

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 309/2022-T

Tema: Imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis(IMT) e imposto do selo- incidência - troca de bens presentes por bens futuros.

SUMÁRIO

a) A regra 4ª do n.º 4 do art. 12º do CIMT, nos termos da qual, na permuta de bens imóveis, toma-se para base da liquidação a diferença declarada de valores, quando superior à diferença entre os valores patrimoniais tributários dos bens permutados, é aplicável à troca de bens presentes por bens futuros.

b) Segundo o n.º 2 do art. 408º do Código Civil, se a transferência da propriedade inerente à permuta respeitar a coisa futura ou indeterminada, o direito apenas se transfere quando a coisa for adquirida pelo alienante ou determinada com conhecimento de ambas as partes.

c) De acordo com o n.º 3 do art. 5º do CIMT, nos contratos de permuta de bens imóveis presentes por bens futuros, a transmissão, relativamente a estes, ocorre logo que os mesmos se tornem presentes, a não ser que, por força das disposições do referido Código, se tenha de considerar verificada em data anterior.

d) Nos termos dos n.ºs 2 e 3 do art.º 14.º do CIMT, para efeitos de IMT, o bem futuro torna-se prédio com a aprovação do respetivo projeto de construção.

e) Cabe ao adquirente do imóvel de maior valor indicar na declaração modelo 1 de IMT a natureza futura do imóvel objeto da contraprestação.

f) Nos termos da alínea d) do n.º 1 do art. 4.º do CIMT, caso, antes da aprovação do projeto de construção, tiver havido tradição do terreno onde o imóvel deva ser erguido para o permutante que o houver de receber, o imposto é devido, desde logo, por este, como de compra e venda se tratasse, sem prejuízo da reforma da liquidação ou da reversão do sujeito passivo, consequentes dessa aprovação.

g) O n.º 2 do art. 20.º do CIMT obriga o permutante adquirente dos bens imóveis de maior valor a juntar à declaração modelo 1, para efeitos da liquidação de IMT, cópia de planta de arquitetura devidamente autenticada pela câmara municipal da área da localização do terreno onde o bem futuro deva ser construído, sob pena de se considerar o contrato como mera promessa de permuta, tributada como compra e venda, quando implique a tradição do imóvel para aquele adquirente.

h) Quando a liquidação originária tiver sido efetuada indevidamente como se o contrato de permuta fosse definitivo, não obstante o incumprimento pelo adquirente, sujeito passivo de IMT, desse n.º 2 do art. 20.º, cabe ao serviço de finanças que a realizou liquidar adicionalmente IMT, sem prejuízo da reforma da liquidação ou reversão do sujeito passivo que possam resultar do contrato definitivo.

i) Essa liquidação adicional pode ser reclamada, desde que estiverem preenchidos os requisitos do n.º 2 do art. 69.º do CPPT, com fundamento no documento superveniente da aprovação de projeto de arquitetura, que continua, no entanto, a caber ao adquirente do imóvel de maior valor apresentar à administração fiscal.

j) A decisão da reclamação deduzida com esse fundamento cabe, no entanto, apenas à administração fiscal e não aos tribunais, cujos poderes se confinam à apreciação da legalidade do seu indeferimento.

DECISÃO ARBITRAL

RELATÓRIO

1. Identificação das Partes

1.1. Requerente

A..., SA (A...), sociedade anónima com sede na Rua ..., nº..., ..., ... –... ..., com o nº de pessoa coletiva e de matrícula na Conservatória do Registo Comercial

1.2. Requerida

Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), representada pelos juristas B... e C... .

2. Tramitação e constituição do Tribuna Arbitral

2.1. A 6/5/2022, daria entrada no CAAD o pedido de pronúncia arbitral, que seria aceite no mesmo dia.

2.2. A 10/5/2022, a Petição Inicial (PI) seria notificada á AT pelo CAAD.

2.3. A 16/5/2022, a AT comunicaria ao CAAD despacho do anterior dia 11 /5 designando para a representarem no processo os juristas B... e C... .

2.4. A 24/6/2022, o CAAD designaria árbitro singular no presente processo o jurista António de Barros Lima Guerreiro.

2.5-A 12/7/2022, despacho do Presidente do Conselho Deontológico do CAAD constituiria o Tribunal Arbitral.

2.6- A 13/7/2022, para efeitos do art. 17º do RJAT, o Tribunal Arbitral notificaria a diretora-geral da AT, na qualidade de dirigente máximo de serviço, para apresentar Resposta no prazo de 30 dias e, querendo, requerer prova adicional. Simultaneamente,

notificá-la-ia para dentro desse prazo, proceder ao envio integral do processo administrativo(PA) respeitante ao ato objeto do pedido de pronúncia arbitral.

2.7. A 6/9/2022, a Requerente apresentou a Resposta e enviou o Processo Administrativo (PA);

2.8. – A 23/9/2022, o Tribunal Arbitral dispensaria a reunião prevista no ° 1 do art. 18º do RJAT;

2.9. A 27/9/2022, a Requerente comunicaria ao Tribunal Arbitral ter sido notificada pela AT pelo Ofício 2022... dos fundamentos da liquidação adicional do imposto de selo no montante de € 2.160,00, que entretanto tinha pago a 9/8/2022, motivo pelo qual requereria a modificação subjetiva da instância nos termos do art. 20º do RJAT.

2.10- A 8/11/22 , o Tribunal Arbitral emitiria o seguinte despacho:” Solicito à Requerente e à Requerida , uma vez não constar dos anexos à PI nem do PA, cópia do projeto de construção aprovado pela câmara municipal , bem como a prova da sua entrega à AT. Mais deve a Requerida justificar , caso esse projeto não lhe ter sido entregue, o fundamento de, mesmo assim, ter liquidado o imposto nos termos da alínea c) e não da alínea d) do art. 4º do CIMT, bem como o facto de constar da escritura que cópia dessa planta foi entregue ao notário”. Esse despacho fixaria o prazo de 8 dias para cumprimento deste pedido.

