

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 322/2026-T

Tema: IMT – IS – Incidência. Escritura de concretização de direito. Permuta.

SUMÁRIO:

- I. A transmissão onerosa do direito de propriedade sobre um prédio, formalizada por escritura pública, constitui um facto tributário subsumível à previsão do artigo 2.º, n.º 1, do CIMT e da verba 1.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo.*
- II. A mera designação da escritura pública como “escritura publica de concretização de direito” após uma escritura pública de permuta não basta, para determinar a inexistência de facto tributário em sede de IMT e de Imposto do Selo.*
- III. A similitude quanto à localização geográfica não determina, por si só, a identidade jurídica entre lotes criados por alvarás de loteamento diversos, caso subsistam diferenças nas áreas dos lotes e nos demais parâmetros urbanísticos relevantes.*

DECISÃO ARBITRAL

O Tribunal Arbitral, composto pelos árbitros Professora Doutora Regina de Almeida Monteiro (Presidente), Professora Doutora Marta Vicente e Dr. Olívio Mota Amador (Adjuntos), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 26.05.2026, decidem o seguinte:

I. RELATÓRIO

1. A...– FUNDO DE INVESTIMENTO ..., titular do número de identificação fiscal (“NIF”) ... e com sede na Rua ... n.º..., ..., ... Lisboa (“Requerente”), anteriormente designado por B...,

1.

representado pela sociedade comercial anónima com a firma C..., S.A., titular do NIF ... e com sede na Rua ... n.º ..., ..., ...-... Lisboa, na qualidade de sociedade gestora ao abrigo do disposto no artigo 10.º, n.º 1, alínea *a*), e n.º 2 e no artigo 5.º, n.º 3, todos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), bem como do artigo 102.º, n.º 1, alínea *a*), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), requereu a constituição de tribunal arbitral para a apreciação da legalidade dos atos de liquidação de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (“IMT”) n.º ..., de 19-12-2025, no montante de € 313.823,59, e de Imposto do Selo – Verba 1.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (“TGIS”) n.º ..., de 19-12-2025, no montante de € 38.624,44, emitidos no âmbito da celebração de uma Escritura de Concretização de Direito celebrada em 22.12.2025, entre o Requerente e a sociedade comercial anónima com a firma D... SA, titular do NIPC ..., com sede na ..., ..., ...-... Lisboa.

2. O Requerente pretende a declaração de ilegalidade e a anulação dos atos de liquidação de IMT e de Imposto do Selo, o reembolso dos montantes de imposto pagos, no total de €352.448,03 e o pagamento de juros indemnizatórios, contados desde o alegado pagamento indevido até à emissão da nota de crédito.

3. É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante designada Requerida ou AT).

4. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado, em 20.03.2026, e aceite, em 23.03.2026, pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT.

5. O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 1, e no artigo 11.º, n.º 1, al. *b*), do RJAT, o Conselho Deontológico, em 08.05.2026, designou os membros do presente tribunal arbitral, que comunicaram, no prazo legalmente estipulado, a aceitação dos respetivos encargos.

6. As partes foram devidamente notificadas dessa designação, e não manifestaram vontade de a recusar, nos termos do artigo 11.º, n.º 1, alíneas *a)* e *b)*, do RJAT e dos artigos. 6.º e 7.º do Código Deontológico.

7. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído em 26.05.2026, com base no disposto nos artigos. 2.º, n.º 1, al. *a)*, e 10.º, n.º 1, do RJAT, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio, tendo sido subsequentemente notificada a AT, na mesma data, para, querendo, apresentar Resposta e juntar o Processo Administrativo.

8. A Requerida, apresentou a Resposta, em 25.06.2026.

9. O Tribunal Arbitral, em 26.06.2026, proferiu despacho para efeitos do artigo 18.º do RJAT a considerar que não existe matéria de facto controvertida relevante para a decisão que justifique a produção de prova testemunhal indicada pelo Requerente. O Tribunal entendeu também dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, atendendo aos princípios da economia processual e da proibição de atos inúteis, bem como à autonomia do tribunal arbitral na condução do processo e aos princípios da celeridade, simplificação e informalidade processuais, expressos nos artigos 16.º, al. *c)*, e 29.º, n.º 2, do RJAT, e facultar a possibilidade às partes de, querendo, apresentarem alegações escritas.

10. O Requerente, em 20.07.2026, apresentou as alegações escritas. A Requerida não apresentou alegações.

II. POSIÇÃO DAS PARTES

11. A posição do Requerente, expressa no pedido pronuncia arbitral e nas alegações, é, em síntese, a seguinte:

11.1. O Requerente entende que a Escritura Pública de Concretização de Direito de 22.12.2025 teve natureza meramente declarativa ou complementar e foi realizada com o único propósito: a regularização registal das parcelas de terreno que haviam sido transmitidas em 2016, aquando da celebração da Escritura Pública de Permuta e por mero efeito do contrato.

11.2. A Escritura de Concretização de Direito de 22.12.2025 não concretizou qualquer ato translativo da propriedade ou domínio, mas antes especificou e regularizou o trato sucessivo para fins de registo predial, dada a alteração da numeração dos lotes. Tal resulta demonstrado pela absoluta identidade física e substancial entre os prédios transmitidos, na medida em que a parcela de terreno que atualmente integra o Lote 23 coincide, de forma rigorosa e integral, com a realidade geográfica, configuração e área de implantação dos antigos Lotes 50, 326 e 472 (i.e., 14.135,68 m²). Assim, em 2016, o facto tributário consumou-se, tendo o IMT e o Imposto do Selo sido integralmente liquidados e pagos pelo Requerente.

11.3. Importa, ainda, clarificar que a Escritura de Concretização de Direito de 22.12.2025 não corresponde a qualquer alteração ao negócio jurídico de permuta original. A referida Escritura decorrente do aditamento ao Alvará de Loteamento em referência não operou qualquer alteração material sobre o Lote 23, designadamente no que se refere à sua capacidade edificativa. A referida operação comportou apenas a alteração da descrição do prédio por alteração do número do lote e nada mais do que isso. Ora, a mera alteração da descrição por aditamento ao Alvará de Loteamento não gera, por si só, um novo facto tributário nem cria novo prédio. Neste contexto, a Escritura de Concretização de Direito apenas visou repor a conformidade escritural e especificativa dos imóveis que haviam sido transmitidos no passado por referência à sua nova descrição.

11.4. Os atos tributários ora impugnados assentam, portanto, numa ficção de transmissão que não corresponde a qualquer facto gerador de imposto expressamente previsto no Código do IMT (“CIMT”) ou no Código do Imposto do Selo. Inexiste, assim, qualquer facto tributário para efeitos de IMT e de Imposto do Selo resultante da Escritura de Concretização de Direito, por falta de preenchimento de qualquer norma de incidência de IMT ou de Imposto do Selo, designadamente do artigo 2.º, n.º 5, alínea *b*), do CIMT e da verba 1.1 da TGIS. Refira-se, por último, que também não está em causa nenhum dos atos previstos no artigo 2.º, n.º 5, do CIMT, designadamente a resolução, invalidade ou extinção, por mútuo consenso, de um contrato de troca de bens imóveis.

