

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 574/2025-T

Tema: IMT: fusão de parcelas em propriedade horizontal

SUMÁRIO

- I. A modificação da propriedade horizontal, fundindo duas parcelas, não constitui de *per se* uma alteração da natureza do imóvel, para efeitos do disposto nos artigos 11.º/5 e 18.º/3 CIMT.
- II. Tendo sido indevidamente calculada a liquidação de um imóvel baseada no valor à data da transmissão, por aplicação indevida do art. 18.º/3 – desconsiderando, assim, o valor resultante da fusão da parcela com outra –, e vindo posteriormente a AT a decidir a liquidação adicional relativa à fracção em falta, o prazo de caducidade do direito à liquidação previsto no art. 31.º/3 CIMT deve contar-se deste a primeira liquidação.

DECISÃO ARBITRAL

I. Relatório

1. A..., S.A., doravante referida por *Requerente*, com sede em ..., ..., ...-... Sagres, NIPC ... veio requerer, ao abrigo do disposto no art. 2.º/1 a) e 10.º/1 a) e /2 do DL 10/2011, de 20.1 (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária - RJAT) e dos art.ºs 1.º e 2.º da Portaria 112-A/2011, de 22.3 a constituição de Tribunal Arbitral e deduzir o respectivo pedido de pronúncia sobre a decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2024..., apresentada contra o acto de liquidação de Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) n.º..., de 3.9.2024, no valor total de 45.829,49 €, sendo 34.878,57 €, a título de imposto, e 10.950,92 €, a título de juros compensatórios.
2. É requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante referida por *AT* ou *Requerida*.

[1/18]

3. Em 11 de Junho de 2025 o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Ex.mo Presidente do CAAD e seguiu a sua normal tramitação com a notificação da AT.
4. De acordo com o preceituado nos art.ºs 5.º/3 a), 6.º/2 a) e 11.º/1 a) do RJAT, o Ex.mo Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o árbitro do Tribunal Arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável. As Partes, notificadas dessa designação, não manifestaram vontade de a recusar.
5. O Tribunal Arbitral ficou constituído em 25 de Agosto de 2025.
6. Em 29.9.2025 a Requerida apresentou Resposta, com defesa por impugnação, juntando o processo administrativo.
7. Em 23.4.2026 foi proferido despacho dispensando a reunião prevista no art. 18.º do RJAT, facultando às partes a possibilidade de, querendo, apresentarem, alegações escritas, sendo, para o efeito, concedido um prazo de 10 dias simultâneos.
8. A Requerente apresentou as suas alegações em 5.5.2026 e a Requerida absteve-se de o fazer.

POSIÇÃO DA REQUERENTE

9. A Requerente dedica-se à compra de imóveis para revenda, tendo, com esse intuito, adquirido vários em 20.10.2015, através de arrematação judicial, incluindo a fracção autónoma C sita na Rua ... a ..., ...-... Lisboa.
10. A Requerente obteve isenção de IMT, ao abrigo do art. 7.º do CIMT.
11. Em 30.9.2016 outorgou contrato de alteração aos títulos constitutivos da propriedade horizontal, de acordo com o qual a referida fracção C foi eliminada, por unificação com a fracção B, a qual passou, assim, a ter uma nova composição, permilagem, destino e valor relativo atribuídos.
12. Sucede que, ocorrendo a caducidade da isenção do IMT (pelo decurso do período de 3 anos previsto na lei), a Requerente, no cumprimento das suas obrigações declarativas, solicitou ao Serviço de Finanças ... de Lisboa, a liquidação de IMT das fracções – todas – adquiridas em 2015 que não foram revendidas no referido prazo legal em que gozavam da isenção deste Imposto, nos termos do art. 11.º/5 CIMT, nas quais se inclui a referida fracção B e C. Subsequentemente pagou a requerida liquidação de IMT.

