Processo: 134/12.9BEBJA
Secção: CT
Data do Acórdão: 14-11-2019
Relator: CRISTINA FLORA
Descritores: IMT;
PERMUTA;
ART.4.º, ALÍNEA C) DO CIMT.

Sumário: I. A permuta de um bem imóvel por um bem móvel ou por uma qualquer prestação de serviços, não integra o conceito de troca ou permuta que seja subsumível ao disposto no art. 4.º, alínea c) do CIMT;
II. Não consubstancia contrato de permuta para efeitos do CIMT a troca da propriedade de lotes de terreno por obras de construção efectuadas por uma das partes no âmbito do exercício da sua actividade (construção).

Votação: UNANIMIDADE

Aditamento:

1

Decisão Texto Integral:

Acordam, em conferência, os juizes que constituem a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul:

I. RELATÓRIO

H....., S.A., com os demais sinais nos autos, vem recorrer da sentença proferida pelo **Tribunal Administrativo e Fiscal (TAF) de Beja** que julgou improcedente a impugnação judicial deduzida na sequência de indeferimento do recurso hierárquico deduzido do indeferimento da reclamação graciosa apresentada da liquidação adicional de IMT no montante de 108.072.90€.

O Recorrente, apresentou as suas alegações, e formulou as seguintes conclusões:

«IV. DAS CONCLUSÕES

A) A questão a decidir no presente recurso é a de saber se a sentença recorrida fez errada aplicação do direito aos factos que considerou provados, ao concluir que o contrato celebrado entre a Recorrente e o Centro Social não era um contrato de permuta.

B) A Recorrente considera que atenta a factualidade dada como provada ficou demonstrado que se tratava de um contrato de permuta de bens presentes (os lotes), por bens futuros (as 50 unidades de alojamento).

C) Sustenta a sua posição por aplicação das normas de hermenêutica e interpretação jurídica que se aplicam aos demais ramos do direito, na medida em que o direito fiscal não goza de um processo próprio de interpretação.

D) Com efeito, mediante a aplicação do dispositivo contido no n.º 2 do artigo 11.º da Lei Geral Tributária (LGT), e recorrendo aos termos

próprios do direito civil, conclui-se que o contrato de permuta é aquele pelo qual se dá uma coisa por outra, ou uma espécie de moeda (Cf. também considera MENEZES LEITÃO, in " *Direito das Obrigações*"; Vol. III, 1.ª ed., Almedina, Coimbra, 2002, p. 165).

E) Embora nos termos do actual Código Civil se aplique ao contrato de permuta, supletivamente e por força do disposto no seu artigo 939.º, as regras respeitantes à compra e venda, para efeitos de IMT, tais contratos são distintos, designadamente no que concerne à definição do sujeito passivo e da matéria colectável.

F) E é, por isso, que se deverá recorrer, no caso concreto, às normas do Código do IMT, designadamente ao artigo 4.º, alínea c), do Código do IMT, que estabelece que " *Nos contratos de troca ou permuta, 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*".

G) Ora, tal como entendem J. SILVERIO MATEUS, L. CORVELO DE FREITAS (in " *Os Impostos sobre o Património Imobiliário - O Imposto do Selo*"; Engifisco, 1.ª edição, Lisboa 2005, p. 342), " *De acordo com a definição aqui vertida, para que sejam aplicáveis as normas relativas à determinação do sujeito passivo e da matéria colectável nas permutas, é necessário que em ambos os lotes de bens envolvidos na troca se incluam bens imóveis, nada obstante, porém, que neles se incorporem também bens móveis, dinheiro ou outros valores mobiliários "*.

H) Idêntico entendimento resulta, aliás, do Despacho n.º 1155/2004-XV de 13/05/2004, proferido pelo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, no qual se refere que para " (. .) aplicação do regime especial da permuta basta que uma parte - e não necessariamente a totalidade - da contraprestação do permutante adquirente consista na entrega de bens imóveis. O regime fiscal da permuta não deixa de ser aplicável se uma parte da contraprestação a realizar pelo adquirente consistir na entrega de dinheiro ou eventualmente na realização de outros encargos " (sublinhado nosso).

I) Por seu turno, e de acordo com o n.º 2 do artigo 14.º do Código do IMT, " *No caso de contratos de permuta de bens presentes por bens futuros a avaliação do bem futuro será efectuada quando o bem adquirir a natureza de prédio, nos termos do CIMI* ".

J) E nos termos do n.º 3 do artigo 14.º do Código do IMT " (. .) *considera-se que o bem futuro adquire a natureza de prédio quando, no caso de imóveis urbanos a construir já se encontre aprovado o respectivo projecto de construção* ".

K) Ora, no caso *sub judice*, o Tribunal *a quo* deu como provado que a Recorrente celebrou com o Centro Social um contrato de permuta, em que este lhe transmite a propriedade de cinco lotes de terreno para construção (lote 1 a 5), sendo que, de acordo com esse

contrato, a contraprestação proporcionada pela Recorrente, em virtude da aquisição dos referidos lotes consistiu na entrega de bens imóveis (50 unidades de realojamento).

