

### FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT); Código do Imposto do Selo (CIS) e Regime Jurídico da Urbanização e da Edificação (RJUE)
- Artigo: CIMT artigo 2.º, n.º5, al. b), CIS, artigo 9.º, n.º 4 e RJUE, artigos 27.º e 44.º
- Assunto: Permuta
- Processo: 2020000523 - IV n.º 17768 com despacho concordante de 2020.09.08, da Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira
- Conteúdo: O Requerente pretende, através do presente pedido de informação vinculativa, ver confirmado pela Autoridade Tributária e Aduaneira, o seu entendimento de que a factualidade que apresenta, de reconfiguração dos lotes de que é proprietário por realocação de áreas de cedência ao domínio municipal e de áreas de lotes no âmbito do licenciamento da operação de alteração de transformação fundiária titulado pelos 2.º e 3.º aditamentos ao Alvará de licença de loteamento inicial emitido pela CM, não está sujeito a IMT e a IS.

#### **I - SÍNTESE DOS FACTOS E ARGUMENTOS APRESENTADOS**

1. O Requerente é um organismo de investimento coletivo, constituído segundo a legislação portuguesa, sob a forma de Fundo de Investimento Imobiliário Fechado, mediante subscrição particular, gerido e administrado pela respetiva Sociedade Gestora de Fundos de Investimento Imobiliário.
2. O portfólio do Requerente compreende a quase totalidade dos lotes de terreno para construção resultantes da operação de loteamento licenciada pela CM e titulada pelo Alvará de Licença de loteamento inicial, emitido em 18 de dezembro de 2007.
3. Tais lotes foram adquiridos pelo Requerente em 30 de dezembro de 2009.
4. De acordo com o Alvará inicial as áreas autorizadas foram as seguintes;
  - a) Área total a lotear: 762.010m<sup>2</sup>;
  - b) Área total de construção: 114.301,5m<sup>2</sup>;
  - c) Volume total da construção: 342.904,50m<sup>3</sup>;
  - d) Constituição de 282 lotes.
5. De acordo com o previsto na cláusula sexta foram cedidos à CM, para integração no domínio público municipal, 504.173,5m<sup>2</sup>, sendo 381.005m<sup>2</sup> para área verde integral, 108.894,68m<sup>2</sup> para arruamentos, passeios e estacionamento e 14.273,82m<sup>2</sup> para área verde urbana.
6. O registo da operação de transformação fundiária, resultante do loteamento, foi efetuado através da AP. 353, de 2009/08/06.
7. Em 03/07/2017, foi emitido o 1.º aditamento, confirmando, na sequência de ação judicial, os parâmetros definidos no Alvará de licença de loteamento inicial.
8. Decorrente de pedido de alteração ao loteamento, foram emitidos a favor do Requerente o 2.º e 3.º aditamentos (retificando lapsos de escrita detetados no 2.º aditamento), respetivamente, em 4/12/2018 e

18/11/2019. Dos aditamentos não resultaram alterações na área total a lotear, nem na área total de construção, mantendo igualmente inalteradas as áreas, em m<sup>2</sup>, de cedência à CM.

9. O pedido de alteração, titulado pelos 2.º e 3.º aditamentos, teve subjacente a modernização do desenho urbano, através da recomposição de alguns lotes, da extinção de outros e do rearranjo de parte dos espaços do domínio municipal, privado e público, através da realocação de algumas áreas.
10. Em consequência destes aditamentos, algumas áreas que, com a emissão do Alvará de licença de loteamento inicial haviam sido cedidas aos domínios público e privado da câmara, passaram a integrar lotes privados, e, na mesma proporção, áreas que com o Alvará inicial tinham integrado lotes privados, passaram a integrar os domínios público e privado da Câmara Municipal.
11. Constituindo os mencionados 2.º e 3.º Aditamentos não apenas título do licenciamento da alteração da transformação fundiária, mas também da desafetação do domínio público e da realocação de áreas do domínio municipal, para os lotes, e ainda da integração no domínio municipal de áreas que no arranjo urbanístico inicial integravam os lotes.
12. Tais cedências resultaram das imposições legais previstas no RJUE, não configurando, por isso, quaisquer contraprestações, nem sendo objeto de atribuição de qualquer valor pelas partes.
13. Se a transformação fundiária inicial e as cedências iniciais se produzem por mero efeito de um título (alvará) que titula um ato administrativo (licenciamento de loteamento) não se considerando uma transmissão onerosa para efeitos de IMT, o mesmo racional deverá valer para uma alteração ao loteamento.

## **II – APRECIACÃO**

Para melhor se poder aferir das repercussões em termos registais e fiscais, importa cindir a factualidade em apreço em dois momentos, o primeiro reportado ao alvará inicial, e o segundo reportado às alterações a esse alvará, tituladas pelos 2.º e 3.º aditamentos.