2.11- A 11/11/2022, a AT, reproduzindo os esclarecimentos prestados pelo Serviço de Finanças de Arganil sobre as questões suscitadas por este Tribunal, prestaria a este a seguinte informação:

“No Serviço de Finanças de Arganil não foram entregues quaisquer cópias dos projetos de construção aprovados pela respetiva Câmara Municipal.

Compulsados os elementos disponíveis, nomeadamente a respetiva aplicação informática da AT - Autoridade Tributária e Aduaneira, não constam registadas quaisquer declarações modelo 1 de Imposto Municipal de Imóveis e, conseqüentemente quaisquer cópias dos

projetos de construção aprovados pela Câmara Municipal, relacionadas com os prédios/bens futuros a entregar pela requerente ao primeiro outorgante que assim consta no teor da escritura de “permuta e hipoteca”, celebrada a 2020.07.30 no cartório notarial a cargo da notária D..., de folhas 107 a 110 verso do livro de notas para escrituras diversas n.º 80-A.

Relativamente à liquidação do imposto efetuada a 2020.07.30, que precedeu a celebração da referida escritura nos termos do disposto n.º 1 do artigo 22º do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT) e cuja iniciativa foi da interessada com base na declaração modelo de modelo oficial (declaração modelo 1 de IMT), preenchida, assinada e apresentada neste Serviço de Finanças a 2020.07.30, em cumprimento do disposto no n.º 1 do artigo 19.º do CIMT, foi posteriormente verificada a ocorrência de lapso, uma vez que, apesar de obviamente não ter sido exibida qualquer escritura, não foi considerado que a tradição dos bens apenas se verificou para uma das partes permutantes pelo que, erradamente, não foi aplicado o que se encontra estatuído na alínea d) do artigo 4.º do CIMT, erro de direito posteriormente corrigido em cumprimento do disposto no n.º 2 do artigo 31º do mesmo código.(...)”

2.12- No mesmo dia, tendo em conta a informação já prestada pela Requerida e por esse elemento não constar dos autos, o Tribunal Arbitral notificaria a Requerente para enviar com urgência, cópia da planta de arquitetura anexa à escritura de permuta aprovada pela câmara municipal do conselho de Coimbra.

2.13- A 21/11/2022, a Requerente juntaria aos autos os seguintes elementos:

- Certidão de fotocópia de planta de arquitetura relativa a armazém a construir na zona industrial de Coimbra, extraídas no Cartório Notarial D..., integrando o Documento arquivado com o nº 85 no respetivo Maço de Documentos , a instruir a escritura iniciada a folhas 107 do Livro de Notas para Escrituras Diversas nº 80- A.

- Cópia de ofício da Câmara Municipal de ... de 15/10/2009, com menção do deferimento de projeto de arquitetura relativo à construção de um armazém, ocorrido em 8/10/2009 ,

- Cópia de ofício da mesma Câmara Municipal datado de 20/06/2013, com menção do deferimento do projeto de construção desse armazém a 19/ 6 anterior.
- Cópia das declarações modelo 1 do IMI apresentadas, nos termos do nº 1 do art. 13º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis(CIMI), em 26/11/2009 e em 21/5/2013 , com os nºs respetivamente ... e ..., pela então proprietária desse armazém.

Acrescentaria a Requerente que “Pelo exposto, quando se procedeu à liquidação inicial do IMT e do IS, a AT já tinha conhecimento do projeto de construção, uma vez que já tinha sido apresentado o respetivo IMI”.

3- O PEDIDO

A Requerente pede a declaração de ilegalidade e conseqüente anulação da liquidação adicional do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) nº..., no valor de € 17.550,00,00, e da liquidação adicional do Imposto de Selo (IS) nº..., no valor de € 2.160,00, ambas datadas de 11/11/2022 e registadas com o mesmo número de declaração 2022/11832, emitidas pela Autoridade Tributária e Aduaneira, comunicadas à Requerente através do Serviço de Finanças de Arganil– SF0701) nº 2022..., por Ofício datado de 11/01/2022, posteriormente completado pelo Ofício nº 2022..., datado de 18/7/2022, da mesma entidade. Nos termos já referidos, as importâncias liquidadas foram pagas pela Requerente, respetivamente a 10/2/2022 e a 9/8/2022.

Tais liquidações reportam-se a contrato de permuta com hipoteca do prédio urbano, com as características de terreno para construção, sito em ..., na Rua ..., n.º ..., ...-... ..., inscrito na respetiva matriz sob o art. ..., da União de Freguesias de ... e ..., correspondente ao art. ...º da matriz da extinta freguesia ..., concelho de Coimbra com bens futuros, dois armazéns a construir pela própria Requerente nesse prédio urbano, identificados no título constitutivo da propriedade horizontal.

A pretensão da Requerente fundamenta-se nas alínea c) do art. 4.º, no n.º 4 do art. 12.º e n.ºs 2 e 3 do art. 14.º, todos do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis(CIMT), aplicáveis ao imposto de selo por força do n.º 4 do art. 9.º do Código do Imposto do Selo(CIS), abrangendo a condenação da AT na restituição à Requerente do valor de € 17.550,00, referente ao IMT pago em excesso e do valor de € 2.160,00, apurado em liquidação adicional de imposto de selo, mais, em ambos os casos, o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos dos art.ºs 43.º e 100.º da Lei Geral Tributária (LGT)

4. Posição das partes

4.1 Posição da Requerente

Segundo a Requerente, as liquidações adicionais em causa, fundamentaram-se erradamente na al. d) do art.º 4.º do CIMT, já que terão resultado, ao contrário do que pretende a administração fiscal, de um contrato definitivo de permuta e não de um mero contrato de promessa.

Assim, não se lhes seria aplicável, não essa al. d), mas a alínea c) dessa norma, como acontecera nas liquidações originárias de IMT e imposto de selo de 30/7/2020, que a AT indevidamente teria posto em causa.