L) Pelo que não se poderá deixar de concluir que, se o contrato celebrado entre o Centro Social e a Recorrente tem como prestação a entrega de bens imóveis que terá que construir, então nos termos do disposto na alínea c) do artigo 4.º do Código do IMT, estamos perante um contrato de permuta de bens futuros.

33. Acresce que a própria AT, quer no acto de liquidação que emitiu para a celebração do referido contrato de permuta (sem imposto), quer no Ofício n.º 064... de 27/02/2009, nos termos do qual solicitou à ora Recorrente que indicasse qual o montante despendido para a construção das unidades de realojamento, e assim apurar se existia diferença susceptível de ser tributada de acordo com o n.º 3 do artigo 5.º do Código do IMT, sempre assumiu que o contrato em apreço era uma permuta.

M) Termos em que, a interpretação que o Tribunal *a quo* deveria ter acolhido, sob pena de violação do disposto nos artigos 4.º, 5.º, 12.º e 14.º do Código do IMT e ainda do artigo 13.º e 266.º da CRP era a interpretação defendida pela Recorrente.

Termos em que o presente recurso deverá ser julgado procedente por provado e, em consequência, anulada a decisão recorrida com todas as demais consequências legais, o que desde já se requer.»

A Recorrida, Fazenda Pública, não apresentou contra-alegações.

Foram os autos a vista do Magistrado do Ministério Público que emitiu parecer no sentido da improcedência do recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre apreciar e decidir, considerando que a tal nada obsta.

A questão invocada pela Recorrente nas suas conclusões das alegações de recurso, que delimitam o objecto do mesmo, e que cumpre apreciar e decidir, consiste em aferir se a sentença enferma de erro de julgamento de facto e de direito ao ter concluído que o contrato celebrado entre a Recorrente e o Centro Social não consubstancia um contrato de permuta, e, por conseguinte, aferir da violação do disposto nos artigos 4.º, 5.º, 12.º e 14.º do Código do IMT, e ainda dos artigos 13.º e 266.º da CRP.

II. FUNDAMENTAÇÃO

A decisão recorrida deu como provada a seguinte matéria de facto que aqui se transcreve:

«6. FACTOS PROVADOS

- A) A sociedade Impugnante é uma sociedade comercial cujo objeto social é a construção civil;
- B) É sujeito passivo de IRC;
- C) No âmbito da sua actividade a Impugnante celebrou com o Centro Social, Cultural e Recreativo do Bairro da E.... um contrato denominado de permuta;
- D) Tal contrato foi outorgado mediante escritura pública em 09/06/2006;
- E) Do seu teor ficou a constar que:

“O Centro Social, Cultural e Recreativo do Bairro da E..... transmite à representada do segundo outorgante H..... SA no valor de um milhão e quatrocentos e vinte e cinco mil quatrocentos e cinquenta euros os mencionados lotes de terreno identificados de um a cinco, livres de quaisquer ónus ou encargos de natureza real.

Os lotes de terreno destinam-se à construção de um Empreendimento de Habitação a Custos Controlados a ser promovido ao abrigo de um Contrato de Desenvolvimento para Habitação (CDH) a celebrar com o Instituto Nacional de Habitação (INH).

Em troca o Centro Social, Cultural e Recreativo do Bairro da E..... recebe da representada do segundo outorgante benfeitorias que consistem em obras de construção de um equipamento social denominado parque nómada constituído por cinquenta unidades de realojamento (...).”

F) Ficou, ainda, consignado que “(...) o valor total atribuído aos cinco lotes de terreno é de um milhão quatrocentos e vinte e cinco mil quatrocentos e cinquenta euros, valor precisamente igual ao valor atribuído às obras a realizar pela H.....”;

G) Antes da celebração da escritura mencionada o Centro Social procedeu à entrega da Declaração Modelo 1 para efeitos de liquidação do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis devido pelo contra a celebrar com a Impugnante;

H) Nessa sequência foi emitido o documento de liquidação nº no valor de 0,00 € com a seguinte justificação *“Este facto tributário não produz, por ora, imposto de IMT por não haver diferença declarada de valores nem diferença patrimonial de valores patrimoniais nos termos do disposto na regra 4ª do art. 12º do CIMT. Nos termos do art. 27º, alínea a) do Decreto-Lei nº 287/03 de 12/01 esta liquidação fica sujeita a rectificação logo que se torne definitivo o valor da avaliação a levar a efeito às cinquenta unidades de realojamento. Nos termos do art. 27º, alínea a) do Decreto-Lei nº 287/03, de 12/11, esta liquidação fica sujeita a rectificação logo que se torne definitivo o valor da avaliação a levar a efeito ao prédio a construir*

(bens futuros com projecto de construção aprovado) nos termos do disposto nos n.ºs 2 e 3 do art. 14º do CIMT”;