11.5. O Requerente entende que também está em causa a violação do princípio da substância sobre a forma. O ato formal de celebrar uma escritura pública de concretização do direito não configura, por si só, uma nova transmissão onerosa de direitos reais, nem pode gerar a presunção de um facto tributário inexistente. Assim, tinha a AT o ónus de demonstrar a verificação dos pressupostos de facto da incidência tributária (cf. artigo 74.º, n.º 1 da LGT), competindo-lhe provar que ocorreu uma efetiva e nova mutação patrimonial onerosa, o que manifestamente não sucedeu, falhando assim o seu dever de investigar a substância económica em prol da verdade material.

11.6. Está também em causa a proibição da duplicação de coleta, porque o Requerente viu-se, assim, compelido a pagar o IMT e o Imposto do Selo duas vezes sobre a mesma realidade económica, apenas para corrigir uma situação administrativa e assegurar o princípio do trato sucessivo no registo predial. Tal tributação configura uma verdadeira duplicação de coleta, porquanto a AT exigiu a liquidação e pagamento do IMT e do Imposto do Selo sobre a mesmíssima parcela de terreno (prédio) que já havida sido sujeita a tributação em 2016 com a Escritura Pública de Permuta de 28.12.2016.

11.7. Acresce que segundo o Requerente existe também a violação do princípio da capacidade contributiva. Com efeito, às liquidações do IMT e do Imposto do Selo emitidas para a outorga da Escritura de Concretização de Direito não correspondem a qualquer transferência de propriedade sobre bens imóveis. Assim, está a sujeitar-se a Escritura de Concretização de Direito a IMT e a Imposto do Selo sem que se mostre verificada qualquer nova riqueza na esfera do Requerente. Pelo que fica exposto, conclui-se pela inconstitucionalidade da norma contida no artigo 2.º, n.º 1 e n.º 5, alínea b), do Código do IMT e da verba 1.1 da TGIS, na interpretação segundo a qual um ato meramente declarativo ou especificativo que não comporta a transmissão do direito de propriedade sobre um bem imóvel para a esfera do adquirente encontra-se sujeito a tributação em sede de IMT e de Imposto do Selo, por violação do princípio da capacidade contributiva e da igualdade tributária (cf. artigos 13.º e 103.º, n.º 1, da CRP).

11.8. O Requerente subsidiariamente, e por mera cautela de patrocínio, assinala que as liquidações em crise enfermam de vício de violação de lei, por manifesto erro na qualificação

do facto tributário. Assim, na liquidação do IMT e do Imposto do Selo a AT considerou a diferença entre o Valor Patrimonial Tributário (“VPT”) do Lote 23 e a soma dos VPT dos Lotes 50, 326 e 472. Mas o anterior Lote 23 correspondia ao prédio correspondente ao artigo matricial...— que não é o atual artigo matricial Portanto, a AT liquidou IMT e Imposto do Selo referente a transmissões de propriedade que nunca ocorreram, respeitantes a prédios que nunca foram transacionados.

11.9. Em suma, a AT tributou uma transmissão inexistente sobre uma base tributável artificialmente calculada, pelo que existe errónea qualificação do facto tributário, por estar a ser tributada a transmissão de um bem alheio, negócio que sempre seria nulo, nos termos do disposto no artigo 892.º do Código Civil. Por conseguinte, devem as liquidações postas em crise ser declaradas ilegais, por enfermarem de vícios determinativos da sua ilegalidade, por erro nos pressupostos de direito e de facto e, por consequência, anuláveis, nos termos do artigo 163.º do Código do Procedimento Administrativo (CPA) e do artigo 99.º do CPPT. Em consequência, o Requerente tem direito ao reembolso do que pagou acrescido do recebimento de juros indemnizatórios.

12. A posição da Requerida, expressa na Resposta, pode ser sintetizada no seguinte:

12.1. Quanto à alegada inexistência de facto tributário a Requerida entende que a tese não procede, por assentar numa premissa factual falsa. Efetivamente, a própria escritura de 22.12.2025 — invocada pelo Requerente — reconhece, de forma expressa e inequívoca, que o atual lote 23 não resultou da junção dos antigos lotes 50, 326 e 472, tendo sido individualizado como lote 23 pelo aditamento ao alvará de 23-01-2019, e que aqueles lotes continuaram a existir na ordem jurídica, reconfigurados e realocados. O lote 23 (prédio descrito sob o n.º ...) não integrou a permuta de 2016: tratava-se de prédio autónomo, cuja aquisição se encontrava registada a favor da D... SA desde 1997 (Ap. 139 de 1997 01-15 e Ap. 41 e 42 de 1997-02-05), e que só ingressou na esfera jurídica do Requerente com a escritura de 22.12.2025. Assim, não há, pois, identidade jurídica entre o objeto transmitido em 2016 (lotes 50, 326 e 472, artigos U-..., U-... e U-...) e o objeto transmitido em 2025 (lote 23, artigo U-...). São prédios juridicamente distintos: o lote 23 constitui uma nova descrição predial, um novo objeto de

direitos reais e uma realidade jurídico-registal autónoma. Acresce um dado factual decisivo: nem sequer existe a «identidade física integral» que o Requerente alega. O somatório dos lotes 50, 326 e 472 perfaz 14.135,68 m², ao passo que o lote 23, segundo a matriz (artigo U-...) e a escritura, tem 17.244,03 m². A discrepância — superior a 3.000 m² — desmente, no plano dos factos, a afirmação de que se estaria perante «a mesma parcela física». Assim, está preenchida a previsão do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IMT e da Verba 1.1 da TGIS: há transmissão de bens imóveis, a título oneroso, e alteração da titularidade jurídica.

12.2. Quanto à alegada violação do princípio da substância sobre a forma entende a Requerida que a substância económica e jurídica da operação é a de uma permuta, e é essa substância que a Requerida tributou. A invocação do artigo 11.º, n.º 3, da LGT é, de resto, deslocada: essa norma só opera *«persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência»*, o que não sucede. O artigo 2.º, n.ºs 1 e 5, alínea *b)*, do CIMT é claro e diretamente aplicável à factualidade apurada. Ora, estando a Requerida vinculada ao princípio da legalidade (artigos 266.º, n.º 2, da CRP, e 55.º da LGT), não lhe é lícito deixar de liquidar imposto sobre facto que a lei sujeita a tributação.

12.3. Quanto ao ónus da prova, referido no artigo 74.º, n.º 1, da LGT, e ao dever de inquisitório, os pressupostos do facto tributário resultam à saciedade do próprio Modelo 1 do IMT (registo 2025/...) e da escritura juntas pelo Requerente, que identificam o lote 23 como bem recebido em permuta. Assim, não recai sobre a Requerida o ónus de provar um facto negativo, pelo contrário, recai sobre o Requerente, que invoca a não sujeição, o ónus de demonstrar os factos que a sustentariam — ónus não cumprido e contrariado pela discrepância de áreas já assinalada.