Nessa liquidação adicional, a AT, com efeito, teria considerado matéria coletável a que aplicou a taxa de 6,5 % de IMT e à taxa de 0,8 % do imposto de selo, em vez da diferença de valores declarados dos bens permutados como fizeram as liquidações corrigidas, o valor patrimonial do imóvel adquirido pela Requerente, tratando a operação como sede uma compra e venda se tratasse, sem, para esse efeito, aguardar, como devia ter feito, a avaliação prevista nos n.ºs 2 e 3 do art. 14.º do CIMT, aplicável ao imposto de selo “ex vi” do n.º4 do art. 9.º do CIS, que a AT estava legalmente obrigada a fazer.

No entanto, a Requerente advoga que a primeira liquidação, feita no âmbito do contrato de permuta em apreço com base na diferença declarada de valores foi efetuada nos termos

do disposto da al. c) do art.º 4.º do CIMT e n.º 4 do art. 9º do CIS , apenas sendo possível à AT efetuar uma liquidação adicional de IMT e de imposto de selo posteriormente à avaliação dos dois armazéns (bens futuros), caso a diferença de valores patrimoniais tributários apurados nessa avaliação fosse superior aos valores declarados.

4.2-Posição da Requerida

Invoca a Requerida que, sobre esta matéria foi emitida a Instrução de Serviço n.º 7/2009 da DSIMT (Direção de Serviços do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis), onde foram divulgados os seguintes esclarecimentos:

“g. Na permuta de bem presente por bem futuro com projeto de construção aprovado a liquidação deverá ser feita antes do ato ou contrato e a matéria coletável é a diferença declarada de valores (VD) quando superior à diferença entre os valores patrimoniais tributários (VPT) dos prédios;

h. Na permuta de bem presente por bem futuro não construído a transmissão em relação ao bem futuro só ocorrerá quando o mesmo se tornar presente. Nestes termos, numa 1ª fase haverá a liquidação respeitante à transmissão do bem presente, como se de uma compra e venda se tratasse, e quando o bem futuro não construído se tornar presente ou bem futuro com projeto de construção aprovado, a liquidação deverá ser reformulada, tomando-se então em consideração a maior das seguintes diferenças: a declarada de valores (VD) ou a diferença entre os VPT dos prédios”.

No mesmo sentido, acrescentaria a Requerida, pronunciar-se-ia o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte (TCA Norte) de 11/11/2021, proferido no processo n.º 03555/10.8BEPRT, nos seguintes termos:

“... o CIMT permite a permuta de bem presente, com bem futuro, nos termos da alínea c) do artigo 4.º do CIMT.

Particular relevância assume, neste contexto, o conceito de troca ou permuta, como sendo o contrato em que as prestações de ambos os permutantes compreendem bens imóveis, ainda que futuros.

(...) Por outro lado, afigura-se-nos evidente que o legislador pretende referir-se, na definição de tal conceito, aos bens futuros que, como resulta do n.º 3 do art. 14.º adquiriram a natureza de prédio, pelo facto de disporem já do respetivo projeto de construção aprovado pelo município, ou seja, aos bens imóveis que temos vindo a designar por bens relativamente futuros.

Questão diversa se verificará relativamente aos bens futuros que, pelo facto de não possuírem projeto aprovado e, nessa medida, não lhes poder ser atribuída, ainda, a natureza de prédio ou pelo facto de não integrarem o direito de propriedade do promitente [art. 36.º/10, b)], ou seja, os que designamos por bens absolutamente futuros, por falta de enquadramento no conceito de permuta, logo, não se pode concretizar, relativamente a eles, a permuta, tal qual é entendida pelo Código, devendo, isso sim, caírem na alçada da alínea seguinte.

d) Nos CONTRATOS-DE-PROMESSA DE PERMUTA OU TROCA, designadamente quando tenham por objeto “bens absolutamente futuros”. Neste caso se houver tradição do bem presente para o permutante que o haverá de receber, o imposto será devido, desde logo, por este, como de compra e venda se tratasse, sem prejuízo da reforma da liquidação ou da reversão do sujeito passivo, conforme o que vier a resultar do contrato definitivo.

(...)

Por outro lado, caso se tratasse de contrato de permuta, sempre o sujeito passivo estaria obrigado a entregar o projeto de construção aprovado – cópia da planta de arquitetura devidamente autenticada – conjuntamente com a declaração modelo 1 do IMT, como, aliás, resulta do disposto no art. 20.º/2, tendo em vista a avaliação do bem futuro para efeitos de concretização da liquidação do imposto que fosse devido pelo contrato de permuta.»

No mesmo sentido, citaria a Requerida o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA) de 23/03/2014, proferido no processo n.º 0594/13 (www.dgsi.pt), que apreciou em termos gerais o regime tributário da permuta, na passagem que ora integralmente se transcreve:

«(...) na definição legal, tanto será permuta a troca imediata da propriedade e da posse material de bens imóveis entre ambas as partes e nos dois sentidos, como a situação em que a prestação de uma das partes envolve um bem futuro, ou seja, um bem que ainda está em construção ou que o permutante ainda vai adquirir a terceiro.

Na verdade, no art. 211.º do CCivil definem-se as coisas futuras como sendo «... as que não estão em poder do disponente, ou a que este não tem direito, ao tempo da declaração negocial». Ora, sabido que os bens futuros podem ser absolutamente futuros (os que não existem na ordem jurídica, que estão em projeto ou em fase de construção, mas ainda não são bens com identidade própria) ou relativamente futuros (os que já existem e são reais mas não estão ainda no património do disponente) importa distinguir entre o momento da celebração do contrato e o momento em que nas leis tributárias (CIRS, CIRC, CIMT, CIMI, entre outras) se considera consumada essa mesma permuta.