- I) Na sequência da obrigação que havia assumido, em 31/07/2006, veio a Impugnante a celebrar com o INH um Contrato de Desenvolvimento para Habitação com Empréstimo Hipotecário;
- J) Através de ofício com o n.º 064..., datado de 27/02/2009, a Administração Fiscal solicitou à Impugnante informação acerca do valor gasto na construção das cinquenta unidades de realojamento;
- K) O que a Impugnante satisfez mediante requerimento que apresentou em 12/03/2009 e no qual indica como valor total gasto em tal construção, conforme comprovativos contabilísticos que anexa, o montante de 1.019.254,65 €;
- L) Em 09/10/2009 a Impugnante foi notificada de acto de liquidação adicional de IMT no montante de 108.072,90 € mediante ofício com o seguinte teor:

Fica notificado(a), nos termos do n.º 4 do art. 31º do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT) e do art. 36º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), da liquidação adicional do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) efectuada em resultado da avaliação efectuada ao(s) bem(ns) objecto de transmissão, nos termos da parte final do n.º 2 do art. 31º do CIMT, com fundamento nos artigos 12º, n.º 1 e 14º, n.º 4 do CIMT, bem como da alínea a) do n.º 1 do art. 27º do Dec-Lei 287/2003. O pagamento do IMT deverá ser efectuado no montante de **108.072,90 €** e no prazo de 30 dias a contar da data de notificação, devendo para tal ser solicitado neste Serviço de Finanças, guias para o pagamento do mesmo.

Mais fica notificado, nos termos do n.º 3 do art. 44º do Código do Imposto do Selo (CIS) e do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), da liquidação do Imposto do Selo (IS) previsto na verba 1.1 da Tabela Geral (TG) relativo àquela transmissão. O pagamento do IS deverá ser efectuado no montante de **13.301,28 €** e no prazo de 30 dias a contar da data de notificação, devendo para tal ser solicitado neste Serviço de Finanças, guias para o pagamento do mesmo.

Da liquidação do IMT e do IS, poderá reclamar ou impugnar nos termos e prazos estabelecidos nos artigos 70º,99º e 102º do CPPT.

- M) Assentou tal acto de liquidação em informação dos serviços com o seguinte teor:

“Texto Integral com imagem”

- N) Não se conformando com tal liquidação contra ela apresentou reclamação graciosa;
- O) A qual veio a merecer despacho de indeferimento do Diretor de Finanças de Beja comunicado mediante ofício n.º 32... datado de 23/12/2010;
- P) Deste interpôs recurso hierárquico que foi endereçado para a Direcção de Serviços do IMT;
- Q) Aí foi proferido despacho pela Subdirectora-Geral daquela Direcção de Serviços que se enunciou datado de 22/11/2011 que indeferiu o recurso hierárquico;
- R) Este despacho de indeferimento concordou com a apreciação constante de informação elaborado a respeito do mesmo com o seguinte teor:

No seguimento da petição do recorrente, importa salientar o seguinte:

Nos termos do artigo 4º alínea c) do CIMT *nos contratos de troca ou permuta de bens imóveis, qualquer que seja o título por que opere, o imposto é devido pelo permutante que receber os bens de maior valor, entendendo-se como troca ou permuta o contrato em que as prestações de ambos os permutantes compreendem bens imóveis ainda que futuros.*

Como vemos a lei é clara e refere-se especificamente à permuta de bens imóveis. Entende no entanto a recorrente que a situação em análise se inclui nesse conceito, justificando essa conclusão na interpretação dada no CIMT anotado (cfr J. Silvério Mateus, e L. Corvelo de Freitas) onde se pode ler, "De acordo com a definição aqui vertida, para que sejam aplicáveis as normas relativas à determinação do sujeito passivo e da matéria colectável nas permutas, é necessário que em ambos os lotes de bens envolvidos na troca se incluam bens imóveis, não obstante, porém, a que neles se incorporem também bens móveis, dinheiro ou outros bens valores

mobiliários. Diversamente são sempre tratados como compra e venda os contratos que envolvam a troca de bens imóveis por bens móveis (sublinhado nosso). Nesse caso o valor dos bens móveis dados em troca integra o conceito de valor do contrato, conforme expressamente prevê a alínea b) do nº 5 do artigo 12º do CIMT.

Contrariamente ao que entende a recorrente, a condição essencial para a aplicação das normas do CIMT no que diz respeito à permuta, é que esta seja efectuada entre bens imóveis, podendo todavia haver incorporação de bens móveis, dinheiro ou outros valores. E é nesse sentido que vai o entendimento acima referido e que sublinhamos. Os bens imóveis deverão ser propriedade de cada um dos permutantes.

Ora sendo o Contrato de Permuta um contrato pelo qual duas partes trocam, recíproca e simultaneamente, a sua posição de proprietárias sobre bens que, por força dele, passam a estar no património de cada uma das contrapartes, não estamos perante uma situação idêntica pelo que a situação em concreto não é mais que uma compra e venda de um imóvel, cujo pagamento se traduziu na benfeitorias realizadas.

Analisemos em concreto o que está em causa.

O CS permutou vários lotes de terreno por benfeitorias a realizar pela recorrente em equipamento social já existente.

O que é o mesmo que dizer que a recorrente comprou um lote de terreno para construção e prestou serviços ao CS através das benfeitorias que realizou em equipamento que já existia e que não era sua propriedade.