13. Todavia, no âmbito de uma acção de controlo em sede de IMT, a Requerente foi notificada da liquidação de IMT n.º ..., relativa à caducidade da isenção prevista no art. 7.º/1 CIMT, no que respeita à aquisição por escritura de compra e venda n.º 20-A/63, outorgada em 20.10.2015, nos termos do art 11.º/5 CIMT, no tocante à referida fracção C.
14. Em 3.11.2022 o Serviço de Finanças de Lisboa ... efectuou a liquidação de imposto e respectivos juros compensatórios, tendo esta sido paga na sua totalidade. Essa liquidação veio, no entanto, a ser anulada por decisão proferida no proc.º 779/2023-T do CAAD.
15. Não obstante, a AT promoveu nova liquidação do Imposto nos mesmos termos, sendo essa liquidação que a Requerente vem impugnar, com data-limite de pagamento de 22.09.2024, e foi também paga na íntegra, no processo de execução fiscal n.º ...2024..., no valor de 46.052,87 €.
16. A Requerente reclamou graciosamente, vindo a fazer acrescer ao pedido o pagamento de juros indemnizatórios.
17. Entende a Requerente que esta liquidação incide sobre uma fracção antiga e já inexistente, constituindo uma duplicação da colecta, nos termos do art. 205.º/1 do CPPT.
18. Além disso, entende a Requerente que esta liquidação viola o princípio do primado da substância sobre a forma, ao não ter em consideração a realidade jurídica a tributar. De facto, à data da liquidação constava da matriz somente a fracção autónoma B que englobava as duas realidades físicas decorrente da eliminação da fracção autónoma C.
19. Essa eliminação – que sucedeu em momento anterior à caducidade da isenção IMT - decorreu da alteração do título constitutivo da propriedade horizontal (por eliminação da fracção C e incorporação do seu objecto na fracção B), sem que envolvesse a atribuição de um destino diferente à fracção incorporada (e que havia beneficiado da referida isenção).
20. Ora, nos termos do art. 18.º CIMT, o valor a considerar na liquidação seria o vigente à data da mesma, ou seja, apenas da fracção B, uma vez que era a única então existente. O disposto no n.º 3 do mesmo artigo não releva, uma vez que a celebração do contrato de alteração aos títulos constitutivos da propriedade horizontal não alterou a natureza dos bens.
21. Ora, na liquidação de IMT então efectuada, por solicitação da Requerente, é apresentado o artigo matricial n.º 1456, que, quando verificado na respectiva caderneta predial urbana, não

- corresponde a qualquer fracção C, mas, somente à fracção B, a qual já inclui o VPT e o valor de IMT relativo a esta, liquidado e pago em 2018.
22. A AT entendeu, todavia, que, ainda que o imóvel tenha sido adquirido para revenda, foi-lhe dado um destino diferente, daí decorrendo a caducidade.
23. Assim sendo, o presente processo arbitral tem como objecto imediato a decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra a liquidação de IMI (cuja declaração de ilegalidade e consequente anulação se requer) e como objecto mediato o acto tributário vertido na liquidação adicional de IMT de 2024, acima identificado (cuja declaração de ilegalidade e anulação é também requerida, a esse título).
24. Subsidiariamente a Requerente invoca a caducidade do direito à liquidação, uma vez que se trata de uma liquidação adicional, cujo prazo de caducidade é de quatro anos a contar da data da liquidação a corrigir, nos termos do art. 31.º/5 do CIMT.
25. Ora, tendo o pedido de liquidação ocorrido em 20.9.2018, data em que foi efectuada a liquidação de IMT, o prazo de três anos esgotou-se em 20.09.2022. Muito antes, portanto, de Setembro de 2024 em que ocorreu a liquidação adicional ora contestada.
26. Invoca ainda a Requerente o princípio da legalidade tributária, considerando que, por força do mesmo, a interpretação que a AT faz das leis consagradoras de benefícios fiscais deve em caso de dúvida dar supremacia aos interesses públicos superiores aos da própria tributação, sob pena de violação dos art. 2.º/1 e 19.º do EBF.
27. De facto, nada justifica tributar novamente uma fracção sobre a qual já fora liquidado IMT, por lhe foi dado destino diferente, alegando caducidade da isenção. Essa tributação configura uma dupla tributação (sobre fracção inexistente) ao arrepio do disposto no art. 7.º CIMT.
28. Em seu benefício recorda o acórdão uniformizador de jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo de 17.9.2014, proferido no processo n.º 01626/13 quando afirma que, para efeitos da isenção pela aquisição de prédios para revenda, não importa se o imóvel adquirido é ou não revendido no preciso estado em que foi adquirido, o que importa é que não haja uma metamorfose ou alteração substancial do bem que foi adquirido para revenda.
29. Conclui a Requerente pedindo que a AT seja condenada no pagamento de juros indemnizatórios.

