

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT)
- Artigo: 7.º
- Assunto: Revenda- Entrada em espécie para constituição de Fundo de Investimento Imobiliário
- Processo: 2022001245 - IV n.º 23787 com despacho concordante de 2022.12.01, da Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira
- Conteúdo: A entidade XXX (doravante consulente), vem ao abrigo do disposto no art.º 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), solicitar a emissão de informação vinculativa pretendendo ver esclarecidas duas questões que coloca a apreciação.

### I - FACTOS APRESENTADOS

A consulente é uma empresa que tem como atividade e objeto social "*[a] compra, venda de imóveis, incluindo a revenda dos que sejam adquiridos para esse fim, a administração e arrendamento de imóveis, próprios e alheios, a elaboração ou participação em projetos de desenvolvimento imobiliário ou urbanístico, bem como outras atividades de consultoria e assessoria de negócios na atividade imobiliária, e gestão e administração, seja de património próprio, seja de património alheio*".

Detém entre outros os seguintes CAE: 68100 – Compra e venda de bens imobiliários, 70220 – Outras atividades de consultoria para os negócios e a gestão e 68200 – Arrendamento de bens imobiliários.

Pretende realizar uma subscrição em espécie de Unidades de Participação de um Fundo de Investimento Imobiliário, através da entrega de um imóvel, adquirido para revenda em 27-07-2009.

A consulente refere que o imóvel se encontra registado no seu Balanço como inventário, dado ter sido adquirido com o objetivo de ser revendido e, apesar de ter beneficiado *ab initio* da isenção de IMT prevista no artigo 7º, n.º 1 do CIMT, verificou-se a liquidação e pagamento subsequente do IMT respetivo – liquidação em 20/07/2012, no valor de ...€ - por o imóvel não ter sido revendido no prazo legal de 3 anos (artigo 11º, n.º 5 CIMT)".

### II - QUESTÕES

A primeira das dúvidas suscitadas pela consulente reporta-se ao disposto no n.º 5, do artigo 11 do CIMT, em que questiona se, para efeitos de isenção, a operação de transmissão do direito de propriedade do imóvel que pretende realizar, tendo por contrapartida o recebimento de unidades de participação (UP's), se pode qualificar como revenda, ou se aquele termo se circunscreve apenas à transmissão do direito de propriedade através de contrato de compra e venda, previsto no artigo 874.º do Código Civil.

Com a segunda questão colocada, intrinsecamente ligada à primeira, a consulente pretende saber se por forma a atestar o exercício normal e habitual

da atividade de revenda de imóvel para fins de isenção de IMT, no ano n+1, se se pode considerar como revenda a operação acima descrita - a realizar no ano n, provavelmente 2022 - por se verificar uma verdadeira transmissão do direito de propriedade tendo por contrapartida um valor (recebimento de UP's)

### **III - ANÁLISE**

O imóvel adquirido para revenda pela consulente, está inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho e distrito de ....

Tendo indicado como destino a revenda, a consulente beneficiou, no momento da aquisição, da isenção prevista no artigo 7.º do CIMT.

Não tendo revendido o referido imóvel no prazo de 3 anos, solicitou a liquidação do IMT que se mostrava devido na sequência da caducidade da isenção.

O regime de isenção de IMT para prédios adquiridos para revenda, constante do artigo 7.º do Código do IMT (CIMT), estabelece um conjunto de condições de cuja observância depende a usufruição daquele benefício.

Estes condicionalismos de cariz objetivo e subjetivo, reportam-se a três momentos ou períodos distintos, o da aquisição, o da detenção do imóvel e o da revenda.

No momento da aquisição:

- Que o prédio adquirido se destine a revenda; intenção que deve constar expressamente do título aquisitivo;
- Que antes da aquisição tenha sido apresentada a declaração prevista no artigo 112.º do CIRS e 117.º do CIRC.

Durante o período em que o imóvel não é revendido:

- Que aos prédios adquiridos para revenda não seja dado destino diferente, nomeadamente que o registo contabilístico do imóvel espelhe a sua permanência enquanto ativo corrente, numa conta (da classe 3) de Inventários.

No momento da transmissão:

- Que a transmissão se faça através de revenda;
- Que a revenda se verifique no prazo máximo de três anos sobre a data da aquisição;
- Que o adquirente não o destine novamente a revenda.

Quanto ao modo como opera a isenção, esta processa-se por uma de duas vias:

I. Se no momento da aquisição se verificarem todos os requisitos elencados, e no ano anterior a "atividade de comprador de prédios para revenda", tiver sido exercida normal e habitualmente, há lugar à emissão de uma declaração de isenção consubstanciada num documento único de cobrança de valor zero, contemplando já o benefício de isenção, circunstância que se verificou na situação em apreço.

II. Por aplicação, nas demais situações, da regra geral constante da parte inicial do n.º 2, que determina que a liquidação e pagamento se processem nos termos gerais, funcionando o benefício (caso se verifiquem os outros requisitos) em momento posterior, aquando da revenda, sendo anulado o imposto mediante pedido a apresentar pelo interessado, nos termos e moldes constantes do n.º 4, do artigo 7.º.

No que concerne à primeira dúvida colocada pela consulente, cumpre desde logo ter presente que as normas que regulam a isenção de imposto, na medida em que contrariam os princípios da generalidade e da igualdade da tributação, são insuscetíveis de aplicação a casos que não tenham sido expressamente contemplados no benefício concedido, devendo ser objeto de interpretação estrita ou declarativa (AC STA, de 22-02-2017 no Proc 01245/16).