Assim, num primeiro momento, com a emissão do Alvará e 1.º aditamento, ficaram definidos os parâmetros urbanísticos, bem como as áreas de cedência ao domínio municipal. Através daqueles dois atos, quer o proprietário do loteamento, quer o Município, viram determinados os respetivos imóveis (lotes e parcelas de terreno) e correlativos direitos, bem como conformados os respetivos limites e confrontações.

De acordo com o estabelecido no n.º 1 do artigo 44.º do RJUE, as operações de loteamento criam para o proprietário do terreno a lotear, por contrapartida da operação de loteamento, a obrigação de ceder ao respetivo município, a título gratuito, parcelas de terreno destinadas à implantação de espaços verdes, a equipamentos de utilização coletiva, bem como a infraestruturas e a equipamentos.

Tal como decorre do n.º 3 do mesmo artigo, as parcelas de terreno objeto de cedência ao município para as referidas finalidades, integram-se no domínio municipal com a emissão do alvará, ou através de instrumento notarial próprio.

Com a emissão do alvará e subsequente registo predial dos factos dele emergentes, consolidaram-se, em termos prediais e registais, as posições do proprietário do loteamento e do município.

Em termos fiscais, a cedência gratuita de parcelas ao município por contrapartida de operação de loteamento, não configura uma transmissão onerosa sujeita a IMT, por não se subsumir ao disposto nas normas de incidência, constantes dos artigos 1.º a 4.º do CIMT.

Encontrando-se já estabilizada aquela específica realidade urbanística, titulada pelo alvará inicial e posteriormente confirmada pelo 1.º aditamento, o Requerente formulou, em momento posterior, um pedido de alteração ao loteamento, tendo por desidrato a modernização do desenho urbano.

Na sequência do pedido, foram emitidos pela CM os 2.º e 3.º aditamentos, em 4/12/2018, e em 18/11/2019, respetivamente, este último corrigindo lapsos detetados no 2.º aditamento.

De acordo com estes aditamentos, resultantes da reponderação de interesses tanto do Requerente, como do Município, mantêm-se inalteradas as áreas totais, do loteamento, e de construção, bem como, em m<sup>2</sup>, as áreas cedidas ao Município. Contudo, esse desiderato só se revela possível através da extinção e recomposição dos lotes, bem como do rearranjo de parte dos espaços do domínio municipal, público e privado, revelando-se condição imprescindível que determinadas áreas anteriormente cedidas ao domínio municipal, passassem, por via destas últimas alterações, a integrar lotes privados, e que, de modo inverso, áreas que anteriormente integravam lotes privados passassem a integrar o domínio municipal.

Em termos registais, de acordo com o disposto no n.º 7, do artigo 27.º do RJUE, e al. d), do n.º 1, do artigo 2.º do Código do Registo Predial (CRP), estas alterações são oficiosamente comunicadas à Conservatória do Registo Predial competente, para efeitos de averbamento.

*É pacífico o entendimento jurisprudencial, de que "a alteração de alvará de loteamento na sequência de pedido pelo interessado, dá lugar a uma nova apreciação e reponderação de toda a solução urbanística de modo que a aprovação deste novo loteamento, não é acto sobre acto, mas um acto sucessivo que veio tomar o lugar do primitivo.*

*(...) Pode, pois, o ato de alteração permitir que sejam retirados do domínio público municipal parcelas de terreno que, de acordo com a operação de loteamento inicial aí haviam sido integradas" (acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA) de 09.07.1996, no proc. 031321).*

Com base neste entendimento, o Requerente conclui que a alteração ao alvará de loteamento com realocação das áreas de cedência ao domínio municipal, não configura qualquer permuta de imóveis.

Vejamos,

Em termos de planeamento urbanístico, a introdução de alterações a licenciamentos preexistentes pode, por razões de índole diversa, nomeadamente a necessidade de modernizar o desenho urbanístico, invocada pelo Requerente, revelar-se como um meio necessário, de adequação da malha urbana às necessidades que vão sendo sentidas com o decurso do tempo.

Considerando o tempo decorrido entre a emissão do alvará inicial, em 2007, e o momento em que pretende dar início a esta fase do projeto, o Requerente sentiu a necessidade de introduzir modificações ao desenho urbanístico, por forma a adequá-lo a padrões mais atuais, e, nessa conformidade, solicitou a alteração ao alvará, tendo merecido a concordância do Município, expressa na emissão dos 2.º e 3.º aditamentos.

Em termos de realidade urbanística, os aditamentos que materializam essas alterações, eliminam da ordem jurídica, alvarás anteriores e os efeitos deles decorrentes, materializando o surgimento de uma nova realidade, que substitui integralmente a anterior.

Na factualidade em apreço, não obstante as alterações introduzidas pelos 2.º e 3.º aditamentos não interferirem com as áreas totais de loteamento e de construção, nem tão pouco com a dimensão das parcelas a ceder ao município, pressupõem, no entanto, modificações muito profundas em relação ao anteriormente licenciado.

De acordo com estes 2.º e 3.º aditamentos, são outras as áreas ou terrenos a ceder pelo Requerente ao Município nos termos do artigo 44.º do RJUE.