POSIÇÃO DA REQUERIDA

30. A AT lembra que o indeferimento da reclamação graciosa apresentada pela Requerente relativamente à liquidação adicional que é objecto do presente processo decorreu do facto de ter sido dado um destino diferente à fracção C em causa.
31. De facto, não tendo a mesma sido revendida no exacto estado em que foi adquirida no prazo de três anos e tendo ocorrido obras das quais resultou a alteração da estrutura do prédio e das suas divisões internas, caducou o direito à isenção nos termos do art. 11.º/5 CIMT.
32. Reconhece ainda que essa (primeira) decisão de indeferimento – de que a Requerente foi notificada em 31.7.2023 – foi apreciada no proc. 799/2023-T do CAAD, tendo o tribunal arbitral entendido que a AT modificou, em sede de reclamação graciosa, a fundamentação subjacente à liquidação contestada, pelo que declarou a sua ilegalidade.
33. Considerou o tribunal que, em última análise, a liquidação teve origem na alteração da estrutura do prédio e das suas divisões internas (fundamentação aportada na reclamação graciosa), e não pelo decurso do prazo dos 3 anos (fundamentação subjacente à liquidação), ordenando anulação da liquidação em crise, por vício de fundamentação e violação de lei, uma vez que a AT não pode efectuar qualquer fundamentação *a posteriori*.
34. Face a essa decisão, a AT considerou poder e dever emitir nova liquidação de IMT de acordo com o decidido [cf. art. 24.º/1 a) RJAT], na prossecução do interesse público a que está obrigada (cf. art. 266.º CRP), aplicando a taxa e o valor vigentes à data da transmissão (art. 18.º/3 CIMT) em virtude da alteração de destino (e não pelo decurso dos 3 anos) - cf. art. 11.º/5 CIMT.
35. A Requerente foi, por isso, notificada pelo Serviço de Finanças de Lisboa ... para se pronunciar sobre a proposta de liquidação de IMT e juros compensatórios com a fundamentação de ter sido dado destino diferente, dada a eliminação da fracção C por obras, pelo que caducou o direito à isenção face ao estipulado no art. 11.º/5 CIMT.
36. Tendo exercido esse direito de audição, a Requerente foi posteriormente notificada da resposta que recaiu sobre o exercício do direito de audição prévia. Não se conformando com esta, apresentou reclamação graciosa contra o referido acto de liquidação.
37. Já em processo de execução fiscal, a Requerente apresentou modificação do pedido para incluir o pedido de pagamento de juros indemnizatórios.

38. Foi, entretanto, notificada do projecto de decisão relativo à reclamação graciosa apresentada, tendo exercido o seu direito de audição.
39. Não obstante, a AT convolou em definitivo o projecto, indeferindo a reclamação, facto que está na origem do presente processo arbitral.
40. A AT reconhece a existência de um anterior processo arbitral incidente sobre a mesma liquidação (799/2023-T), a qual cumpriu, conforme é determinado pelo direito vigente. Isso não a impede de conformar novamente a situação regulada no acto anulado, reconstituindo a situação que existiria esse acto não tivesse sido praticado. Por isso, foi decidida nova liquidação.
41. Lembra ainda a jurisprudência mais recente do STA (acórdão do Pleno da Secção de 26.1.2005, rec. n.º 0798/04) segundo a qual, para efeitos de caducidade do direito a isenção nos termos do art. 11.º/5 CIMT não importa se o imóvel é ou não revendido no preciso e exacto estado em que foi adquirido, mas apenas que não haja uma metamorfose ou alteração substancial do bem adquirido para revenda.
42. Lembra também a jurisprudência segundo a qual não constitui destino diferente o facto de um prédio ser dividido em fracções autónomas em propriedade horizontal (ac. STA 706/11 de 31.1.2012) ou por via de loteamento.
43. No caso em apreço, a AT insiste que a caducidade não resultou na não revenda no prazo de três anos, mas antes de ter-lhe sido dado um destino diferente, dada a eliminação da fracção por obras estruturais – tal como consta das notificações enviadas à Requerente.
44. Assim, a unificação física das anteriores fracções B e C numa única fracção B que passou a ter uma nova composição, pernilagem, destino e valor atribuídos, resultando num destino diferente.
45. Constata a AT que a Requerente apresentou em 30.9.2016 um pedido para avaliação do prédio com motivo de prédio melhorado/modificado. Posteriormente (em 20.9.2017) apresentou um pedido apresentado de liquidação de IMT da fracção B, mas nessa data ainda não tinha ocorrido o prazo de 3 anos da caducidade da isenção do IMT, e, bem assim, o montante de IMT apurado foi somente relativo à fracção B, objecto da transmissão que beneficiou de isenção em 20.10.2015 (não correspondente em nada à actual fracção B – que inclui a anterior fracção C).

