade é que tal entendimento tem sido sufragado pela Jurisprudência (por exemplo, o Acórdão 02120/17.3BELRS do STA ou 01070/08.9BECBR do TCA-Norte) e pela própria Autoridade Tributária (*vide*, por exemplo, os processos de informação vinculativa n.º 24669 e, acima de tudo, n.º 2018000080), pelo que, principalmente, por obediência à jurisprudência e atendendo aos princípios da justiça, boa fé e da igualdade, acompanho a presente Decisão Arbitral na conclusão de que está excluída do Imposto do Selo a transmissão

² Sanches, J. L. Saldanha; Torres, Manuel Anselmo, *“A Incidência de selo sobre o trespassse de estabelecimento”* in *Fiscalidade: Revista de Direito e Gestão Fiscal* n.º 32, 2007.

do estabelecimento “...” porquanto a mesma não foi acompanhada da transmissão de qualquer direito ao arrendamento.

Porém, não posso acompanhar a presente Decisão Arbitral quando conclui que, relativamente ao Estabelecimento “...”, *“não se pode, de todo, atribuir a relevância dada pela AT à pequena área dos arrumos e que é a única que veio com o trespasse, pelo que o mesmo não veio acompanhado de contrato de arrendamento no seu todo. Nesta parte também procede o pedido da Requerente”*. Com o devido respeito, parece-me que não estamos perante meros “arrumos”. Resulta dos elementos constantes do presente processo (*vide* Docs. 15 e *ss.* juntos ao PPA, em particular, das plantas apresentadas) que tal espaço contém um posto de transformação e guarda-lixos. Factos que são, de resto, confirmados pela Requerente (*vide*, Requerimento da Requerente de 30-05-2025). Ademais, da leitura das plantas apresentadas, verificamos que aquele espaço arrendado permite, também, a entrada do pessoal de serviço. Ora, no sector da hotelaria/restauração e, também, no presente caso, tais espaços, principalmente o acesso a um “posto de transformação eléctrico”, não podem - na minha opinião - ser caracterizados como meramente “acessórios” ou “secundários” (seguindo a delimitação efetuada no Acórdão 02120/17.3BELRS do STA). Entendo, assim, que a transmissão do estabelecimento “...” foi corretamente sujeita a IS.

Termos em que teria julgado o presente pedido de pronúncia arbitral apenas parcialmente procedente.