O conceito de permuta em termos fiscais não se afasta do conceito em termos privados, apenas a lei fiscal vem definir condições para que em certas circunstâncias essa lei seja aplicada.

Para efeitos tributários, o conceito de permuta, constante na alínea c) do nº 4 do CIMT implica que as prestações de ambos os contraentes envolvam bens imóveis. (In código sobre o Património Imobiliário)

No artigo 2º do CIMT nº 5 integram ainda o conceito de transmissão de bens imóveis sujeitos a IMT as permutas, pela diferença declarada de valores ou pela diferença entre os valores patrimoniais, consoante a que for maior. E o artigo 4º do mesmo normativo legal, relativamente à incidência subjectiva, na alínea c), refere que nos contratos de promessa de troca ou permuta com tradição de bens apenas para um dos permutantes, o imposto será desde logo devido pelo adquirente dos bens, como se de uma compra e venda se tratasse.

Apesar de não estarmos perante um contrato promessa de permuta, a situação é a mesma, já que só o CS é que possuía o terreno que foi transmitido à recorrente que por sinal foi transmitido por um valor idêntico aos das benfeitorias efectuadas pela mesma.

Outra questão suscitada pela recorrente tem a ver com a reavaliação do VPT do imóvel.

A este propósito será importante analisarmos de uma forma cronológica todo o processo que, por via da avaliação feita aos imóveis transmitidos, resultou na liquidação agora contestada pela recorrente:

- Em 03 de Janeiro de 2006 foi entregue pelo proprietário dos imóveis à data (Câmara Municipal de Beja - CMB), no serviço de finanças competente, a declaração Mod 1 de IMI no sentido da alteração de terrenos rústicos para terrenos para construção.
- Em 09 de Junho de 2006, através de escritura de doação, a CMB doa ao CS os referidos terrenos para construção.
- No mesmo dia é outorgada uma escritura, denominada de permuta em que os ditos terrenos são transmitidos à recorrente.
- Na sequência da entrega da declaração Mod 1 desencadeia-se o processo de avaliação dos terrenos nos termos do código de IMI, tendo estes sido avaliados em 15 de Julho de 2006, e o resultado da avaliação notificada à CMB em 24 de Novembro de 2006, ambas as situações efectuadas após a dita escritura de permuta.

Refere o artigo 37º do CIMI que a iniciativa da primeira avaliação de um prédio urbano cabe ao chefe de finanças, com base na declaração apresentada pelos sujeitos passivos.

A lei define assim como momento relevante para a avaliação, a data da inscrição ou alteração do prédio, que se inicia na data da entrega da declaração mod 1 de IMI

Concluída a avaliação e fixado o valor patrimonial dos imóveis o respectivo titular ou o alienante dos mesmos deverá ser notificado do seu resultado, e eventualmente, caso houver discordância, reagirem nos termos da Lei.

Interessa pois saber quem são as partes interessadas no processo em causa.

Veja-se que no caso em concreto estamos perante dois factos tributários.

Por um lado a doação dos imóveis ao CS, e por outro lado a venda dos mesmos à recorrente.

O facto de coincidência de datas entre a doação e a venda dos imóveis é mera coincidência pelo que do resultado da primeira avaliação a notificação só deveria ser efectuada aos dois primeiros intervenientes, CMB e CS partes interessadas no primeiro facto tributário ocorrido.

Então a pergunta a fazer é, em que medida a recorrente, como terceiro Interviente no negócio poderá reagir no caso de considerar excessiva o resultado da avaliação?

A lei concede nos termos do artigo 30º do CIMT esta possibilidade, "antes da celebração do acto ou contrato, os sujeitos passivos podem requerer, ao abrigo do CIMI, a avaliação dos imóveis quando fundamentalmente considerarem excessivo o valor patrimonial tributário inscrito na matriz que serviu de base à liquidação de IMT, procedendo-se à reforma da liquidação, sendo caso disso, logo que a avaliação se torne definitiva."

Ora o que aconteceu neste caso, foi que a avaliação efectuada foi posterior ao contrato de permuta, impedindo a recorrente de utilizar a prerrogativa do artigo 30º do CIMT.

E sendo assim, entendemos que, apesar de não estarem reunidas as condições de aplicabilidade do artigo 30º do CIMT, essa impossibilidade não resulta da responsabilidade da recorrente, pelo que o chefe do serviço de finanças de Beja deverá diligenciar no sentido da mesma poder beneficiar da prerrogativa consagrada nesse artigo

Por último, a recorrente invoca o benefício do DL nº236/85 de 05 de Julho que regula o regime jurídico dos Contratos de Desenvolvimento para a Habitação (CDH).

Este regime jurídico instituído pelo DL 863/74, de 26 de Novembro, foi sucessivamente reformulado pelos DL638/76, de 29 de Julho, 412-A/77, de 29 de Setembro, 344/79, de 28 de Agosto, 236/85, de 5 de Julho, 39/89, de 1 de Fevereiro e 165/93, de 7 de Maio.