Até porque no contrato de permuta de bens presentes por bens futuros, a transmissão do direito de propriedade das coisas permutadas tem como causa o próprio contrato mas, nada sendo estipulado pelas partes, os efeitos ocorrem em momento diferente: quanto aos bens presentes, no momento da celebração do contrato e quanto aos bens futuros, no momento em que se tornam presentes (n.ºs. 1 e 2 do art. 408º do CCivil).

Mas é o próprio artigo 408.º do CCivil que no seu n.º 2 abre a exceção para a transferência da propriedade dos bens futuros, estabelecendo que a transmissão da propriedade só se produz quando os bens se tornarem presentes no património do transmitente.

Aplicando esta regra da Lei civil às permutas de bens presentes por bens futuros, teríamos que ter em conta que a transmissão da propriedade destes últimos só ocorre quando eles se

tornarem presentes no património do permutante que no contrato fica com a obrigação de os entregar. (...)

Em respeito a este princípio o Código do IMT estabelece que a consumação da permuta de bens presentes por bens futuros não ocorre necessariamente, de forma imediata, na data da celebração do contrato. (...)

Daqui resulta que nestes casos a permuta não se consome num só momento mas em dois momentos distintos, sendo um facto tributário composto por outros dois que se produzem em momentos diferentes no tempo. Assim, quando é celebrado o contrato e se transmite a propriedade de um dos bens, ocorre uma transmissão e quando se transfere a propriedade do bem futuro, ocorre a segunda transmissão. Com esta segunda transmissão consuma-se em simultâneo e de forma automática a permuta.» (José Maria Fernandes Pires, Lições de Impostos sobre o Património e do Selo, Almedina, 2010, pp. 334/349.)

Aliás, para efeitos de incidência de IMT, na parte final do nº 3 do art. 5º do CIMT também se ressalvam os casos em que a transmissão dos bens futuros venha a ocorrer em data anterior àquela em que eles se tornam presentes, ou seja, os casos em que a transmissão para efeitos do IMT ocorre antes de se verificar a sua transmissão nos termos do Código Civil [por exemplo, os imóveis urbanos ainda não construídos, mas já com projeto de construção aprovado, os quais, por força da exceção constante do nº 3 do art. 14º do CIMT, são considerados, para efeitos de permuta e desse imposto, como bens presentes (Também João Ricardo Catarino, Aspetos Relevantes do Novo Regime de Avaliação da Propriedade Urbana para Fins Fiscais, in Fisco nº 119-121, p. 95, considera que «em bom rigor, não é materialmente possível a posse ou tradição de bens futuros sobre os quais se concebem meros direitos de crédito, os quais, quando integrados no objeto de uma relação jurídica configuram como um direito à prestação de um bem futuro».)].»

Segundo a Requerida, as partes convencionam a permuta de um terreno para construção com dois armazéns que nele virão a ser edificados, mas, apesar de na escritura de 30/7/2020, relativa ao contrato de permuta, se fazer referência a uma declaração proferida pelo segundo outorgante de acordo com a qual “ a sociedade A..., SA. (...) observará

rigorosamente o projeto de construção, já aprovado, dos edifícios a construir no terreno ...”, a Requerente não fez prova cabal da situação em que se encontram os bens futuros, nomeadamente, se os referidos armazéns dispõem já do respetivo projeto de construção aprovado pelo município.

Segundo a Requerida, uma escritura pública, enquanto documento autêntico, apenas prova a verdade dos factos que se passaram na presença do documentador, atestados com base nas suas perceções deste, e não os factos dos quais este tiver obtido um conhecimento meramente indireto através das declarações dos intervenientes na elaboração do documento (2ª parte do n.º 1 do art.º 371.º do CC).

A escritura pública não garante, nem pode garantir, 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 terem sido produzidas perante este.

Com a entrega da declaração modelo 1 do IMT, o sujeito passivo estaria obrigado a entregar também o projeto de construção aprovado, como, aliás, resulta do disposto no n.º 2 do art. 20.º do CIMT, tendo em vista a avaliação do bem futuro para efeitos de concretização da liquidação do imposto que fosse devido pelo contrato de permuta, o que não teria feito. 26.º Também não foi, posteriormente, junta ao processo pela Requerente qualquer prova nesse sentido.

Ora, para que se verificasse a aplicação da al. c) do art.º 4.º do CIMT ao caso em apreço, que a Requerente reclama, seria necessário que os bens futuros tivessem já projeto de construção aprovado pelo município, cabendo ao contribuinte o ónus de comunicação e prova do mesmo, nos termos do disposto no n.º 1 do art. 74.º da LGT, o que não teria feito.

Assim, conforme o enquadramento acima exposto relativo a bens futuros e bens absolutamente futuros, a Requerente permutou um imóvel (terreno para construção) por dois bens absolutamente futuros (armazéns a construir), que, por isso, a quando da liquidação não tinham existência física nem jurídica.

Nos termos do n.º 2 do art. 14.º do CIMT, a avaliação dos imóveis em causa apenas poderia ser efetuada quando adquirissem a natureza de prédio, conseqüente da aprovação do projeto de construção.

Assim, admitindo a alínea c) do artigo 4.º do CIMT apenas a permuta de bens futuros e não de bens absolutamente futuros (como é o caso em apreço nos autos), não é possível qualificar como permuta o contrato, celebrado em 30.07.2020, entre a Requerente e a sociedade E..., Lda., devendo, isso sim, cair na alçada da alínea seguinte desse art.

Assim, no concreto caso, a celebração do contrato é um facto sujeito a IMT e imposto de selo, incidindo o imposto sobre o valor do terreno de construção, como se de um contrato de compra e venda se tratasse como, aliás, impõem a al. d) do art.º 4º e o n.º 3 do art. 5º do CIMT, pelo que a liquidação impugnada não suscita reparo.

Inexistindo erro na liquidação impugnadas improcederia naturalmente o pedido de reconhecimento do direito a juros indemnizatórios, por falta de verificação dos pressupostos legais respetivos.