Esta nova solução urbanística pressupõe, que áreas que pelo anterior alvará se integraram na esfera patrimonial municipal e áreas que integravam lotes do Requerente, com a emissão de nova licença, mudem, ipso facto, de titularidade, entre Requerente e Município.

Já não se está num primeiro momento, o da cedência de parcelas de terreno como contrapartida de operação de loteamento, mas sim a alterar-se um estado de coisas preexistente, através de um novo ato, que, no plano administrativo e urbanístico, substitui o primeiro. Ato surgido não da necessidade de observar diretrizes de conformação, como sejam a adequação a um PDM, mas sim do ensejo de modernizar o tecido urbano adequando-o às exigências e padrões estéticos mais contemporâneos.

Quanto à exequibilidade desta nova solução urbanística, ela encontra-se totalmente dependente da troca/permuta recíproca relativa à titularidade da propriedade das áreas em questão, entre Requerente e Município, como forma de adequar a realidade registal, já estabilizada, à nova realidade decorrente dos aditamentos.

Não existe no código civil uma definição substantiva de permuta, sendo-lhe aplicáveis, nos moldes estabelecidos no artigo 939.º do Código Civil, as normas relativas à compra e venda.

De forma genérica o contrato de permuta traduz-se num contrato oneroso e comutativo, em que uma das partes entrega bens e/ou direitos, recebendo em contrapartida outros bens e/ou direitos.

O conceito fiscal de permuta consta da segunda parte da alínea c) do artigo 4.º do CIMT, que dispõe que "*[no]s contratos de troca ou permuta de bens imóveis, qualquer que seja o título por que se opere, o imposto é devido pelo contraente que receber os bens de maior valor, entendendo-se como de troca ou de permuta o contrato em que as prestações de ambos os permutantes compreendem bens imóveis, ainda que futuros*".

Desde logo se clarifica, que o aspeto formal, ou título de que se reveste, não obsta a que se qualifique como sendo de permuta a entrega recíproca de bens imóveis entre dois sujeitos.

Nesta conformidade, no plano fiscal a passagem recíproca de bens imóveis entre duas esferas patrimoniais distintas, configura uma permuta.

No caso em apreço existe, com e aquando da emissão dos 2.º e 3.º aditamentos, uma confluência de vontades, espelhada na afirmação do Requerente constante do ponto 30 da descrição dos factos: "*Ocorreu, pois, uma realocação de certas áreas, determinada pelas novas conceções urbanísticas pela reponderação dos interesses em presença, tanto do Requerente, como do Município, devidamente licenciada pela CM e titulada por aditamento ao alvará correspondente*". E esta factualidade preenche a previsão abstrata da segunda parte da alínea c) do artigo 4.º do CIMT.

Todavia não é a permuta, só por si, que determina a sujeição a IMT. Para tal é ainda necessário verificar-se a existência de uma diferença declarada de valores ou de uma diferença entre os valores patrimoniais tributários, tomando-se como base tributável a maior dessas diferenças, tal como resulta do disposto na al. b) do n.º 5 do artigo 2.º do CIMT.

Ora, no caso em apreço, considerando que uma das partes é um município, há que ter presente o estabelecido na regra 16.ª do, n.º 4 do artigo 12.º do CIMT, que determina que "*[o] valor dos bens adquiridos ao Estado, às Regiões Autónomas ou às autarquias locais, bem como o dos adquiridos mediante arrematação judicial ou administrativa, é o preço constante do ato ou contrato*".

Nesta conformidade conclui-se que, na situação em apreço, a diferença de valores a considerar, nos termos e para os efeitos previstos na al. b) do n.º 5 do art.º 2.º conjugada com as regras 4.ª e 16.ª do n.º 4 do art.º 12.º, todos do CIMT, seria apenas a resultante da diferença declarada de valores.

Tal como vem referido pelo Requerente na parte final do ponto 31 da proposta de enquadramento, não houve lugar à atribuição de qualquer valor pelas partes.

Assim, apesar de materialmente e no plano fiscal, a transferência recíproca de bens imóveis entre o Município e o Requerente configurar uma permuta, nesta situação concreta a inexistência de uma diferença declarada de valores é bastante para afastar a incidência em sede a IMT.

É idêntica a conclusão em sede de Imposto do Selo (IS), verba 1.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS), por expressa remissão operada pelo n.º 4, do artigo 9.º do CIS, para as regras de determinação da matéria tributável do CIMT.

### **III – CONCLUSÃO**

Considerando a análise anterior, conclui-se que a reconfiguração dos lotes de que o Requerente é proprietário, por realocação de áreas de cedência ao domínio municipal e de áreas de lotes, no âmbito do licenciamento da operação de alteração de transformação fundiária titulado pelos 2.º e 3.º aditamentos ao alvará de licenciamento de loteamento inicial, que teve por objetivo a modernização do arranjo urbanístico anteriormente licenciada, não está sujeita a IMT, nem a IS verba 1.1, da TGIS.