46. Essa liquidação de 2.765,15, € foi efectuada nos termos do art. 16.^a e do art. 12.º/4, conjugado com o art. 18.º/3 CIMT, ou seja, com base nas taxas e valores vigente à data da transmissão, na sequência das obras das quais resultaram alteração/adaptação da estrutura do prédio e das suas divisões internas, que decorreram da eliminação da fracção C.
47. Assim, a liquidação teve em conta a realidade existente à data da transmissão (e não à data da liquidação), ou seja, a existência das duas fracções designadas pelas letras B e C.
48. A liquidação que é objecto do presente pedido, no valor total de 45.829,49 €, foi emitida relativamente à fracção autónoma C, por lhe ter sido dado destino diferente, uma vez que, após a sua aquisição ocorreram obras das quais resultou alteração da estrutura do prédio e das suas divisões internas.
49. De facto, a alteração jurídica na propriedade horizontal associada às obras constituiu uma metamorfose ou alteração substancial do bem, implicando uma afectação a destino diferente do da revenda.
50. É, por isso, irrelevante que à data da caducidade já não existisse a fracção C, porque a realidade a ter em conta, neste caso concreto, é aquela que existia à data da aquisição (altura em que existiam as fracções B e C).
51. Não faz, portanto, sentido a afirmação da Requerente de que o valor (matéria colectável) a considerar, nos termos do art. 18.º/2 CIMT, para efeitos de determinação do imposto a pagar seja o relativo à fracção B e não à fracção C, por esta constituir uma realidade jurídica que deixara de existir.
52. Assim, a Requerente pagou o imposto relativamente à fracção B, reflectindo a correspondente liquidação a realidade física e jurídica daquela fracção à data da aquisição, a qual nada tem a ver com a fracção B à data da liquidação. A fracção B na sua versão actual não foi objecto de qualquer liquidação.
53. Deve, por isso, manter-se a liquidação de IMT e de juros compensatórios.
54. Relativamente à alegada caducidade do direito à liquidação, a AT reconhece que, tratando-se de liquidação adicional, nos termos do art. 31.º/3 CIMT o prazo será de quatro anos a contar da liquidação a corrigir.

55. A Requerente considera que esse prazo de 4 anos se deve contar da data da liquidação do IMT que ocorreu em 2018 e não da liquidação de 2022, anulada pelo Tribunal Arbitral, mas não é esse o entendimento da AT.
56. Fundamenta esse entendimento, desde logo, com o facto e a declaração de isenção não consubstanciar um acto constitutivo de direitos e de reconhecimento prévio pela AT desse mesmo benefício fiscal a favor da Requerente.
57. Por outro lado, a liquidação de IMT no valor de € 2.765,15 não deve ser considerada como liquidação a corrigir por se referir apenas à fracção B (objecto da transmissão que beneficiou de isenção em 20.10.2015) e não à fracção C.
58. A primeira liquidação emitida por caducidade da isenção, relativamente à fracção C, foi a liquidação de 3.11.2022, no montante total de 40.401,81 €, anulada pelo Tribunal Arbitral no processo 779/2023-T.
59. Entende ainda a AT que, não sendo a liquidação adicional mais do que a correcção de uma liquidação deficiente em consequência de erros ou omissões (da responsabilidade dos serviços como dos contribuintes) deve aplicar-se ao caso o prazo de oito anos do art. 35.º CIMT, a contar da data em que ocorreu o facto tributário ou da data em que a isenção ficou com efeito (por conjugação daquela norma com o art. 45.º/1 *in fine* LGT).
60. Ter-se-á, portanto, iniciado o prazo de caducidade com a conclusão das obras, em 30.9.2016, data em que a caducidade ficou sem efeito. Ora, tendo a Requerente sido notificada da liquidação em 22.7.2024, não se mostrava caducado o direito à liquidação nessa data.
61. Mesmo que se considere haver uma liquidação adicional – como pretende a Requerente – e se reduza o prazo para quatro anos nos termos do art. 35.º CIMT, o termo inicial desse prazo situar-se-á em 3.11.2022, pelo que a notificação da liquidação de 22.7.2024 se situa dentro prazo.
62. Conclui a AT impugnando a condenação no pagamento de juros indemnizatórios por não estar na disponibilidade da AT decidir de modo diferente, dado estar sujeita ao princípio da legalidade (art. 266.º/2 CRP e art. 55.º LGT), nos termos do acórdão de uniformização de jurisprudência do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 30.1.2019 (proc. 0564/18.2BALS).