12.4. Relativamente à alegada duplicação de coleta, entende a Requerida que a duplicação de coleta, prevista no artigo 205.º, n.º 1, do CPPT, exige, cumulativamente, a unicidade do facto tributário, a identidade de natureza dos tributos e a coincidência temporal. Ora, no caso em apreço, nenhum destes pressupostos se verifica. Quanto à unicidade do facto tributário: a liquidação de 2016 de IMT e de Imposto do Selo incidiu sobre a permuta dos lotes 50, 326 e 472 e ainda 20 e 134; a liquidação de 2025 de IMT e de Imposto do Selo incidiu sobre

a permuta do lote 23 contra a restituição daqueles. São factos tributários distintos, com objetos distintos (prédios juridicamente diferentes). Quanto à coincidência temporal: os factos ocorreram em momentos distintos (2016 e 2025), correspondendo a transmissões diferentes.

12.5. O Requerente vem alegar a violação do princípio da capacidade contributiva, o que pressupõe, de novo, a premissa — já refutada — de que o ato de 2025 não titula a transmissão. Demonstrado que está que aquele ato, titula uma efetiva permuta de prédios distintos, a tributação incide sobre uma real manifestação de capacidade contributiva: a aquisição onerosa do lote 23. Assim, cada uma das duas escrituras (de permuta em 28.12.2016 e de concretização do direito em 22.12.2025) constituiu um facto tributário autónomo e revelou uma manifestação própria de capacidade contributiva, em perfeita conexão com o pressuposto económico do imposto.

12.6. Quanto à alegada errónea qualificação do facto tributário, o Requerente equivoca-se quanto ao objeto da liquidação. A Requerida não tributou a transmissão de qualquer «antigo lote 23», mas a transmissão do atual lote 23 (artigo U-...), tal como o próprio Requerente o identificou na Modelo 1 do IMT (registo 2025/...) e na escritura que outorgou. A base tributável foi corretamente apurada pela diferença entre os VPT — superior à diferença declarada —, nos termos da regra 4.ª do n.º 4 do artigo 12.º do Código do IMT, conforme demonstrado nos factos: ao VPT do lote 23 (€5.314.784,15) subtraiu-se a soma dos VPT dos lotes restituídos (€486.728,91), obtendo-se €4.828.055,24, sobre que incidiram as taxas de 6,5% de IMT e de 0,8% de Imposto do Selo. Assim, a liquidação reflete, ponto por ponto, o facto tributário declarado pelo próprio Requerente.

12.7. Quanto à invocada nulidade por venda de bem alheio (art. 892.º do Código Civil). A escritura de 2025 documenta que foi a D... SA a entregar o lote 23, sendo aquela a sua titular. Estando o prédio inscrito a favor da D... SA desde 1997, não há transmissão de bem alheio. A alegada nulidade não tem, pois, fundamento, nem foi sequer declarada por quem tenha competência para tal.

12.8. Quanto à proibição de julgamento segundo a equidade. Ainda que, por mera hipótese, se entendesse que a escritura de 22.12.2025, além de titular a aquisição do lote 23, fez

cessar para o futuro os efeitos translativos da permuta dos lotes 50, 326 e 472 de 2016 — equiparando-se a uma resolução —, nem por isso assistiria razão ao Requerente. Tratar-se-ia da aplicação do artigo 45.º do Código do IMT (extensível ao Imposto do Selo *ex vi* art. 49.º, n.º 2, do Código do Imposto do Selo), que admite a anulação proporcional do imposto quando, antes de decorridos oito anos sobre a transmissão, se verifique a resolução do contrato — entendendo-se por «resolução» qualquer figura que conduza ao mesmo resultado extintivo.

12.9. A Requerida liquidou IMT e Imposto do Selo quanto à permuta de 2016 (lotes 50, 326 e 472) e, agora, quanto à permuta de 2025 (lote 23), aplicando a mesma norma de incidência a dois factos tributários distintos. Acrescente-se que a liquidação não foi sequer oficiosa: resultou da iniciativa do próprio Requerente, que apresentou a declaração Modelo 1 do IMT e a fez preceder o ato translativo (artigos 19.º, n.º 1, 21.º e 22.º, n.º 1, do CIMT). Assim, a Requerida limitou-se a aplicar a lei aos factos que o Requerente lhe declarou não enfermado de qualquer ilegalidade nem, muito menos, de erro imputável aos serviços. Improcedendo o pedido principal de anulação, improcede necessariamente o pedido acessório de juros indemnizatórios.

III. SANEAMENTO

13. O Tribunal Arbitral foi devidamente constituído em 26.05.2026, em conformidade com o estabelecido na al. c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro.

14. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias mostram-se legítimas e estão legalmente patrocinadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

15. O processo não padece de vícios que o invalidem.

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

IV. MATÉRIA DE FACTO

16. A matéria factual relevante para a compreensão e decisão da causa, após o exame crítico da prova documental junta ao pedido de pronúncia arbitral e os demais elementos constantes dos autos, fixa-se como segue.

§1 Factos provados

17. O Tribunal Arbitral considera provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

A) A..., titular do número de identificação de pessoa coletiva (NIPC) ..., com sede na Rua de ..., ..., ...-... Lisboa, anteriormente designado por Fundo Especial de Investimento Imobiliário Aberto, é um Organismo de Investimento Alternativo (OIA) imobiliário administrado pela sociedade C...—SGOIC, S.A., titular do NIPC ..., com sede na Rua ... n.º..., ..., ...-... Lisboa (cfr. artigos 22.º e 29.º do Pedido de Pronúncia Arbitral, abreviadamente designado por PPA, e artigos 8.º e 9.º da Resposta da AT).

B) O Requerente, identificado na alínea anterior, celebrou, em 20.05.2015, um contrato-promessa de permuta com eficácia real com as sociedades E... SA, NIPC..., e D... SA, a seguir designada abreviadamente por “D...”, NIPC ..., no Cartório Notarial do Notário ... (cfr. doc. n.º 3 anexo ao PPA).

C) Em execução do contrato promessa *supra* identificado o Requerente e a D... outorgaram, em 28.12.2016, escritura pública de permuta no Cartório Notarial do Notário... , lavrada no Livro 77, de fls. 121 a 127 (cfr. doc. n.º 5 anexo ao PPA).

D) Na referida escritura pública de permuta o Requerente transmitiu à D... o direito de propriedade sobre um prédio misto denominado «... », com a área total de 645.470 m², descrito na Conservatória do Registo Predial de Queluz sob o n.º ..., com o registo de aquisição a favor do Requerente pela inscrição Ap.81 de 2008.11. 25, e inscrito na: i) **matriz predial urbana** da freguesia de União das Freguesias de ... e ... sob o artigo ... com Valor Patrimonial Tributário (VPT) de € 32.473,75, ao qual foi atribuído o valor de €74. 110,12; ii) **matriz predial rústica** da mesma freguesia, sob parte do artigo ... da secção L, pendente de avaliação, ao qual foi atribuído o valor de €10.713.389,88,

Ao referido prédio misto foi atribuído o valor global de € 10.787.500,00 (cfr. fls. 122 e 124 verso da escritura pública de permuta, constante do doc. n.º 5 anexo ao PPA).