As disposições do DL 236/85 que são mantidas em vigor nos dois diplomas seguintes, referem-se exclusivamente, à concessão de benefícios financeiros e fiscais, às empresas construtoras e aos adquirentes das habitações por elas construídas, no âmbito dos contratos de desenvolvimento.

O artigo 8º, nº 1 alínea b) (Benefícios a conceder às empresas construtoras) deste DL, refere que as empresas construtoras que sejam sujeitos de CDH usufruem da isenção da SISA pela aquisição de terreno ou pela constituição do direito de superfície, sob condição de se destinar a um CDH e que este seja celebrado em prazo não superior a 2 anos a contar da data da transmissão ou da constituição referidas.

O DL 39/89, estabelece no seu artigo 7º que "compete ao Instituto Nacional de Habitação coordenar e canalizar para a Direcção Geral dos Impostos as solicitações relativas às isenções fiscais aplicáveis aos CDH previstas no DL 236/85".

Em conformidade com este preceito, devem os pedidos de reconhecimento dos benefícios em causa ser formulados pelas entidades interessadas, ainda que através do INH, sendo por estas entidades remetidos a esta Direcção de Serviços, acompanhados dos elementos de prova dos respectivos pressupostos e com a identificação dos imóveis.

Atendendo ao facto do referido diploma nada referir quanto ao momento em que esta isenção deve ser requerida, deverá ser aplicado o princípio geral contido no artigo 10º do CIMT, no sentido em que o pedido deveria ter sido formulado antes da ocorrência do facto tributário ou do pagamento do imposto, facto que não sucedeu no caso em concreto.

VI - CONCLUSÕES

Deste modo, face ao exposto, somos do parecer que não ocorreu qualquer ilegalidade na liquidação efectuada e que esta era devida, todavia atendendo ao facto da recorrente não poder usar a prerrogativa que a lei lhe permitia nos termos do artigo 30º do CIMT, devará o chefe do serviço de finanças de Beja diligenciar nesse sentido. Relativamente ao benefício fiscal consagrado no DL 236/85, o recorrente não cumpriu com os requisitos que a lei exigia pelo que não lhe poderá ser dado provimento ao mesmo.

Assim sendo consideramos ser de indeferir o presente recurso hierárquico.

S) Este despacho foi comunicado à sociedade Impugnante mediante ofício datado de 05/01/2012;

T) Com o mesmo não se conformando veio apresentar a petição inicial que deu origem à presente impugnação em 11/04/2012;

U) A sociedade Impugnante tomou conhecimento quanto à avaliação e Valor Patrimonial Tributário relativo aos cinco lotes adquiridos por via do contrato aqui em causa através de ofício recebido em 28/11/2012.

6.1.

Resultou a convicção do Tribunal da análise dos documentos constantes dos autos, designadamente juntos com a petição inicial e no processo administrativo, que não foram impugnados.

7.

FACTOS NÃO PROVADOS

Não se deram como assentes aqueles factos que se mostram contraditórios com os que resultam provados.

As demais asserções da douta petição integram antes conclusões de facto e ou de direito, não incumbindo pronúncia nesta sede.»

Conforme resulta da matéria de facto dada como provada (alíneas L) e M) a liquidação adicional de IMT em causa nos presentes autos assentou no entendimento da Autoridade Tributária (AT) de que a operação em causa não consubstancia uma permuta de imóveis nos termos do disposto no n.º 1, e alínea b) do n.º 5, do art. 2.º do CIMT.

Com efeito, a AT entendeu que estaríamos, antes, perante uma “permuta de imóveis por serviços”, o que consubstancia uma operação de “compra e venda”, pois como contrapartida dos bens imóveis recebidos pela ora Recorrente “foram disponibilizadas obras de construção de um equipamento social”.

A Meritíssima Juíza do TAF de Beja, com base na matéria de facto *supra* transcrita, entendeu que o contrato celebrado entre a Recorrente e o Centro Social não consubstancia um contrato de permuta para efeitos da alínea c) do artigo 4.º do CIMT, e com este fundamento julgou improcedente a impugnação judicial.

A Recorrente não se conforma com o decidido, e, por conseguinte, imputa à sentença, desde logo, erro de julgamento de facto e de direito ao ter concluído que o contrato celebrado entre a Recorrente e o Centro Social não consubstancia um “contrato de permuta”, violando-se o disposto nos artigos 4.º, 5.º, 12.º e 14.º do Código do IMT (conclusões A) a M) das alegações de recurso).

Vejamos.