5. Saneamento

O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos previstos na alínea a) do n.º 1 do art.º 2º do RJAT.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e estão legalmente representadas.

Não foram invocadas quaisquer nulidades ou anulabilidades de que o Tribunal deva conhecer de imediato.

O pedido de pronúncia arbitral contém uma cumulação de pedidos de anulação de IMT e imposto de selo, que é legal.

Nos termos do nº 1 do art. 104º do CPPT, na impugnação judicial é admitida a cumulação de pedidos, ainda que relativos a diferentes atos, e a coligação de autores, desde que, cumulativamente:

a) Aos pedidos corresponda a mesma forma processual;

e

b) A sua apreciação tenha por base as mesmas circunstâncias de facto ou o mesmo relatório de inspeção tributária, ou sejam suscetíveis de ser decididos com base na aplicação das mesmas normas a situações de facto do mesmo tipo.

Segundo o nº 2 dessa norma legal, não obsta à cumulação ou à coligação referida no nº anterior a circunstância de os pedidos se reportarem a diferentes tributos, desde que todos se reconduzam à mesma natureza, à luz da classificação prevista do n.º 2 do art. 3.º da LGT.

A mencionada “ação de monotorização” promovida pelo serviço de finanças do concelho de Arganil tem as características de uma inspeção interna visando a confirmação dos factos declarados pelo sujeito passivo, nos termos da alínea a) do nº 2 do art. 2º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT, aprovado pelo art. 1º do DL nº 413/98, de 31/12). Assim, estando em causa idênticas circunstâncias de facto, é admissível a cumulação da impugnação da liquidações de IMT e imposto de selo consequentes dessa ação inspetiva, não obstante a essa cumulação a modificação subjetiva da instância requerida a 22/9/2022, já que o pedido de pronúncia arbitral inicial já comportava a apreciação da legalidade do imposto de selo.

6. Fundamentação de facto

6.1. Factos Provados

E..., LDA, doravante referida por E..., representada pelos seus sócios e gerentes únicos, apresentou pedido de homologação de projeto de arquitetura para construção na zona industrial de ... de uma edificação destinada a armazéns, num total de 6 unidades, abrangendo uma área bruta de 1988 m², localizado em ..., na área da União de Freguesias de ... e ... do concelho de Coimbra, que seria deferido a 8/10/2009, por despacho do vice-presidente da câmara municipal desse concelho, no exercício de competência delegada pelo presidente do município. Tal despacho, proferido com base na informação n.º ...5/2009 da chamada DGUN, órgão da câmara municipal do concelho de Coimbra, seria notificado à E... a 10/10/2009.

A Requerente não juntou aos autos cópia desse pedido e da planta de arquitetura que o acompanhou. Dos autos não consta igualmente a data da sua apresentação na câmara municipal do concelho de Coimbra, mas apenas a informação n.º 1495/2009

Tal pedido seria registado com o n.º 6990/09, originando o proc. 1253/2009.

Com o deferimento desse pedido, a E... seria convidada, a 15/10/2009, para apresentar no prazo de 6 meses prova da contrapartida da cedência ao município de ..., através do registo do seu averbamento na Conservatória do Registo Predial de ... da área de 338 m², projeto de escoamento das águas pluviais sujeito a parecer da Águas de ... e projetos de especialidades, nos termos do art. 11.º da Portaria n.º 232/2008, de 11/3.

Antes do deferimento desse pedido, por força do qual seria classificado de terreno para construção nos termos do n.º 3 do art. 6.º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI, o terreno destinado a essa edificação era um prédio rústico, com uma área bruta de 1988 m².

A 19/6/2013, despacho por subdelegação de vereador da câmara municipal do concelho de Coimbra, notificado a 20/6/2013, autorizaria a construção de uma edificação nesse terreno, com referência ao projeto de arquitetura aprovado, com alteração apenas dos lugares de estacionamento e cércuas.

O mesmo despacho determinaria a autoliquidação das taxas urbanísticas devidas, convidaria a E... para, no prazo de um ano, nos termos do n.º 1 do art. 76.º do Regime Jurídico de Urbanização e Edificação (DL n.º 555/99, de 16/12) requerer alvará de licença de construção, juntando os elementos previstos na Portaria n.º 216-E/2008, de 3/3, e declararia ser da responsabilidade da E... construir no prazo de 24 meses as estruturas urbanísticas necessárias, nos termos do Regulamento Municipal da Urbanização e Edificação, Taxas e Compensações Urbanística de ... (RMUE, publicado na II Série do Diário da República de 10/7/2012). Tal despacho, proferido no âmbito do proc. 23/2013, basear-se-ia em informação dessa data da Divisão de Reestruturação Urbana do Departamento de Planeamento de Gestão Urbana da Câmara.

O eventual requerimento do alvará de requerimento da licença de construção não seria junto aos autos, não constando destes que tenha entretanto ocorrido ou não qualquer causa de caducidade do ato administrativo de homologação do projeto de arquitetura, como prevê o art. 71.º do RJUE, quando ocorram as circunstâncias aí previstas.

É de referir que oficialmente a União de Freguesias de... e ... compreende as localidades de ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... e ..., não registando o sítio na Internet dessa União de Freguesias a localidade de ..., que, face aos elementos obtidos, se presume, no entanto, integrar a localidade

A 26/11/2009, a E... apresentaria no ... serviço de finanças do concelho de Coimbra declaração modelo 1 para efeitos de IMI n.º ..., em consequência da passagem a urbano do imóvel que atualmente consta do art. ...º da matriz predial da União de Freguesias de ... e..., consequente do deferimento do projeto de arquitetura de 15/10/2009.

A 21/5/2013, a E... apresentaria no ... serviço de finanças do concelho de Coimbra declaração modelo 1 para efeitos de IMI n.º ..., relativa à desanexação da referida parcela de 338 m² desse terreno para construção.