E) Por força da referida escritura pública de permuta, a D... transmitiu ao Requerente o direito de propriedade sobre cinco prédios urbanos, correspondentes a terrenos para construção (Lotes 20, 50, 326, 472 e 134), descritos nas fls. 123 e 124 da escritura pública de permuta constante do doc. n.º 5 anexo ao PPA.

F) Os prédios propriedade da D..., que foram transmitidos ao Requerente pela escritura pública de permuta *supra* identificada, estão incluídos no Alvará de Loteamento n.º .../2007, de 21 de dezembro, emitido pela Câmara Municipal de Sintra (cfr. pp. 7 do contrato promessa constante do doc. n.º 3 e doc. n.º 4 anexo ao PPA).

G) O Alvará de Loteamento n.º .../2007, de 21 de dezembro, descreve os lotes 50, 326 e 472 nos seguintes termos:

- i) **"LOTE CINQUENTA** - com área de **13 035,93 metros quadrados**, destinado à construção de moradias unifamiliares em praça com os máximos de 2 pisos acima da cota de soleira, 1 abaixo da cota de soleira, 20 fogos, **2 400,00m²** de implantação, **4 800,00m²** de área máxima de habitação, **1166,00 m²** de área de estacionamento localizado em cave **18 401,25m³** de volume de construção." (cfr. pp. 11 do Alvará de Loteamento, constante do doc. n.º 4 anexo ao PPA).
- ii) **"LOTE TREZENTOS E VINTE SEIS** - com área de **610,99 metros quadrados**, destinado à construção de moradia geminada com os máximos de 2 pisos acima da cota de soleira, 2 abaixo da cota de soleira, 1 fogo, **164,00m²** de área de implantação,

410,00m² de área máxima de habitação, 120,00 m² de área de estacionamento localizado em cave 1 480,00 m³ de volume de construção.” (cfr. pp. 50 do Alvará de Loteamento, constante do doc. n.º 4 anexo ao PPA).

iii) **“LOTE QUATROCENTOS E SETENTA E DOIS - com área de 488,76 metros quadrados, destinado à construção de moradia em banda com os máximos de 2 pisos acima da cota de soleira, 2 abaixo da cota de soleira, 1 fogo, 182,50m² de implantação, 365,00m² de área máxima de habitação, 100,00 m² de área de estacionamento localizado em cave e 1 308,50m³ de volume de construção.”** (cfr. pp. 70 do Alvará de Loteamento, constante do doc. n.º 4 anexo ao PPA).

H) Na referida escritura pública de permuta as partes acordaram relativamente aos lotes 50, 326 e 472, acima descritos, o seguinte:

“b) as Partes outorgantes declaram que aceitam que a permuta seja feita através da entrega, pela D..., SA ao. B..., dos lotes 50, 326 e 472 sem que se mostrem juntos num só lote (futuro lote 23) e sem que se mostre ainda fixada a área máxima de habitação em onze mil cento e trinta e oito metros quadrados, declarando a D..., SA que já iniciou o processo camarário de unificação dos lotes e fixação da área de habitação acima indicada e obrigando-se a concluí-lo até final, excepto se o B...vier a decidir em sentido diferente, assumindo ainda a D... todos os inerentes custos e encargos, seja qual for a sua natureza;” (cfr. fls. 125 da Escritura constante do doc. n.º 5 anexo ao PPA).

I) Para a outorga da escritura pública de permuta o Requerente procedeu à liquidação, em 27.12.2016, do IMT, no valor de € 183.527,82 (DUC n.º ...), e do Imposto do Selo, no valor de € 22.588,04 (DUC n.º...), tendo o Requerente, em 28.12.2016, procedido ao pagamento de ambos os impostos (cfr. doc.s n.ºs 6 e 7 anexos ao PPA).

J) Na sequência da escritura pública de permuta o Requerente inscreveu a seu favor a aquisição dos lotes 50, 326 e 472, através da AP. 1698 de 2016/12/30 (cfr. documento complementar elaborado nos termos do n.º 1 do artigo 64.º do Código do Notariado contendo a identificação dos lotes 50, 326 e 472, em anexo à escritura pública constante do doc. n.º 9 anexo ao PPA).

K) A Câmara Municipal de Sintra emitiu, em 23.01.2019, um aditamento ao Alvará de Loteamento n.º .../2007, de 21 de dezembro. No referido aditamento estão identificados os lotes:

(i) lotes que mantêm as características originais que constam do Alvará de Loteamento

n.º .../2007; e (ii) os outros lotes que foram objeto de alterações (cfr. pp. 4 e 17 do Aditamento ao Alvará de Loteamento n.º .../2007 constante do doc. n.º 8 anexo ao PPA).

L) O Requerente e a D... outorgaram, em 22.12.2025, no Cartório Notarial do Notário ... uma escritura pública de concretização de direito, lavrada no Livro 669-A, de fls. 86 a 90 (cfr. doc. n.º 9 anexo ao PPA), a qual declara:

*“Ao invés do referido na escritura de permuta em que se previa que “os lotes 50, 326 e 472” ainda separados sem que “se mostrem juntos num só lote (futuro lote 23)”, foi o aditamento ao alvará de loteamento emitido em moldes que implicaram a modificação de fases e a renumeração de uma maioria significativa de lotes.
E ao contrário do previsto na escritura de permuta, o atual lote 23 não resultou da junção dos antigos lotes 50, 326 e 472, tendo sido criado pelo aditamento, e criados iguais lotes 50, 326 e 472, cuja localização em nada correspondem ao atual lote 23, e, por isso, nunca foi objeto de qualquer negócio voluntário entre as partes, tudo nos termos das plantas que arquivo a pedido das partes.” (cfr. fls. 88 verso)*

M) Devido ao contexto exposto na alínea anterior, a referida escritura pública outorgou que a D... entregou ao Requerente o lote 23 com a seguinte descrição: prédio urbano composto de terreno para construção, com a área de 17.244,03 m², situado em ... ou ..., freguesia de ..., concelho de Sintra, descrito na Conservatória do Registo Predial de Queluz sob o n.º ..., com o registo de aquisição a favor da D... pela inscrição Ap.139 de 1997 01 15, Ap. 41 de 1997 02 05 e Ap. 42 de 1997 02 05, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo U-.. (cfr. fls. 88 verso da Escritura constante do doc. n.º 9 anexo ao PPA e docs. n.ºs 1 e 2 anexos ao PPA).