63. Refere finalmente a AT que, caso o tribunal julgue a acção procedente, não deverá ser fixado o valor do montante a reembolsar, por não possuir todos os elementos necessários para o efeito, devendo a Requerida, em execução de sentença, reformular tais liquidações, quantificando os montantes devidos pelos Requerentes, com observância do agora decidido.

II. Saneamento

64. O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objecto do processo dirigido à anulação de actos de liquidação de e de indeferimento de recurso hierárquico (v. art.ºs 2.º e 5.º do RJAT).

65. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no art. 10.º do RJAT.

66. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (v. art.ºs 4.º e 10.º/2 do RJAT e art. 1.º da Portaria 112-A/2011, de 22.3).

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

III. Matéria de facto

FACTOS PROVADOS

68. Os factos relevantes para a decisão da causa, que são tidos como assentes, são os seguintes:

A. A Requerente é uma sociedade anónima cujo objecto social visa, entre outras, a actividade de compra e venda de bens imobiliários.

B. A Requerente adquiriu, para revenda, em 20.10.2015, por arrematação judicial, vários imóveis, incluindo a fracção autónoma C, destinada a comércio, sita na Rua ..., ... a ..., Rua ..., ... a ..., ...-... Lisboa, do prédio urbano descrito na Conservatória do registo Predial sob o n.º ... e inscrito na respectiva matriz predial sob o artigo ... da freguesia da ..., concelho de Lisboa.

- C. Aquando da aquisição do referido prédio, a Requerente declarou tratar-se de prédio destinado a revenda, pelo que, por força do art. 7.º/1 CIMT, tal aquisição ficou isenta de IMT.
- D. Em 30.9.2016 a Requerente outorgou contrato de alteração aos títulos constitutivos da propriedade horizontal, de acordo com o qual a fracção C foi eliminada, passando a integrar a fracção B, a qual passou a ter uma nova composição, pernilagem, destino e valor relativo atribuídos.
- E. Na sequência dessa ocorrência, a Requerente apresentou em 4.10.2016 a declaração Mod. 1 de IMI n.º..., por o imóvel ser “Prédio Melhorado/Modificado”, pois no imóvel haviam ocorrido obras das quais resultaram alteração da estrutura do prédio e das suas divisões internas, que incluíam a eliminação da fracção C.
- F. Em 20.9.2017 a Requerente, solicitou ao Serviço de Finanças, nos termos do art. 11.º/5 do CIMT, a competente a liquidação de IMT da fracção B.
- G. Em 14.11.2017 foi emitida a liquidação de IMT com o n.º ... (referente ao registo de declaração Mod. 1 n.º 2017/...), no valor de 2.765,15 €.
- H. O montante definido nesta liquidação foi estabelecido relativamente à fracção B com base no valor à data da transmissão, ou seja, sem ter em conta o englobamento nesta fracção da anterior fracção C.
- I. No âmbito de uma acção de controlo, a Requerente foi notificada, através de ofício de 09.8.2022, do Serviço de Finanças de Lisboa ... de um projecto de liquidação de IMT, no valor de 34.878,57 €, acrescido de juros compensatórios, relativo à aquisição do imóvel supra referido por não ter sido revendido no prazo de 3 anos, pelo que caducou a isenção.
- J. Depois de ter sido concedido à Requerente o devido direito de audição foi emitida a a liquidação com o n.º... (referente ao registo de declaração Mod. 1 n.º 2022/..., de 03.11.2022), no valor total de 40.401,81 €, sendo 34.878,57 €, a título de imposto, e 5.523,24 €, a título de juros compensatórios.
- K. A Requerente, notificada da liquidação IMT, procedeu ao respectivo pagamento, incluindo juros, tudo num montante global de 40.401,81 €.