Antes de mais, ao abrigo do disposto no art. 662.º, n.º 1 do CPC, *ex vi* do art. 2.º, alínea e) do CPPT adita-se à matéria de facto o seguinte:

V) Em 28/04/2004 foi proferido o parecer n.º 130/200, que mereceu a concordância do Despacho n.º 1155/2004-XV de 13/05/2004 do Senhor Secretário dos Assuntos Fiscais, com o assunto “Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Bens Imóveis (IMT) – troca de bens presentes por bens futuros – alienação de terrenos para construção em regime de direito de superfície a troco da construção, pelo adquirente, nos referidos terrenos e noutros da propriedade da autarquia local cedente, de equipamentos desportivos e da assunção da obrigação de realização de operação urbanística incluindo a construção de lugares de estacionamento,

mais a entrega de dada quantia em dinheiro, nos termos resultantes de concurso público internacional – noção de preço ou contrapartida a considerar para efeitos da liquidação de IMT”, do qual consta, para além do mais, o seguinte:

“11- Enquadramento jurídico-tributário distinto do que acaba ser referido tem, a nosso ver, a construção, em terrenos da própria autarquia local, de duas piscinas de 25 metros e parque de campismo por parte da “A....-l.....”, S.A.” (...)

“Na verdade, a “A.-l.....”, S.A.” (...) não fica proprietária, por força do referido concurso público, mesmo em regime de direito de superfície, dos terrenos em que se destinam a ser construídas as referidas piscinas e parques de campismo, que se mantêm da propriedade do município X”. (...)

Tal qualificação dependeria, na verdade, de os terrenos em que se destinassem a ser construídas as piscinas e parque de campismo passassem, por força do concurso público internacional, a ser propriedade da adjudicatária, o que, como foi suficientemente referido, não foi o caso.

De facto, tais terrenos permanecem (...) da propriedade do município X, circunstância que por si só, é suficiente para afastar liminarmente a qualificação do contrato em causa como de permuta de bens presentes por bens futuros.” (cfr. parecer de fls. 75-80 verso do processo administrativo, cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido).

Estabilizada a matéria de facto, vejamos então o direito aplicável.

Dispõe o art. 4.º, alínea c) do CIMT o seguinte:

“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;**” (destacados nossos)

Portanto, e antes de mais, cumpre precisar que a sentença recorrida quando afirma que não estamos perante um contrato de permuta reporta-se a um *contrato de permuta* para efeitos de IMT, nomeadamente, quando está em causa a *permuta de bens imóveis*, cuja incidência subjectiva vem prevista naquele preceito legal, e a incidência objectiva no art. 2.º, n.º 5, alínea b) do CIMT.

Neste contexto, “entendendo-se como de troca ou permuta o contrato em que as prestações de ambos os permutantes compreendem bens imóveis, ainda que futuros” – cfr. art. 4.º, alínea c) do CIMT.

Ora, o núcleo do dissídio é que a Recorrente entende que a sua *contraprestação* no âmbito do negócio jurídico celebrado (“permuta”) com o Centro Social por escritura pública outorgada em 09/06/2006 (cfr. alíneas D) e F) da matéria de facto dada como provada) consubstancia uma “entrega de bens imóveis”, e, portanto,

subsumível ao conceito de permuta previsto art. 4.º, alínea c) do CIMT.

Na verdade, não estando colocado em causa que no âmbito do contrato celebrado, a prestação do Centro Social é constituída pela transmissão de bens imóveis (lotes de terrenos), resta determinar se a contraprestação da Recorrente também *compreende bens imóveis* nos termos do art. 4.º, alínea c) do CIMT.

Sucedede que, ao contrário do que se alega na conclusão K) das alegações de recurso não resulta do contrato ora em causa que a contraprestação da Recorrente tenha sido da “entrega de bens imóveis”, uma vez que a prestação não consiste na entrega a propriedade das 50 unidades de alojamento, nem figuras parcelares desse direito.

Na verdade, do que resulta do teor da escritura pública (cfr. alínea E) dos factos provados) é que a contraprestação da Recorrente é a seguinte: “...benfeitorias que consistem em obras de construção de um equipamento social denominado parque nómada” e é este “parque nómada...” que é constituído por “...cinquenta unidades de realojamento, destinado ao realojamento de famílias...”.

Portanto, resulta daquele documento autêntico que a contraprestação da Impugnante consiste nas obras de construção de parte das unidades de alojamento a construir, obras essas que são efectuadas pela Impugnante no âmbito da sua actividade (construção), e que as faz em troca da propriedade dos lotes de terreno.

Em suma, *in casu*, não houve uma troca de bens imóveis entre as partes, não existe qualquer “entrega de bens imóveis”, não se entrega a propriedade das 50 unidades de alojamento, nem figuras parcelares desse direito, mas o que se presta é tão-somente o direito às obras de construção, efectuadas no âmbito da actividade da Impugnante.

Por outras palavras, no fundo o que se troca no contrato em análise é a propriedade dos lotes de terreno pelas despesas suportadas nas obras de construção que são incorridas pela Impugnante no âmbito do exercício da sua actividade (construção), o que afasta a qualificação do contrato em causa como contrato de permuta para efeitos de IMT.

Como escrevem António Santos Rocha e Eduardo José Martins Brás, *in Tributação do Património - IMI-IMT e Imposto do Selo – Anotados e Comentados*, 2.ª ed., Almedina, 2018, pag. 460: “Desde logo, haveremos de inferir do conceito, que a permuta de um bem imóvel por um bem móvel (por mera hipótese um veículo automóvel) ou por uma qualquer prestação de serviços, não

integra o conceito de troca ou permuta para efeitos do IMT e consequentemente, um tal negócio, será havido como compra e venda, sujeito às regras gerais de tributação, encontrando-se o respectivo valor tributável no princípio e conceito expressos nos n.ºs 1 e 5 do art. 12.º.” (destacados nossos).