Se para efeito do disposto no artigo. 2.º do CIMT, o termo que releva é o de transmissão, expressão abrangente à qual se subsumem também negócios jurídicos que no plano civil não operam a transmissão do direito de propriedade, já para efeito de reconhecimento (e de caducidade) da isenção de IMT constante do artigo 7.º, o legislador optou expressamente pelo vocábulo revenda.

Dito isto, o conceito de revenda pressupõe que a transmissão do direito de propriedade sobre o imóvel opere através de um contrato de compra e venda, contrato este que, de acordo com a definição legal vertida no artigo 874.º do Código Civil, tem como condição imprescindível o pagamento do preço, i.e., de uma quantia em dinheiro, como contrapartida da transmissão desse direito.

O STA, já se pronunciou sobre esta questão, no sentido de que o imóvel tem que ser vendido, ou seja, transmitido através de contrato de compra e venda, apenas se podendo considerar a revenda no seu sentido técnico-jurídico, não assumindo qualquer relevo a troca ou permuta de bens (Acórdãos de 22-02-2017 e 15-02-2017, nos Procs. n.º 01245/16 e n.º 01243/16), posição que tem sido seguida pela AT.

Assim, traduzindo-se o negócio projetado pela consulente, na entrega de um imóvel adquirido para revenda em 07/07/2009, como contrapartida da subscrição de Unidades de Participação de um Fundo de Investimento Imobiliário, a realizar previsivelmente ainda em 2022, facilmente se conclui que, não obstante o negócio em apreço operar a transmissão jurídica do imóvel, materializando uma verdadeira transmissão do direito de propriedade, ao não ter como retribuição o pagamento de uma quantia em dinheiro, como contrapartida da transmissão desse direito, obsta desde logo a que o mesmo seja qualificado como revenda, configurando como tal, um desvio de fim em relação à revenda.

Mais,

Tratando-se de um regime específico, impõe-se que a interpretação das normas em que o mesmo se decompõe se faça em bloco, i. é, sem nunca se perder de vista o sentido e intenção que naquele específico âmbito os vocábulos e expressões delas constantes assumem.

Nesta conformidade, para efeitos de interpretação e de aplicação deste regime, o alcance dos vocábulos revenda, e revendido, está, indissociavelmente, ligado ao modo e prazo da transmissão jurídica da propriedade do imóvel adquirido para aquele fim.

Só o imóvel adquirido para revenda que efetivamente seja objeto de venda no prazo de 3 anos, e sem ser novamente para revenda, se revela apto, por um lado a permitir usufruir da isenção e, por outro, a servir enquanto "revendido", para efeitos do disposto nos números 2 e 3 do artigo 7.º, ou seja, para no ano seguinte ao da revenda, poder ser utilizado pelo adquirente como prova de que exerce normal e habitualmente a atividade de comprador de prédios para revenda.

A consulente questiona, ainda, se a transmissão jurídica, a efetuar de acordo com o projetado negócio, pode ser considerada como revenda para efeitos de prova do exercício normal e habitual, por si, da atividade de comprador de prédios para revenda.

Ora, de acordo com o estabelecido nos números 2 e 3 do artigo 7.º do CIMT, a prova de que o adquirente exerce normal e habitualmente a atividade de comprador de prédios para revenda é efetuada através da demonstração de que no ano anterior adquiriu para revenda, ou revendeu, um imóvel adquirido para esse fim.

A resposta dada à primeira questão condiciona inevitavelmente a resposta a esta segunda questão formulada, porquanto tal como ficou demonstrado, o regime de isenção regulado nos artigos 7.º e 11.º do CIMT, pressupõe que a transmissão jurídica do imóvel adquirido para revenda se processe de acordo com o conceito técnico-jurídico de revenda, ou seja, impõe como condição necessária que essa alienação se faça por contrato de compra e venda, sem ser novamente para revenda, no prazo de três anos sobre a data de aquisição.

Não basta, pois, que o imóvel tenha sido adquirido para revenda e que em momento posterior seja transmitido por contrato de compra e venda. A revenda relevante é a que se verifica no prazo máximo de três anos sobre a data da aquisição, sem ser novamente para revenda, por ser este o prazo que o legislador considerou ser o razoável para no âmbito da atividade de comprador de prédios para revenda, ter lugar a comercialização daquele tipo de bens, enquanto inventários.

Deste modo, a transmissão jurídica do imóvel adquirido para revenda pela consulente, nos moldes projetados, a ter lugar previsivelmente ainda em 2022, volvidos 13 anos sobre a data de aquisição, não permite nem (i) pelo modo translativo, nem (ii) pelo período decorrido entre a aquisição e a alienação, que o imóvel seja considerado como revendido para efeitos do disposto na parte final do n.º 3 do artigo 7.º do CIMT.

#### **IV - CONCLUSÃO**

1. Os termos revenda e revendido constantes do artigo 7.º, reportam-se a bens imóveis adquiridos para revenda, cuja transmissão jurídica se processe através de contrato de compra e venda, no prazo de três anos.
2. Traduzindo-se o negócio projetado pela consulente, na entrega de um imóvel adquirido para revenda, como contrapartida da subscrição de Unidades de Participação de um Fundo de Investimento Imobiliário, ao não ter como retribuição, o pagamento de uma quantia em dinheiro, obsta, desde logo, a que o mesmo seja qualificado como revenda, configurando como tal, um desvio de fim em relação à revenda.
3. Para efeitos do disposto na parte final do n.º 3 do artigo 7.º do CIMT, o negócio jurídico que opere a transmissão jurídica de imóvel adquirido para revenda, tendo como contrapartida a subscrição de Unidades de Participação de um Fundo de Investimento Imobiliário, e a realizar depois de decorrido o prazo de três anos sobre a aquisição, não permite que o imóvel transmitido se considere revendido, para efeitos de prova do exercício normal e habitual, da atividade de comprador de prédios para revenda.