No dia 30 /7/2020, foi celebrada uma escritura pública de permuta e hipoteca no Cartório Notarial D..., sito em Coimbra, de fls. 107 a fls. 110Vº do Livro de Notas para Escrituras

Diversas nº 80-A, em que foram intervenientes a E..., representada pelos seus sócios e gerentes únicos, e a sociedade ora Requerente, representada pela sua administradora única. Para efeitos da liquidação de IMT, a Requerente apresentaria a declaração modelo 1 para efeitos da liquidação de IMT também a 30/7/2020, data em que procederia ao pagamento do imposto liquidado.

Através dessa escritura pública, a E... cedeu à ora Requerente, pelo valor de 300.000,00€, o prédio urbano de que então era dona e legítima possuidora composto pelo anteriormente referido terreno para construção sito em ..., na Rua ..., nº ..., União de Freguesias de ... e ..., concelho de Coimbra, identificado na respetiva matriz predial dessa União de Freguesias com o art. ...º, com a área de 4438 m2. Tal bem vem identificado, através do Código 01, como bem imóvel presente, no Campo 33 da Declaração modelo 1, apresentada para efeitos da liquidação de IMT.

Em contrapartida, no mesmo ato, a ora Requerente cedeu à referida E..., pelo valor global de 270.000,00€ os seguintes bens futuros, mencionados, através do Código 03, com projeto de construção aprovado, no Campo 33 da Declaração modelo 1.

- Armazém, com a área de 445,80 m2, a que as partes atribuíram o valor de € 170.000,00;
- Armazém com a área de 313 m2, a que as partes atribuíram o valor de € 100.000,

Não obstante a menção no Código 03 do campo 33 da declaração modelo 1 apresentada para efeitos da liquidação de IMT à existência de projeto de construção aprovado desses dois armazéns, tal projeto não seria entregue pela Requerente à administração fiscal, o que não obstaria a que o contrato em causa fosse tributado como permuta definitiva, o que, segundo a Requerida, se teria devido a erro seu.

Declararam ainda os intervenientes esses armazéns deverem construídos pela ora Requerente no prédio urbano acima descrito, segundo o próprio título constitutivo da propriedade horizontal.

Nessa escritura, as partes afirmaram a Requerente já ter procedido, a 17/3/2020 ao pagamento à E... da quantia de 30.000,00 € , correspondente à diferença dos valores declarados dos bens permutados.

Nessa escritura pública, a Requerente obrigou-se a concluir a construção das edificações e a promover a constituição e registo da propriedade horizontal no prazo de dois anos a contar da data da celebração do documento, suportando todos os encargos, incluindo impostos e taxas, inerentes à construção e licenciamento dos bens, bem como à sua ocupação/utilização

Do mesmo modo, no prazo de 30 dias após a obtenção da licença de ocupação / utilização das frações autónomas a construir , objeto da permuta, a Requerente obrigou-se a acompanhar a E... na ... Conservatória do Registo Predial de Coimbra, no registo a seu favor dessas frações autónoma, devendo para o efeito a Requerente notificar a E... por carta registada com aviso de receção indicando o dia e hora para em que os seus representantes deveriam comparecer para esse efeito nessa Conservatória.

Não foi provado se esses prazos foram, ou não, cumpridos

Na mesma escritura, as partes declararam os imóveis adquiridos se destinarem a revenda

Foram arquivados, entre outros documentos, os comprovativos de liquidação e pagamento de IMT nº ...2021..., no valor de 1.950,00€, e de imposto de selo nº ..., no valor de 240,00€, em 30/7/2020 e registados com o nº 2020/... .

A Requerente juntou à escritura planta de arquitetura que ficaria depositada no Cartório Notarial D..., mas não o projeto de construção aprovado, onde incluem as duas construções aí referidas. .

A referida escritura identificaria a Requerente como primeira permutante e sociedade E... como segunda permutante, como bem 1 o prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo ...º, acima referido, e como bens 2 e 3 os dois armazéns acima referidos a construir, classificados como bens futuros .

Foi aí declarado que o primeiro permutante recebia o bem 1 pelo valor de 300.000,00€ e que o segundo permutante receberia os bens 2 e 3 pelo valor global de 270.000,00€, tendo ficado aí consignado que estes dois bens estavam pendentes de avaliação, nos termos dos nºs 2 e 3 do artº 14º do CIMT .

Assim, atenta a diferença declarada de valores (300.000€ - 270.000€), foi efetuada a liquidação de IMT e imposto de selo pelos valores referidos.

Nessa escritura pública, a Requerente constituiria hipoteca para cumprimento das obrigações de construção, legalização e entrega do imóvel sobre fração autónoma de prédio urbano sito em ... Travessa ..., n s ... e ...-, ..., nº s, ..., ... e ..., e ..., nº 10, 10-A e..., União das Freguesias ... e ..., até ao valor de € 250.000,00

Posteriormente , o serviço de finanças do concelho de Arganil, no âmbito de uma ação de monitorização dessas liquidação inicial , pelo ofício n.º 2022..., datado de 11/01/2022, do Serviço de Finanças de Arganil, notificaram a Requerente da liquidação de IMT, no valor a pagar de €17.550,00, e da liquidação de imposto de selo, no valor a pagar de € 2.160,00, ambas emitidas em 11.01.2022, respeitantes à aquisição por parte da Requerente, no âmbito do contrato de permuta, acima identificado, do prédio urbano (terreno para construção).

As referidas liquidações, ora impugnadas, fizeram--se acompanhar da seguinte fundamentação: “Apesar de se ter verificado a tradição do(s) bem/bens apenas para um dos permutantes, designadamente do prédio inscrito na matriz predial urbana da União das Freguesias de ... e ..., concelho de Coimbra, sob o artigo n.º ... (terreno para construção), com o valor patrimonial tributário de € 189256,90 e valor declarado de € 300000,00, não foi naquela liquidação de imposto aplicado o disposto na alínea d) do artigo 4º do CIMT.”