Pelo exposto, im procedem as conclusões e recurso nesta parte e, portanto, a sentença recorrida não enferma do erro de julgamento de facto e de direito que vem invocado.

Por fim, invoca ainda a Recorrente que a interpretação acolhida pelo tribunal *a quo* viola os artigos 13.º e 266.º da CRP (conclusão M) das alegações de recurso).

Resulta da leitura das alegações de recurso que complementam as conclusões que a inconstitucionalidade invocada assenta no entendimento de que a questão ora discutida “sempre foi pacífica no seio da Autoridade Tributária, como se alcançou do Despacho do Exmo. Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, em situação manifestamente semelhante – Despacho n.º 1155/2004-XV de 13/05/2004.

Por conseguinte, invoca a Recorrente que o facto de existir uma decisão anterior (consubstanciada no Despacho do Exmo. Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais) “manifestamente semelhante” à sua implica que se mantenha tal entendimento, sob pena de violação do princípio constitucional da igualdade.

Vejamos.

O Tribunal Constitucional tem-se pronunciado por diversas vezes sobre o princípio da igualdade tributária, pelo que aqui chamamos à colação, e em síntese, sobre este princípio o Acórdão n.º 590/2015, de 11/11/2015:

«O princípio constitucional da igualdade tributária, como expressão específica do princípio geral estruturante da igualdade (artigo 13.º da Constituição), encontra concretização “na generalidade e na uniformidade dos impostos. Generalidade quer dizer que todos os cidadãos estão adstritos ao pagamento de impostos (...); por seu turno, uniformidade quer dizer que a repartição dos impostos pelos cidadãos obedece ao mesmo critério idêntico para todos” (TEIXEIRA RIBEIRO, Lições de Finanças Públicas, 5.ª edição, pág. 261). E tal critério, como sublinha CASALTA NABAIS, encontra-se no princípio da capacidade contributiva: “Este implica assim igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto (em termos qualitativos ou quantitativos) para os que dispõem de diferente capacidade contributiva na proporção desta diferença (igualdade vertical)” (Direito Fiscal, 7.ª edição, 2012, pág. 155). Como pressuposto e critério de tributação, o princípio da capacidade contributiva “de um lado, constituindo a ratio ou causa da tributação afasta o legislador fiscal do arbítrio, obrigando-o a que na seleção e articulação dos factos tributários, se atenha a revelações da capacidade contributiva, ou seja, erija em objeto e matéria coletável de cada imposto um determinado pressuposto económico que seja manifestação dessa

capacidade e esteja presente nas diversas hipóteses legais do respetivo imposto” (CASALTA NABAIS, ob. cit., pág. 157).

Assim o tem afirmado o Tribunal Constitucional, de que é exemplo o Acórdão n.º 84/2003: «O princípio da capacidade contributiva exprime e concretiza o princípio da igualdade fiscal ou tributária na sua vertente de “uniformidade” – o dever de todos pagarem impostos segundo o mesmo critério – preenchendo a capacidade contributiva o critério unitário da tributação», entendendo-se esse critério como sendo aquele em que «a incidência e a repartição dos impostos – dos “impostos fiscais” mais precisamente – se deverá fazer segundo a capacidade económica ou “capacidade de gastar” (...) de cada um e não segundo o que cada um eventualmente receba em bens ou serviços públicos (critério do benefício). (...) Não obstante o silêncio da Constituição, é entendimento generalizado da doutrina que a “capacidade contributiva” continua a ser um critério básico da nossa “Constituição fiscal” sendo que a ele se pode (ou deve) chegar a partir dos princípios estruturantes do sistema fiscal formulados nos artigos 103º e 104º da CRP (...)».

Este Tribunal tem, todavia, salientado que o princípio da capacidade contributiva não dispensa o concurso de outros princípios constitucionais.

Como se referiu no Acórdão n.º 711/2006, «é claro que o “princípio da capacidade contributiva” tem de ser compatibilizado com outros princípios com dignidade constitucional, como o princípio do Estado Social, a liberdade de conformação do legislador, e certas exigências de praticabilidade e cognoscibilidade do facto tributário, indispensáveis também para o cumprimento das finalidades do sistema fiscal». E prossegue: «Averiguar, porém, da existência de um particularismo suficientemente distinto para justificar uma desigualdade de regime jurídico, e decidir das circunstâncias e fatores a ter como relevantes nessa averiguação, é tarefa que primariamente cabe ao legislador, que detém o primado da concretização dos princípios constitucionais e a correspondente liberdade de conformação. Por isso, o princípio da igualdade se apresenta fundamentalmente aos operadores jurídicos, em sede de controlo da constitucionalidade, como um princípio negativo (...) - como proibição do arbítrio».