- L. Não se conformando, em 09.1.2023, apresentou reclamação graciosa contra o referido acto de liquidação, a qual foi instaurada com o nº ...2023..., solicitando a devida eliminação da tributação e, bem assim, o reconhecimento do direito ao recebimento de juros indemnizatórios.
- M. A Requerente foi notificada em 10.2.2023 do projecto de decisão, tendo exercido o seu direito de audição em 17.7.2023.
- N. Em 21.7.2023 o projecto de decisão foi convolado em definitivo, indeferindo-se a reclamação graciosa em causa. A Requerente foi notificada dessa decisão em 31.7.2023.
- O. Inconformada com esse indeferimento, a Requerente apresentou junto do CAAD um pedido de pronúncia do Tribunal Arbitral Tributário com vista a anulação da liquidação, em referência, bem como da decisão de indeferimento da reclamação graciosa que recaiu sobre este acto de liquidação, tendo o respectivo processo arbitral sido instaurado com o n.º 779/2023 T.
- P. Por acórdão de 31.3.2024 o tribunal arbitral entendeu que a AT modificou, em sede de reclamação graciosa, a fundamentação subjacente à liquidação contestada pelo que declarou a ilegalidade desta liquidação.
- Q. A AT considerou dever emitir nova liquidação de IMT de acordo com o decidido, na prossecução do interesse público a que está obrigada, aplicando a taxa e o valor vigentes à data da transmissão em virtude da alteração de destino (e não pelo decurso dos 3 anos).
- R. Consequentemente foi a Requerente notificada, 22.7.2024 para se pronunciar sobre a proposta de liquidação de IMT e juros compensatórios com a fundamentação de que *foi dado destino diferente, dada a eliminação da fracção (C) por obras estruturais em 2016-09-30, pelo que caducou o direito à isenção face ao estipulado no n.º 5 do artigo 11.º do CIMT.*
- S. Foi ainda notificada para proceder ao pagamento do IMT do montante total de 45.829,49 €, sendo 34.878,57 €, a título de imposto, e 10.950,92 €, a título de juros compensatórios.
- T. Em 27.6.2024 a Requerente exerceu o direito de audição.
- U. Notificada da resposta que recaiu sobre o exercício do direito de audição prévia – que indeferia o pedido – a Requerente apresentou reclamação graciosa em 29.2024.

- V. Não tendo ocorrido o pagamento do montante no prazo de pagamento voluntário a Requerente pagou, em 25.10.2024, no processo de Execução Fiscal n.º ...2024..., o montante de 46 052,87 €.
- W. Na sequência do pagamento efectuado em processo de execução fiscal, a Requerente apresentou modificação do pedido para incluir o pedido de pagamento de juros indemnizatórios.
- X. Notificada do projecto de decisão em 30.2.2025, a Requerente exerceu o seu direito de audição prévia em 19.2.2025.
- Y. Por decisão de 24.3.2025 foi convolado em definitivo o projecto de decisão, indeferindo-se a reclamação graciosa, o que foi notificado à Requerente em 1.4.2025.
- Z. A Requerente apresentou o pedido de pronuncia arbitral em 10.6.2025.

FACTOS NÃO PROVADOS

69. Não há factos relevantes para esta decisão arbitral que não se tenham provado.
70. O tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada ou não provada com base nos documentos juntos à petição e no processo administrativo remetido pela AT (e nas declarações de parte e das testemunhas).
71. Cabe ao Tribunal Arbitral seleccionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cfr. art. 123.º/2 do CPPT e art.ºs 596.º/1 e 607.º/3 e 4 do Código de Processo Civil - CPC, aplicáveis *ex vi* art. 29.º/1 a) e e) do RJAT), abrangendo os seus poderes de cognição factos instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização dos que as Partes alegaram (cfr. art.ºs 13.º do CPPT, 99.º da LGT, 90.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos - CPTA e art.ºs 5.º/2 e 411.º do CPC).
72. Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras

da experiência - cfr. art. 16.º e) do RJAT e art. 607.º/4 do CPC, aplicável *ex vi* art. 29.º/1 e) do RJAT.

73. Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (por exemplo, quanto aos documentos autênticos, por força do art. 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação - cfr. art. 607.º/5 do CPC *ex vi* art. 29.º/1 e) do RJAT.
74. Além disso, não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade que se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada, nem os factos incompatíveis ou contrários aos dados como provados.

IV. Matéria de Direito

75. Entende a Requerente que a liquidação adicional sob apreciação (referida em Y) incidiu sobre uma fracção inexistente, constituindo uma duplicação da colecta, nos termos do art. 205.º do CPPT.
76. De facto, nos termos do art. 18.º/2 CIMT *estando em causa a caducidade da isenção, a taxa e os valores a considerar na liquidação serão os vigentes à data da liquidação.*
77. Contrapõe a AT não existir qualquer duplicação da colecta, na medida em que, tendo ocorrido factos que alteraram a natureza dos bem em causa (no caso, a unificação das parcelas B e C) a liquidação de IMI relativa à fracção B foi feita com base nas taxas e valores em vigor à data da transmissão (nos termos do art. 18.º/3 CIMT), ou seja, sem ter em conta o englobamento neste da anterior fracção C.
78. Da análise do processo administrativo resulta evidente que a AT agiu neste pressuposto, tendo, portanto, apurado a liquidação apenas em relação à fracção B original.
79. Nessa medida, não tendo sido devidamente ponderado o valor da anterior fracção C, havia que efectuar a liquidação adicional. E essa liquidação adicional não representa qualquer

duplicação da colecta, já que incidiu sobre um valor que não havia ainda sido objecto de tributação.