Não consta do PA que a Requerente tenha sido ouvida no âmbito da referida ação de monitorização, antes dessas liquidações.

Factos não provados

Não se consideram não provados quaisquer factos relevantes para o conhecimento da causa

6.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal 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 (cfr. n.º 2 do art.º 123.º do CPPT e n.º 3 do art.º 607.º do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis ex vi alíneas a) e), do n.º 1 do art.º 29º do RJAT). 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 da(s) questão(ões) de Direito (cfr. n.º 1 do art.º 511.º do CPC, correspondente ao atual art.º 596.º, aplicável *ex vi* da alínea e) do n.º 1 do art.º 29.º do RJAT). Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do n.º 7 do art.º 110.º do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

7. Direito aplicável

Nos termos do n.º 1 do art. 4º do CIMT, o IMT é devido pelos adquirentes dos bens imóveis, sem prejuízo das seguintes regras:

a)

b).....;

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;

d) 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 compra e venda se tratasse, sem prejuízo da reforma da liquidação ou da reversão do sujeito passivo, conforme o que resultar do contrato definitivo, procedendo-se, em caso de reversão, à anulação do imposto liquidado ao permutante adquirente;

e)..... ;;

g)

A regra 4ª do nº 4 do art. 12º do mesmo Código estipula, por sua vez, que, 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.

Tal norma reproduz a regra 8ª do art. 19º do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CIMSISD), que dispunha, nas permutas de bens imobiliários, tomar-se como base da liquidação a diferença declarada de valores, quando superior à diferença de valores patrimoniais.

Os nºs 2 e 3 do art.º 14.º do CIMT determinam respetivamente que no caso de contratos de permuta de bens presentes por bens futuros, a avaliação do bem futuro será efetuada quando o bem adquirir a natureza de prédio, nos termos do CIMI” e que o bem futuro adquire a natureza de prédio quando, no caso de imóveis urbanos a construir, já se encontre aprovado o respetivo projeto de construção.

O segundo preceito corresponde ao nº 5 do art. 109º do CIMSISD, de acordo com o qual, no caso de permuta de bens imóveis por bens futuros, a avaliação do bem futuro seria feita com base em projeto de construção aprovado e seus anexos, devidamente autenticado pela competente câmara municipal.

Na permuta de bens imóveis presentes por outros bens imóveis presentes ou de bens imóveis presentes por imóveis futuros com projeto de construção aprovado, a liquidação de IMT e do imposto de selo da verba 1.1. da Tabela Geral, como acontece com qualquer

transmissão sujeita a IMT, precede o ato ou contrato, com base na declaração de modelo oficial devidamente preenchida que o adquirente está obrigado a apresentar nos termos do nº 1 do art. 19º do CIMT.

A essa declaração, exigível quando houver projeto de construção aprovado, deve o interessado, nos termos do nº 2 do art. 20º do CIMT, cópia da planta de arquitetura devidamente autenticada.

É, assim, com base nessa cópia da planta de arquitetura e do termo da declaração para efeitos da liquidação de IMT que deve ser efetuada a avaliação do imóvel cujo resultado deve ser confrontado com o valor patrimonial tributário do bem presente para efeitos da concretização da liquidação definitiva do IMT. Esta é, assim, oficiosamente efetuada pela administração fiscal a partir desses elementos.

Caso o adquirente do imóvel não disponha de projeto de arquitetura aprovado, o contrato é classificado como promessa de permuta e não como permuta. Esta apenas ocorre com a aprovação desse projeto, efetuando-se então o recálculo do imposto inicialmente apurado incluindo, se for caso disso, as consequentes reforma ou reversão da liquidação inicial de IMT .

A promessa de permuta, quando acompanhada da tradição do imóvel, é, assim, tributada, não enquanto tal, mas como compra e venda.

Essa transmissão resulta claramente do contrato junto: por força deste, a Requerente adquiriu a propriedade plena do terreno para construção, cuja transferência não seria condicionada à construção dos armazéns, mas resultaria diretamente daquele negócio jurídico. A conclusão dessa construção não tem, assim, quaisquer efeitos suspensivos da transferência da propriedade.

Tudo conjugado, o legislador fiscal ficcionaria uma permuta no caso de o bem imóvel futuro dispor de projeto de construção aprovado.

O facto de, no Cartório Notarial D... ter sido depositada cópia de planta de arquitetura relativa aos bens 2 e 3 não demonstra, no entanto, que a câmara municipal do concelho de Coimbra tenha aprovado qualquer projeto de construção relativamente a eles.

O despacho de 10/10/2009 do vice-presidente da câmara municipal do concelho de Coimbra limitou-se a autorizar a edificação de uma construção num até então prédio rústico. Tal construção não é, no entanto, suficientemente determinada para se concluir a construção autorizada abranger os bens 2 e 3 referidos na escritura.

A Requerente não juntou aos autos, com efeito, qualquer prova de o projeto aprovado, do qual o Tribunal Arbitral não tem conhecimento direto, corresponder concretamente às plantas de arquitetura depositadas no Cartório Notarial D... .

Tais plantas de arquitetura não vêm, aliás, identificadas através das assinaturas dos arquitetos proponentes, bem como pelo nº ou nº s do processo urbanístico a que respeitam.

Tais projetos de arquitetura reportam-se aparentemente à mesma área bruta de construção de 1988 m², mas tal não que dizer que pertençam ao mesmo bem futuro, a começar porque respeitam a dois bens futuros, ao passo que o deferimento obtido da câmara municipal de Coimbra se reporta a um só bem futuro.

Por outro lado, a soma das áreas dos armazéns que a Requerente pretende construir, no entanto, é apenas de 758,80 m², muito inferiores à área bruta de construção de 1988 m² do terreno onde a construção é suposto ser implantada. Segundo a própria informação nº 1495/2009 anteriormente citada, os bens futuros inserem-se em um conjunto de armazéns já existentes ou eventualmente a construir no mesmo local.