Em suma, na síntese do Acórdão n.º 695/2014, “o princípio da igualdade tributária pode ser concretizado através de vertentes diversas: uma primeira, está na generalidade da lei de imposto, na sua aplicação a todos sem exceção; uma segunda, na uniformidade da lei de imposto, no tratar de modo igual os contribuintes que se encontrem em situações iguais e de modo diferente aqueles que se encontrem em situações diferentes, na medida da diferença, a aferir pela capacidade contributiva; uma última, está na proibição do arbítrio, no vedar a introdução de discriminações entre contribuintes que sejam desprovidas de fundamento racional”.»

Ora, cumpre salientar que no caso que versa o parecer estava em causa várias relações jurídicas que o parecer decompôs e analisou de forma isolada e parcelar, e, portanto, releva não apenas a decisão final que determinou a forma de cálculo, e que poderá ser semelhante, mas também o teor do parecer no qual se sustenta a decisão do Senhor Secretário de Estado, que revela, ao contrário do que entende a Recorrente, que a questão não é linear.

Neste contexto, resulta do parecer n.º 130/200, que mereceu a concordância do Despacho n.º 1155/2004-XV de 13/05/2004, que a posição da Autoridade Tributária, no que se refere às obras de construção efectuadas (construção de duas piscinas e parque de campismo) e que constituíam contraprestação da transferência do

direito de superfície de terrenos da autarquia obstam a que se qualifique o contrato como “troca de bens presentes por futuros” porque aquela sociedade “não fica proprietária (...) mesmo em regime de direito de superfície, dos terrenos em que se destinam a ser construídas as referidas piscinas e parques de campismo, que se mantêm da propriedade do município X”. Mais se acrescenta que “tal qualificação dependeria, na verdade, de os terrenos em que se destinassem a ser construídas as piscinas e parque de campismo passassem, por força do concurso público internacional, a ser propriedade da adjudicatária, o que, como foi suficientemente referido, não foi o caso. De facto, tais terrenos permanecem (...) da propriedade do município X, circunstância que por si só, é suficiente para afastar liminarmente a qualificação do contrato em causa como de permuta de bens presentes por bens futuros.”

Ora, não vemos qualquer arbítrio na decisão da AT relativamente à Impugnante face ao teor deste despacho e às circunstâncias particulares do caso em apreço. Na verdade, a posição da AT em que assentou a liquidação, pese embora não seja idêntica, no essencial, acaba por seguir aquela linha de orientação do teor do parecer na parte *supra* transcrita, no sentido de que não estamos perante uma permuta de imóveis porque considerou que não havia uma transmissão da propriedade ou figuras parcelares desse direito, mas antes uma permuta de imóveis por serviços (obras de construção de um equipamento social).

Em suma, não se vislumbra a violação do princípio da igualdade neste particular porquanto as situações contêm particularidades próprias, e quanto à fundamentação do parecer, são tratadas de forma algo semelhante, sendo que as diferenças que se podem apontar a cada uma das situações justificam, também, um tratamento não absolutamente idêntico quanto à decisão.

Acresce ainda que importa ter presente que a AT está vinculada ao princípio da legalidade, a sua actuação deve se conformar com a correcta interpretação da lei, que como vimos *supra* assim ocorreu, e nessa medida, ainda que as situações fossem semelhantes e tratadas de forma desigual, o princípio da igualdade em concurso com aquele princípio não pode prevalecer de forma absoluta, devendo antes ser compatibilizado com aquele outro, como resulta da jurisprudência do TC, e portanto, essa compatibilização ainda que implique o tratamento diferente de situações semelhantes, não seria arbitrária, e portanto não violaria a Constituição, nem os seus princípios.

Pelo exposto, também quanto a este fundamento do recurso não assiste razão à Recorrente e, portanto, deverá ser negado provimento ao recurso.

Nos termos do artigo 527.º do CPC aplicável *ex vi* do artigo 2.º

alínea e) do CPPT a decisão que julgue o recurso condena em custas a parte a que elas houver dado causa (n.º 1), entendendo-se que dá causa às custas do processo a parte vencida na proporção em que o for (n.º 2), e, portanto, vencida no recurso a Recorrente, esta é responsável pelas custas nos termos da tabela I-B – cfr. artigos 6.º, n.º 2, 7.º, n.º 2 e 12.º, n.º 2 do Regulamento das Custas Processuais.

Sumário

I. A permuta de um bem imóvel por um bem móvel ou por uma qualquer prestação de serviços, não integra o conceito de troca ou permuta que seja subsumível ao dispotos no art. 4.º, alínea c) do CIMT;

II. Não consubstancia contrato de permuta para efeitos do CIMT a troca da propriedade de lotes de terreno por obras de construção efectuadas por uma das partes no âmbito do exercício da sua actividade (construção).

III. DECISÃO

Em face do exposto, acordam em conferência os juízes da Secção do Em face do exposto, acordam em conferência os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Tribunal Central Administrativo Sul, em **negar provimento ao recurso** e manter a sentença recorrida.

Custas pela Recorrente.

D.n.

Lisboa, 14 de Novembro de 2019.

Cristina Flora

Tânia Meireles da Cunha

Mário Rebelo