N) O Aditamento ao Alvará de Loteamento n.º .../2007, identificado na alínea K), criou o lote 23 descrito nos seguintes termos:

“LOTE VINTE E TRÊS: *Com a área de 17 244,03 metros quadrados, destinados à construção de moradias unifamiliares em praça, com os máximos de 2 pisos acima da cota de soleira, 1 piso abaixo da cota de soleira, 46 fogos, 7 543,25m² de implantação, 11 314,88m² de área de habitação, 3 680,00m² de área de estacionamento, localizado em cave e 40 623,62m³ de volume de construção.”* (cfr. pp. 43 do Aditamento ao Alvará constante do doc. n.º 8 anexo ao PPA).

O) Conforme resulta das descrições dos lotes 50, 326 e 472, estabelecidas no Alvará de Loteamento n.º .../2007 e reproduzidas na alínea G) *supra*, e do lote 23, descrito no Aditamento,

de 23.01.2019, ao Alvará de Loteamento n.º .../2007, e reproduzida na alínea N) *supra*, verificam-se diferenças entre os valores, por um lado, dos lotes 50, 326 e 472 e, por outro lado, do lote 23 estão descritas no quadro seguinte:

Identificação das áreas	Lotes 50, 326, 472 Descritos no Alvará n.º .../2007, de 21/12	Lote 23 Descrito no Aditamento ao Alvará n.º .../2007, de 23/01/2019
Área do Lote	13 035,93 m ² +610,99 m ² +488,76 m ² Total = 14 135,68 m ²	17 244,03 m ²
Implantação	2 400,00m ² +164,00m ² +182,50m ² Total = 2 746,50 m ²	7 543,25 m ²
Área máxima de habitação	4 800,00m ² +410,00m ² +365,00m ² Total = 5 575,00 m ²	11 314,88 m ²
Área de estacionamento	1166,00 m ² +120,00 m ² +100,00 m ² Total = 1 386,00 m ²	3 680,00 m ²
Volume de construção	18 401,25m ³ +1 480,00 m ³ +1 308,50m ³ Total = 21 189,75 m ³	40 623,62 m ³
Número de fogos	20 + 1 + 1 Total = 22 fogos	46 fogos

P) As plantas juntas à escritura pública de 22.12.2025 evidenciam uma similitude em termos de situação geográfica entre lotes 50, 326 e 472, estabelecidos no Alvará de Loteamento n.º .../2007, e o lote 23, descrito no Aditamento ao Alvará de Loteamento n.º .../2007, de 23.01.2019 (cfr. Plantas anexas ao documento complementar elaborado nos termos do n.º 1 do artigo 64.º do Código do Notariado, contendo a identificação do lote 50, 326 e 472, na Escritura pública de concretização de direito constante do doc. n.º 9 anexo ao PPA).

Q) O Aditamento ao Alvará de Loteamento n.º .../2007, de 23.01.2019, criou os novos lotes 50, 326 e 472, descritos nos seguintes termos:

"LOTE CINQUENTA - com área de 778,93 metros quadrados, destinado à construção de moradia unifamiliar isolada com os máximos de: 2 pisos acima da cota de soleira, 2 pisos abaixo da cota de soleira, 1 fogo, 295,80 m² de implantação, 422,58 m² de área máxima de habitação, 295,80 m² de área de estacionamento localizado em cave 1 707,21m³ de volume de construção." (cfr. pp. 46 do Alvará constante do doc. n.º 8 anexo ao PPA).

"LOTE TREZENTOS E VINTE SEIS - com área de 549,47 metros quadrados, destinado à construção de moradia geminada com os máximos de 2 pisos acima da cota

de soleira, 2 pisos abaixo da cota de soleira, 1 fogo, 205,88 m² de área de implantação, 294,11m² de área máxima de habitação, 205,88 m² de área de estacionamento localizado em cave 1 188,20 m³ de volume de construção.” (cfr. pp. 74 do Alvará constante do doc. n.º 8 anexo ao PPA).

“LOTE QUATROCENTOS E SETENTA E DOIS - com área de 481,99 metros quadrados, destinado à construção de moradia em banda com os máximos de: 2 pisos acima da cota de soleira, 2 abaixo da cota de soleira, 1 fogo, 203,80m² de implantação, 365,65m² de área de habitação, 203,80 m² de área de estacionamento localizado em cave e 1 385,82m³ de volume de construção.” (cfr. pp. 90 do Alvará constante do doc. n.º 8 anexo ao PPA).

R) Relativamente aos lotes 50, 326 e 472 a escritura pública de 22.12.2025 autorizou o cancelamento da inscrição da aquisição a favor do Requerente realizada na sequência da escritura pública de permuta (vd. alínea **J**) *supra*), em virtude destes lotes, com as localizações e áreas resultantes do Aditamento ao Alvará de Loteamento n.º .../2007, de 23.01.2019, (vd. alínea anterior) nunca terem sido objeto de permuta e a manutenção desta entrega duplicar os imóveis entregues por uma das partes e não corresponder, nem à vontade real, nem declarada, das partes (cfr. fls.89 e 89 verso da escritura de concretização de direito constante do doc. n.º 9 anexo ao PPA).

S) Para a outorga da escritura pública de concretização de direito, de 22.12.2025, o Requerente procedeu à liquidação, em 19.12.2025, do IMT, no valor de € 313.823,59 (DUC n.º...), e do Imposto do Selo no valor de € 38.624,44 (DUC n.º...) (cfr. docs. n.ºs 1 e 2 anexos ao PPA).

T) A base tributável de IMT e de Imposto do Selo para as liquidações identificadas na alínea anterior foi apurada pela AT de acordo com a diferença entre a soma dos VPT dos lotes n.ºs 50 (VPT de €235 855,75), 326 (VPT € 60 042,58) e 472 (VPT 190 830,58) e o VPT atual do lote 23 (€5 314 784,15), o que correspondeu ao montante de €4 828 055,24, sobre o qual incidiu a taxa de 6,5% de IMT e a taxa de 0,8% de Imposto do Selo (cfr. DUC n.º ... e DUC n.º ... constantes respetivamente dos docs. n.ºs 1 e 2 anexos ao PPA).

U) O Requerente, em 22.12.2015, procedeu ao pagamento do IMT e do Imposto do Selo cujas liquidações estão identificadas na alínea **S**) *supra* (cfr. docs. n.ºs 10 e 11 anexos ao PPA).

§2 Factos não provados

18. O Tribunal Arbitral considera que não há factos não provados relevantes para a decisão.

§3 Fundamentação da fixação da matéria de facto

19. Relativamente à matéria de facto, o Tribunal Arbitral não tem de se pronunciar 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. Deste modo, 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 para o objeto do litígio, tal como resulta do artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT.

20. O Requerente no pedido de pronúncia arbitral juntou onze documentos e arrolou cinco testemunhas a apresentar.

21. Na Resposta a Requerida considerou que a produção da prova testemunhal arrolada pelo Requerente devia ser dispensada, por desnecessária, inútil e, na parte relevante, legalmente inadmissível (cfr., n.ºs 105.º a 119.º da Resposta).