80. Não colhe também a afirmação de que a liquidação tenha incidido sobre uma fracção inexistente. A Requerente ao afirmá-lo está, mais uma vez a assumir que a liquidação tenha sido efectuada considerando dos valores à data da mesma (nos termos do art. 18.º/2 CIMT), mas, conforme se verificou, a AT entendeu ter havido uma alteração da natureza do bem e, por isso, a liquidação faz-se com base nos valores vigentes à data da transmissão. E portanto, tendo em conta a realidade existente à data dessa transmissão (quando existiam ainda as fracções B e C).
81. Não tem também fundamento a pretensão da Requerente no sentido de haver uma violação do princípio do primado da substância sobre a forma, por a AT não ter tido em consideração a realidade jurídica a tributar.
82. É que, pelo contrário, a liquidação adicional promovida pela AT teve em vista tributar um valor que não havia sido ainda ponderado. Nessa medida o fundamento não é meramente formal, dirigindo-se outrossim à substância tributária.
83. (Esse argumento poderia eventualmente ser esgrimido contra a Requerente, quando pretende que a liquidação inicial – referida em Y – tenha necessariamente incidido sobre a fracção B – na configuração que engloba a fracção C – quando parece evidente não ter sido o caso).
84. Outra questão é saber se, de facto, a AT tinha ou não razão ao enquadrar a liquidação (original e adicional) no disposto no art. 18.º/3 CIMT. Ou seja, saber se, por força da modificação da propriedade horizontal houve, ou não, uma alteração da natureza dos bens.
85. Neste ponto, a razão está do lado da Requerente: a mera modificação da propriedade horizontal não constitui uma alteração da natureza (nos termos referidos no acórdão unificador de jurisprudência do STA de 17.9.2014, ou, no mesmo sentido, o acórdão do STA de 26.1.2005, rec. 0798/04, ou o acórdão do STA 706/11 de 31.1.2012) pelo que, logo na liquidação original (referida em G) a AT deveria ter tido em conta a situação do bem à data da própria liquidação (art. 18.º/2 CIMT), ou seja, tendo em conta o valor da fracção B incluindo a fracção C.

86. Verifica-se, portanto que, a este propósito, a AT incorreu num erro de Direito (que é invocado pela Requerente, embora dele pretendendo retirar efeitos indevidos).
87. A argumentação da AT desenvolve-se em boa medida, em volta do fundamento da caducidade do direito à isenção. Insiste, nesta matéria, no facto de a liquidação adicional não se fundar no esgotamento do prazo de três anos para a revenda da fracção C, mas antes, no facto de lhe ter sido dado um destino diferente (art. 11.º/5 CIMT).
88. Este argumento afigura-se, todavia, sem fundamento. Na verdade, a mera alteração da propriedade horizontal aglutinando duas fracções numa só, não implica de *per se* uma qualquer alteração da natureza do bem. Pelo contrário, no caso, tudo indica que se tratou de fundir duas parcelas a fim de tornar adequadas as condições pretendidas para os fins comerciais tidos em vista.
89. Também nesta matéria, a AT incorreu em erro de Direito, qualificando indevidamente os factos.
90. Cabe ponderar ainda a invocada caducidade do direito à liquidação, invocada subsidiariamente pela Requerente.
91. Tanto esta como a AT parecem aceitar que o prazo de caducidade aplicável é o de quatro anos, nos termos do art. 31.º/3 CIMT, por se tratar de uma liquidação adicional.
92. A AT entende que esse prazo não pode contar-se a partir da isenção – por aí não haver sequer uma verdadeira decisão.
93. Prossegue afirmando que a liquidação originária (referida em G) também não deve ser considerada como liquidação a corrigir por ter incidido sobre a fracção B considerada no momento da transmissão.
94. A primeira liquidação emitida por caducidade da isenção será a referida em J que veio a ser anulada pelo tribunal arbitral.
95. Donde, a liquidação adicional será a agora impugnada, devendo, portanto, o prazo ser contado a partir da liquidação objecto de correcção (referida em J), ou seja, de 3.11.2022.
96. Ora, tendo a Requerente sido notificada da liquidação adicional por ofício de 22.7.2024, não terá decorrido o prazo de quatro anos previsto no art. 31.º/3 CIMT.