O próprio facto de a Requerente não ter junto à declaração modelo 1 projeto de construção é, ainda que implicitamente, admitido por esta quando afirma, na comunicação de 21/11/2022, que, “Pelo exposto, quando se procedeu à liquidação inicial do IMT e do IS, a AT já tinha conhecimento do projeto de construção, uma vez que já tinha sido apresentado o respetivo IMI”.

Da declaração modelo 1 n.º ..., apresentada a 26/11/2009, não consta a aprovação de qualquer projeto de construção mas a passagem a urbano do imóvel que atualmente consta do art. ... da matriz predial da União de nos ter Freguesias de ... e Essa mudança pode resultar de qualquer das circunstâncias referidas no n.º 3 do art. 6.º do CIMI, que pode ser ou não a aprovação de um concreto projeto de construção . Caso tenha resultado da aprovação de um projeto de construção, este não vem identificado na declaração modelo 1

A 21/5/2013, a E... apresentaria no 2.º serviço de finanças do concelho de Coimbra declaração modelo 1 para efeitos de IMI n.º ..., relativa à desanexação da referida parcela de 338 m2 desse terreno para construção. Não se infere também dessa declaração a administração fiscal já ter conhecimento de projeto de construção aprovado dentro dessa área bruta de construção, mas apenas dessa separação.

Nos termos das alíneas a) e e) do n.º 1 art. 60.º da LGT, o contribuinte tem o direito de audição antes da liquidação e da conclusão do relatório da inspeção tributária, para o que deverá a administração fiscal comunicar ao sujeito passivo o projeto da decisão e a sua fundamentação.

Tal dever de audição que não visa apenas a tutela dos direitos do contribuinte, mas assegurar a eficácia da atividade tributária, não foi exercido no âmbito dessa “ação de monitorização”.

A Requerente não foi notificada para esse efeito nos termos do art. 60.º da LGT.

O direito de audiência constitui uma manifestação do princípio do contraditório, sendo a sua omissão, em princípio, causa de ilegalidade da liquidação consequente, quando imputável à administração fiscal.

No entanto, a formalidade essencial pode degradar-se em formalidade não essencial e, portanto, ser omitida sem que daí resulte ilegalidade determinante da anulação do ato, quando o Tribunal conclua que a decisão não poderia ser outra que não a decisão

efetivamente tomada, o que resulta do princípio do aproveitamento dos atos administrativos (Acórdão do STA de 22/2/2022, proc. 0208/04.0BEPRT

Sucedeu, no presente caso, a Requerente ter omitido o dever de junção à declaração modelo 1 do projeto de construção aprovado, que resultou do preenchimento com o Código 03 do Campo 33 da Declaração modelo 1 e permitiria a liquidação do contrato como permuta e não com promessa de permuta com compra e venda.

Essa omissão não justifica, no entanto, a preterição do direito de audição.

Seria inquestionável a ilegalidade da liquidação impugnada caso a Requerente tivesse demonstrado, ainda que posteriormente à liquidação, a existência de um projeto de construção aprovado para o bem em causa.

Demonstrou a Requerente, quanto muito, que foi aprovado um processo de construção de um só imóvel no mesmo terreno, agora classificado de terreno para construção, onde pretende ou pretenderia ulteriormente construir dois bens futuros.

A tributação do contrato como permuta definitiva, em detrimento da tributação como compra e venda com a consequente anulação da liquidação impugnada, dependeria, assim, da apresentação à administração fiscal de projeto de construção aprovado a qual, de acordo com a informação fundamentada prestada pela administração fiscal, nos termos do nº 1 do art. 76º da LGT, a Requerente não provou, pelo que o contrato em causa não poderia deixar de ser tributado como promessa de permuta. Outra seria a solução se o ónus de prova da inexistência de projeto de construção aprovado fosse da administração fiscal ou caso, no presente processo arbitral, não tivesse tido permitido à Requerente fazer prova de tal projeto.

É certo esse projeto de construção aprovado poder ser apresentado pela Requerente após a promessa de permuta e dessa apresentação poder resultar a qualificação do contrato como permuta e não mais como promessa de permuta e compra e venda, com o consequente

ajustamento da liquidação inicial (nesse sentido, José Maria Pires, ob. cit.,pgs. 351 e sgs.).

Nessa medida, esse documento superveniente poderia porventura ser fundamento de reclamação graciosa da liquidação nos termos do nº 2 do art. 69º do CPPT ou eventualmente de pedido de reembolso do imposto com fundamento em enriquecimento sem causa, nos termos do nº 1 do art. 47º do CIMT e do nº 1 do art. 50º do Código do Imposto de Selo.

Não cabe, no entanto, aos tribunais arbitrais substituir-se à administração fiscal no exercício das competências desta de decisão destes meios administrativos, que, aliás, são da iniciativa dos interessados, mas apenas pronunciar-se sobre a legalidade desse exercício ou da sua omissão.

Finalmente, por força de, nos termos do nº 4 do art. 9º do Código do Imposto de Selo, à tributação dos negócios jurídicos sobre bens imóveis, prevista na Tabela Geral anexa , aplicarem-se as regras de determinação da matéria tributável do CIMT, a liquidação adicional do imposto de selo controvertida não padece de qualquer ilegalidade.

8 - DECISÃO

Termos em que decide este tribunal julgar totalmente improcedente o presente pedido arbitral.

9 - VALOR

Fixa-se o valor do processo em nos termos do disposto na alínea b) do n.º 1 do art.º 97º-A do CPPT, aplicável *ex vi* as alíneas a) e b) do art.º 29º do RJAT e do n.º 2 do art.º 3º do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, em € 19.710,00.

10 - CUSTAS

Fixa-se o valor de custas em € 1.224,00, a cargo da Requerente.

Lisboa, 9/1/2023

O árbitro singular

(António de Barros Lima Guerreiro)