22. O Tribunal Arbitral, no despacho para efeitos do artigo 18.º do RJAT, de 26.06.2026, entendeu que não existia matéria de facto controvertida relevante para a decisão que justificasse a produção da prova testemunhal indicada pelo Requerente.

23. Nas suas alegações, o Requerente sustentou que a matéria de facto não se encontrava pacificamente assente e, em consequência, não era legítima a dispensa da prova testemunhal. As cinco testemunhas arroladas pelo Requerente dispunham de conhecimento direto e relevante

sobre os factos controvertidos para a decisão do presente processo arbitral, porquanto condicionam diretamente a qualificação jurídico tributária da operação. Assim, o Requerente considerou que Tribunal Arbitral se não ouvir as testemunhas estará a decidir o mérito da causa com uma base fáctica incompleta, o que consubstanciaria nulidade processual relevante, por violação dos princípios do contraditório e da igualdade de armas estabelecidos no artigo 16.º, alíneas *a)* e *b)*, do RJAT, bem como ao processo equitativo previsto no artigo 20.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa (cfr., n.ºs 76.º a 82.º das Alegações do Requerente).

24. O Tribunal Arbitral entende que os factos essenciais para a questão a decidir neste processo resultam dos documentos juntos ao processo pelo próprio Requerente, nomeadamente o Alvará de Loteamento n.º .../2007, o contrato-promessa de permuta com eficácia real, de 20.05.2015, a escritura pública de permuta, de 28.12.2016, a liquidação de IMT e de Imposto do Selo, de 27.12.2016, o aditamento ao Alvará de Loteamento n.º .../2007, de 23.01.2019, a escritura pública de concretização de direito, de 22.12.2025, e a liquidação de IMT e de Imposto do Selo, de 19.12.2025. Alguns dos documentos juntos ao processo são documentos autênticos e têm força probatória plena nos termos do disposto no artigo 371.º do Código Civil. Acresce que não é admitida prova testemunhal quando o facto estiver plenamente provado por documento, de acordo com o disposto no artigo 393.º, n.º 2, do Código Civil. Pelo exposto, o Tribunal Arbitral no exercício dos seus poderes na condução do processo e na determinação das diligências de prova necessárias, de acordo com o disposto no artigo 16.º, alíneas *c)* e *e)*, do RJAT, reitera o teor do seu despacho proferido, em 26.06.2026.

25. Atendendo às informações prestadas pela Requerida na Resposta (cfr. n.º 120.º da Resposta), aos documentos juntos pelo Requerente com o pedido de pronuncia arbitral e considerando o princípio da livre condução do processo, previsto no artigo 16.º, alínea *e)*, do RJAT, e a limitação de atos inúteis estabelecida no artigo 130.º do Código do Processo Civil, o Tribunal Arbitral dispensa a apresentação do processo administrativo por parte da AT.

26. Os factos dados como provados resultaram da análise crítica dos documentos juntos aos autos, bem como das posições assumidas pelas Partes nos respetivos articulados e alegações.

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

V. MATÉRIA DE DIREITO

28. A questão *decidenda* nos presentes autos arbitrais consiste em saber se a escritura pública celebrada em 22.12.2025 originou um facto tributário novo e autónomo, sujeito a IMT e Imposto do Selo, ou se, pelo contrário, consubstancia um mero ato declarativo de regularização registal, insuscetível de tributação.

29. O Requerente alega que a escritura pública celebrada em 22.12.2025, teve uma natureza meramente declarativa ou complementar com o único propósito de regularização registal das parcelas de terreno que, na sequência do contrato promessa, haviam sido transmitidas aquando da celebração, em 28.12.2016, da escritura pública de permuta. Daí que o Requerente, nessa altura, ou seja, em 2016, tenha procedido à liquidação e ao pagamento integral do IMT e do Imposto do Selo devido. Os atos tributários ora impugnados assentam, portanto, numa ficção de transmissão que não corresponde a qualquer facto gerador de imposto expressamente previsto no CIMT e no Código do Imposto do Selo.

30. Em sentido contrário, a Autoridade Tributária e Aduaneira sustenta que a posição do Requerente sobre a inexistência de facto tributário parte de uma premissa factual falsa. Efetivamente, a escritura pública de 22.12.2025 reconhece, de forma expressa e inequívoca, que o atual lote 23 não resultou da junção dos antigos lotes 50, 326 e 472, tendo sido individualizado como lote 23 pelo aditamento ao alvará de loteamento, de 23.01.2019 (averbado pela Ap. 374 de 22-03-2019), e que os lotes 50, 326 e 472 continuaram a existir na ordem jurídica, reconfigurados e realocados. Assim, verificou-se com a escritura pública, de 22.12.2025, a transmissão onerosa do direito de propriedade sobre um prédio distinto (lote 23), ao qual foi atribuído o valor de €4.550.000,00, o que preencheu a previsão do artigo 2.º, n.º 1,

do CIMENT e da Verba 1.1 da TGIS, não enfermado de qualquer ilegalidade nem, muito menos, de erro imputável aos serviços.

Cumpra decidir.

31. Resulta dos presentes autos que o Requerente celebrou, em 20.05.2015, um contrato-promessa de permuta, tendo posteriormente outorgado uma escritura pública de permuta, em 28.12.2016, e, cerca de nove anos depois, uma escritura pública de concretização de direito, em 22.12.2025, sendo relativamente a esta última que foram emitidos os atos de liquidação de IMT e de Imposto do Selo ora impugnados pelo Requerente (vd. alíneas **B**), **C**), **L**) e **S**) do n.º 17 *supra*). Neste contexto, importa apreciar o enquadramento legal aplicável à tributação das permutas, na medida em que o mesmo se mostra relevante para a decisão do presente litígio.

32. Para a apreciação da questão controvertida, relevam as seguintes normas legais:

Artigo 2.º do CIMENT: Incidência objectiva e territorial

“1 - O IMT incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis situados no território nacional.

(...)

5 - Em virtude do disposto no n.º 1, são também sujeitas ao IMT, designadamente:

(...)

b) As permutas, pela diferença declarada de valores ou pela diferença entre os valores patrimoniais tributários, consoante a que for maior;”

Artigo 4.º do CIMENT: Incidência subjectiva

“O IMT é devido pelos adquirentes dos bens imóveis, sem prejuízo das seguintes regras:

(...)

c) Nos contratos de troca ou permuta de bens imóveis, qualquer que seja o título por que se opere, o imposto é devido pelo permutante que receber os bens de maior valor, entendendo-se como de troca ou permuta o contrato em que as prestações de ambos os permutantes compreendem bens imóveis, ainda que futuros;”

Artigo 12.º do CIMENT: Valor tributável

“1 - O IMT incidirá sobre o valor constante do acto ou do contrato ou sobre o valor patrimonial tributário dos imóveis, consoante o que for maior.