97. Subsidiariamente a AT entende que, tratando-se da correcção de uma liquidação deficiente, deverá aplicar-se o prazo geral de 8 anos previsto no art. 35.º CIMT, cuja contagem se inicia na data em que a isenção ficou sem efeito. Ou seja, no caso, em 30.9.2016 por ser esse o momento da conclusão das obras que implicarão a alteração do destino.
98. Considerando essa data, verifica-se que o prazo de 8 anos não teria decorrido em 22.7.2024.
99. Nenhuma das alternativas pretendidas pela AT se afigura correcta.
100. Assim, a aplicação do prazo de oito anos assenta sobre dois pressupostos não demonstrados: que a isenção haja caducado por ter sido dado um destino diferente ao imóvel e que a liquidação adicional não configure uma liquidação adicional (!) mas antes, uma mera correcção. Qualquer um dos pressupostos carece de fundamento.
101. Donde, importará regressar ao regime do art. 31.º/3 CIMT e conferir qual a liquidação a corrigir a fim de estabelecer o início da contagem do prazo de quatro anos.
102. Ao contrário do que pretende a AT, a liquidação a corrigir será a da liquidação original incidente sobre a fracção B (referida em G), já que, conforme se verificou anteriormente (§85), não tendo havido uma alteração da natureza do bem com o englobamento da fracção C na fracção B - no sentido, aliás, da jurisprudência referida pela AT (cf. supra §41 e 42) -, a liquidação deveria ter tido em conta a situação do bem nessa data (art. 18.º/2 CIMT).
103. É essa incorrecção que serve de fundamento de qualquer liquidação adicional (que, portanto, dá origem a uma liquidação a corrigir).
104. Donde, o prazo de quatro anos começa a contar-se em 14.11.2017, estando amplamente esgotado em 22.7.2024, pelo que se verifica a caducidade do direito à liquidação, procedendo, portanto, a pretensão da Requerente.
105. A Requerente apresenta um pedido de juros indemnizatórios, que a AT impugna cautelarmente, por considerar inexistir qualquer erro dos serviços.
106. Todavia, tal como foi referido anteriormente, os serviços da AT agiram com erro ao considerarem que a modificação da propriedade horizontal constituiu uma alteração da natureza do imóvel (cf. supra §85-86 e 88-89).
107. Procede, portanto, também neste aspecto, a pretensão da Requerente.

108. Refere ainda a AT, também cautelarmente, que, sendo considerado procedente o pedido, não deverá fixado o valor do montante a reembolsar pois o tribunal não possui todos os elementos necessários para o efeito. Entende, assim que a quantificação do montante devido, deve ser apurado em sede de execução da decisão arbitral.
109. É certo que se inexistissem os elementos necessários, deveria o tribunal arbitral decidir nesses termos, todavia, o pedido é claro e incide sobre uma liquidação cujo valor é objectivo e não sofre contestação.
110. Não se justifica, portanto, que o pedido de reembolso não possa ser satisfeito conforme é peticionado.

V. Decisão

Em face do *supra* exposto, decide-se

1. Julgar procedente o pedido de anulação do despacho de indeferimento da reclamação graciosa e do acto de liquidação de IMT por erro de direito e caducidade do direito à liquidação;
2. Condenar a AT no reembolso do montante de 34.878,57 € relativo ao imposto indevidamente pago e de 10.950,92 € relativo aos juros compensatórios;
3. Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, calculados nos termos legais, em conformidade com o peticionado;
4. Condenar a AT no pagamento integral das custas do presente processo.

VI. Valor do processo

A Requerente indicou como valor da causa o montante de 45.829,49 €, que não foi contestado pela Requerida e corresponde ao valor da liquidação a que se pretendia obstar, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa.

VII. Custas

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de 2.142 € (dois mil cento e quarenta e dois euros), a pagar pela Requerida, nos termos dos art.^{os} 12.º/2, e 22.º/4, do RJAT, e artigo 4.º/5, do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 26 de Junho de 2026

O Árbitro

Rui M. Marrana

Texto elaborado em computador.

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.