2 - No caso de imóveis omissos na matriz ou nela inscritos sem valor patrimonial tributário, bem como de bens ou direitos não sujeitos a inscrição matricial, o valor patrimonial tributário é determinado nos termos do CIMI.

3 - Ao valor patrimonial tributário junta-se o valor declarado das partes integrantes, quando o mesmo não esteja incluído no referido valor patrimonial.

4 - O disposto nos números anteriores entende-se, porém, sem prejuízo das seguintes regras:

(...)

4.ª Nas permutas de bens imóveis, toma-se para base da liquidação a diferença declarada de valores, quando superior à diferença entre os valores patrimoniais tributários;”

Artigo 1.º do Código do Imposto do Selo: Incidência objectiva

“1 - O imposto do selo incide sobre todos os atos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos ou situações jurídicas previstos na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens.”

Tabela Geral do Imposto do Selo:

“ Verba 1 Aquisição de bens:

1.1 Aquisição onerosa ou por doação do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito sobre imóveis, bem como a resolução, invalidade ou extinção, por mútuo consenso, dos respectivos contratos - sobre o valor 0,8%”

Artigo 9.º do Código do Imposto do Selo: Valor tributável

“1 - O valor tributável do imposto do selo é o que resulta da Tabela Geral, sem prejuízo do disposto nos números e artigos seguintes”

33. O contrato de permuta, escambo ou troca, encontrava-se expressamente definido no artigo 1592.º do Código Civil de 1866 como “(...) o contrato por que se dá uma coisa por outra, ou uma espécie de moeda por outra espécie dela.”¹. Atualmente, o contrato de permuta não está regulado no Código Civil, apresentando-se como um contrato atípico, inominado, de cariz oneroso, a que são aplicáveis, com as devidas adaptações, as normas da compra e venda². Nos

¹ Sobre o contrato de permuta vd. Parecer do Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República n.º 4/2002, de 26 de setembro, publicado no Diário da República n.º 223/2002, série II, de 2002/09/29.

² No que concerne à relevância do contrato de permuta, importa referir o seguinte: “Este contrato foi, é e será sempre o contrato mais praticado entre pessoas das mais diversas idades, educação e condições sociais. Ao notário, por via de regra, apenas é solicitada a feitura de um contrato de permuta quando os bens trocados são imóveis, embora, por vezes, surjam casos em que os bens trocados são móveis, sujeitos ou não a registo, ou apenas um dos bens é imóvel. Normalmente, os bens trocados não têm igual valor para as partes. Sempre que tal suceda,

termos previstos no artigo 939.º do Código Civil “*As normas da compra e venda são aplicáveis aos outros contratos onerosos pelos quais se alienem bens ou se estabeleçam encargos sobre eles, na medida em que sejam conformes com a sua natureza e não estejam em contradição com as disposições legais respectivas.*”

34. Na esteira do entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Administrativo, no acórdão proferido pela 2.ª Secção (Contencioso Tributário) no processo n.º 0791/21.5BESNT, de 09-11-2025, a aplicação da regulamentação própria do contrato de compra e venda à permuta “(...) *não lhe é adequada quanto às regras que são efeito necessário da existência de preço, aqui ausente* (cfr.ac.S.T.A-2ª.Secção, 1/07/2020, rec.892/10.5BEAVR; ac.S.T.A-2ª.Secção, 9/03/2022, rec. 2493/15.2BESNT; Pires de Lima e Antunes Varela, Código Civil Anotado, II, 3ª. Edição, Coimbra Editora, 1986, pág.255 e seg.)”. Entre as normas reguladoras da compra e venda aplicáveis à permuta figura o disposto no artigo 875.º do Código Civil, segundo o qual sem prejuízo do disposto em lei especial, o contrato de compra e venda de bens imóveis só é válido se for celebrado por escritura pública ou por documento particular autenticado.

35. A permuta, enquanto contrato de natureza onerosa, determina a sujeição a IMT das transmissões do direito de propriedade sobre bens imóveis nela compreendidas³. Nos termos do artigo 2.º, n.ºs 1 e 5, alínea b), do CIMT, o imposto incide sobre a diferença declarada de valores ou sobre a diferença entre os valores patrimoniais tributários dos imóveis permutados,

a parte que recebe o bem de menor valor tem de receber ainda da outra parte algo mais – geralmente uma quantia em dinheiro – para igualar o valor do bem por si entregue.”(vd. FERNANDO NETO FERREIRINHA, *Manual de Direito Notarial. Teoria e Prática*, Almedina, 2016, p. 715).

³ No que respeita à incidência de IMT, releva o entendimento expresso no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo acima referido: “*O objecto da sujeição do imposto não é propriamente o acto ou contrato que titula a aquisição, mas sim o efeito desses actos ou contratos, ou seja, a transmissão da propriedade ou dos direitos correspondentes sobre esses imóveis. A sujeição a imposto da aquisição do direito de propriedade de bens imóveis prevista no art.º 2, n.º 1, do C.I.M.T., consubstancia o mais importante facto tributário do I.M.T. Trata-se do facto tributário paradigmático e nuclear do I.M.T. e aquele cuja verificação é a mais frequente. Esta norma sujeita a imposto, tanto a aquisição da propriedade do imóvel, como de figuras parcelares deste. O valor tributável sujeito a imposto segue a regra geral, do maior dos valores, ou o declarado ou o valor patrimonial do imóvel, tal como se prevê no art.º 12, n.º 1, do C.I.M.T. (cfr.ac.S.T.A-2ª.Secção, 10/03/2011, rec.386/10; ac.S.T.A.-2ª.Secção, 7/04/2022, rec.1564/10.6BELRS; José Maria Fernandes Pires, Lições de Impostos sobre o Património e do Selo, Almedina, 3ª. Edição, 2016, pág.233 e seg.; António Santos Rocha e Outro, Tributação do Património, 2ª. Edição, Almedina, 2018, pág.433 e seg.).*”

prevalecendo a que for mais elevada. A obrigação tributária recai sobre o permutante que adquira os bens de maior valor, entendendo-se por troca ou permuta, para este efeito, o contrato em que as prestações de ambas as partes integrem bens imóveis, ainda que futuros, de acordo com o disposto no artigo 4.º, alínea c), do CIMT.

36. O IMT incide sobre o valor constante do ato ou do contrato ou sobre o valor patrimonial tributário dos imóveis, consoante o que for maior, nos termos do artigo 12.º, n.º 1, do CIMT, e nas permutas de bens imóveis toma-se para base da liquidação a diferença declarada de valores, quando superior à diferença entre os valores patrimoniais tributários, de acordo com a regra 4.ª do n.º 4 do artigo 12.º.

37. Para além da sujeição a IMT, as transmissões resultantes do contrato de permuta relevam igualmente para efeitos de Imposto do Selo. Com efeito, tais transmissões integram o respetivo âmbito de incidência objetiva deste imposto, nos termos estabelecidos no artigo 1.º, n.º 1, do Código do Imposto do Selo, e da Verba 1, 1.2 da TGIS.

38. Tendo presente o disposto na 2ª parte do n.º 1 do artigo 371.º do Código Civil, a existência de escritura pública não garante que correspondem à realidade os factos declarados pelas partes, mas que o documentador não verificou. Assim, a fé da escritura pública da qual beneficiam os documentos autênticos, que apenas pode ser destruída pela arguição da falsidade do documento, não abrange o conteúdo das declarações feitas pelos outorgantes ao documentador, mas apenas o facto de estas declarações terem sido produzidas.

39. A mera circunstância de a escritura pública de 22.12.2025 ser designada como escritura de concretização de direito, destinada a concretizar a permuta efetuada através da escritura pública de 28.12.2016, não permite concluir, por si só, pela inexistência de facto tributário para efeitos de IMT e de Imposto do Selo. Para determinar se a transmissão do lote 23, efetuada por aquela escritura, é suscetível ou não de tributação, torna-se necessário verificar se existiu uma identidade plena entre esse lote e os lotes 50, 326 e 472, que constituíram o objeto da escritura pública de permuta de 28.12.2016.

40. Ora, da factualidade dada como provada resulta que o lote 23, criado pelo Aditamento de 23.01.2019 ao Alvará de Loteamento n.º.../2007, não é idêntico à soma dos lotes 50, 326 e 472, originariamente previstos naquele alvará de 2007. Desde logo, verifica-se uma diferença substancial quanto à área total. Os lotes 50, 326 e 472 totalizam 14.135,68 m², ao passo que o lote 23 apresenta uma área total de 17.244,03 m² (vd. alíneas **G**), **N**) e **O**) do n.º 17 *supra*).

41. Acresce que as divergências se estendem a outros parâmetros urbanísticos relevantes, designadamente à implantação, à área máxima de habitação, à área de estacionamento, ao volume de construção e ao número de fogos (vd. alíneas **G**), **N**) e **O**) do n.º 17 *supra*). Nestes termos, a prova constante dos autos demonstra que o lote 23 não corresponde, de forma plena e exata, à mera agregação dos lotes 50, 326 e 472.

42. Em suma, os elementos constantes dos autos demonstram que os antigos lotes 50, 326 e 472 e o atual lote 23, apesar da similitude na situação geográfica (vd. alínea **P**) do n.º 17 *supra*) configuram realidades distintas. Este último não pode ser considerado totalmente idêntico à junção dos lotes anteriormente transmitidos e resulta de uma nova configuração urbanística e registal.

43. Nestes termos, não se verifica uma identidade entre o objeto transmitido em 2016, constituído pelos lotes 50, 326 e 472, e o objeto transmitido em 2025, correspondente ao lote 23, razão pela qual não procede a alegação do Requerente segundo a qual a escritura de 22.12.2025 se limitou a concretizar, sem qualquer alteração relevante, a transmissão anteriormente efetuada. Com efeito, a referida escritura operou a transmissão onerosa de um prédio autónomo e juridicamente distinto dos lotes 50, 326 e 472 que haviam sido objeto da escritura pública de permuta de 28.12.2016, sendo, por isso, apta a desencadear a incidência de IMT e de Imposto do Selo.

44. A prova produzida nos autos evidencia, de forma inequívoca, que a escritura pública de 22.12.2025 na sequência do Aditamento, de 23.01.2019, ao Alvará de Loteamento n.º .../2007 não consubstancia uma simples regularização registal ou formal, sem reflexo na realidade material do imóvel. As alterações introduzidas pelo Aditamento de 23.01.2019 ao Alvará de

Loteamento n.º .../2007 incidem sobre características essenciais do prédio em questão (lote 23) e determinam a configuração de uma realidade jurídica distinta da anteriormente existente.

45. O lote n.º 23, transmitido pela D... ao Requerente através da escritura pública de 22.12.2025, constitui um prédio autónomo, com descrição predial própria e aquisição registada a favor da D... desde 1997. Por efeito daquela escritura, o referido imóvel passou da esfera jurídica da D... para a esfera jurídica do Requerente. Verificou-se, assim, uma efetiva transmissão onerosa do direito de propriedade sobre um prédio juridicamente distinto, ao qual foi atribuído o valor de € 4.550.000,00. Nestas circunstâncias, encontram-se preenchidos os pressupostos de incidência previstos no artigo 2.º, n.º 1, do CIMT e na verba 1.1 da TGIS, verificando-se um facto tributário suscetível de suscetível de originar a liquidação de IMT e de Imposto do Selo.

46. Tendo-se concluído pela verificação de um facto tributário sujeito a IMT e a Imposto do Selo, improcede o fundamento principal invocado pelo Requerente para sustentar a ilegalidade das liquidações impugnadas. Nesta medida, considera-se prejudicado o conhecimento dos demais fundamentos invocados pelo Requerente, nos termos dos princípios da economia processual e da proibição da prática de atos inúteis.

47. Deste modo, conclui-se pela legalidade das liquidações impugnadas e consequente improcedência do pedido arbitral.

48. O Requerente procedeu ao pagamento das liquidações em causa nos presentes autos arbitrais (vd., alínea U) do n.º 17. *supra*) e solicita que lhe seja restituído o montante pago e que também que lhe seja reconhecido o direito a juros indemnizatórios, ao abrigo do artigo 43.º da LGT. Nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, são devidos juros indemnizatórios *"quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido."* Conforme decorre do artigo 24.º, n.º 5, do RJAT, o direito aos mencionados juros pode também ser reconhecido no processo arbitral.

49. A condição necessária para a atribuição dos juros indemnizatórios consiste na demonstração da existência de erro sobre os pressupostos de facto ou de direito imputável aos serviços da Administração Fiscal.

50. Tendo este Tribunal concluído que os atos tributários contestados não enfermam de qualquer vício, consequentemente, nos termos do disposto no artigo 43.º da LGT, não tem o Requerente direito a juros indemnizatórios.

VI. DA DECISÃO

De harmonia com o exposto, decide o Tribunal Arbitral:

- a) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, absolver a Requerida do pedido, com as devidas consequências legais.
- b) Condenar o Requerente no pagamento das custas do presente processo.

VII. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, al. *a*), do CPPT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € **352.448,03** (trezentos e cinquenta e dois mil, quatrocentos e quarenta e oito euros e três cêntimos), correspondente ao valor dos atos de liquidação objeto de impugnação no pedido de pronúncia arbitral, o qual não foi objeto de contestação nesses termos.

VIII. CUSTAS

Calculadas de acordo com o artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela I a ele anexa, fixa-se o valor de € **6.120,00** (seis mil, cento e vinte euros), a cargo do Requerente, de acordo com os n.ºs 1 e 2 do artigo 527.º do Código do Processo Civil, aplicável por força da alínea *e*) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, Centro de Arbitragem Administrativa, 2 de outubro de 2026

Os Árbitros

(Regina de Almeida Monteiro - Presidente)

(Marta Vicente – Adjunto)

(Olívio Augusto Mota Amador – Adjunto e Relator)