

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT)

Artigo: 2.º, n.º 5, al. h)

Assunto: Transmissão de benfeitorias / Aquisição de bens imóveis por acessão

Processo: 2020000654 - IV n.º 17987 com despacho concordante de 2020.12.15, da Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira

Conteúdo: **I - PEDIDO**

Nos termos do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT) foi apresentado pedido de informação vinculativa no sentido de ver esclarecida a subsunção ou não na al. h) do n.º 5 do art.º 2.º do CIMT da operação que a Requerente pretende efetuar, atendendo a que, inicialmente, celebrará um contrato promessa de compra e venda somente dos imóveis acima mencionados e, no momento da outorga da escritura de compra e venda, irá adquirir esses mesmos imóveis às promitentes vendedoras, juntamente com uma estrutura hoteleira por si edificada, isto é, depois de ter suportado os custos com a construção, na qualidade de dona da obra, questionando, igualmente, qual a base tributável de IMT no âmbito desta operação.

II – FACTOS

1. A Requerente é uma sociedade de direito português que tem como objeto social, entre outros, a administração de bens imóveis e a prestação de serviços de alojamento temporário, em regime de Alojamento Local.

2. Pretende adquirir terrenos para aí edificar um imóvel destinado à exploração da atividade de alojamento temporário (unidade hoteleira e diversas unidades de alojamento local) localizados nos prédios urbanos inscritos na matriz predial da União de Freguesias de ...), sob os artigos ... (Tipo de prédio - Outros, avaliados nos termos do art.º 46.º, n.º 3 do CIMI) e artigos rústicos da mesma União de Freguesias, sob os artigos...

3. Os imóveis urbanos a adquirir, de momento, encontram-se em processo de registo provisório de propriedade horizontal, porquanto a aferição da possibilidade de constituição das frações autónomas é determinante para a eventual decisão do negócio.

4. É intenção da Requerente proceder, desde já, à celebração de um "Contrato de Promessa de Compra e Venda" (CPCV), do "terreno para construção acima identificado" (é assim que a Requerente se refere aos imóveis), com vista a proceder a uma futura "Escritura Pública de Compra e Venda" (Escritura Pública).

5. Após o CPCV, é intenção da Requerente tomar posse do terreno que pretende adquirir, por forma a iniciar a construção de uma unidade de alojamento. Conforme esclarecimento adicional prestado pela Requerente, ainda não realizou quaisquer benfeitorias no terreno em virtude de ainda não ter celebrado o CPCV, nem tão-pouco tomou posse do terreno.

6. Refere, também, que, à data da celebração do CPCV, não prevê que seja alterada a qualificação dos prédios urbanos, nem que os mesmos venham a sofrer quaisquer alterações ou edificações e "declara que não irá iniciar qualquer tipo de intervenção nos prédios acima identificados, antes da outorga do CPCV, com vista à sua aquisição".

7. A Escritura Pública de Compra e Venda do terreno apenas será realizada no momento em que o edifício já se encontre em processo de construção.

8. Esclarece, ainda, adicionalmente, que os custos com a construção do empreendimento que visa edificar naqueles prédios serão integralmente suportados pela Requerente.

9. Também, conforme esclarecimento adicional da Requerente, a mesma pretende alterar a natureza da classificação dos prédios identificados (urbanos), nos termos dos artigos 6.º e 13.º do Código do IMI, acaso o putativo negócio translativo da propriedade seja concluído, e dada a natureza embrionária das negociações entre as partes envolvidas, a Requerente informa que a formalização do negócio estará também dependente da viabilidade da alteração da espécie dos prédios para a categoria prevista na alínea b), do número 1 do artigo 6.º do Código do IMI (Comerciais, industriais ou para serviços).

10. A Requerente refere pretender que, à data da outorga da Escritura Pública de Compra e Venda, se tenha verificado a alteração da espécie dos prédios para a categoria prevista na alínea b), do número 1 do artigo 6.º do Código do IMI, ou seja, "Serviços".

11. Esclarece, no entanto, que *"por outro lado, embora não seja possível à Requerente garantir o cumprimento de prazos que se encontram sob a responsabilidade de terceiros, ao momento da celebração da Escritura Pública de Compra e Venda dos prédios, as construções identificadas no ponto número nove da presente resposta, acaso ainda não estejam concluídas, estarão, na previsão da Requerente, em fase adiantada de execução"*.

12. Os prédios rústicos manter-se-ão como tais.

13. As partes envolvidas no CPCV e no contrato definitivo serão as mesmas.

III - ALEGAÇÕES DA REQUERENTE

1. No que se refere à celebração do CPCV, a Requerente não coloca em questão a liquidação e pagamento do IMT correspondente à outorga do referido contrato, nos termos da al. a) do n.º 2 do art.º 2.º do CIMT, porquanto haverá a tradição dos imóveis.

2. Todavia, no momento em que a escritura pública for celebrada, a Requerente estará a adquirir o terreno, juntamente com uma estrutura hoteleira por si edificada, depois de ter suportado os custos com a construção, na qualidade de dona da obra.

3. Suscitando-se, assim, dúvidas quanto à sua eventual subsunção na alínea h) do n.º 5 do art.º 2.º do CIMT que dispõe que se encontram sujeitas a IMT

as transmissões de benfeitorias e as aquisições de bens imóveis por acessão.

4. A Requerente entende que a situação fáctica acima descrita não se enquadra em nenhuma das figuras jurídicas mencionadas no ponto anterior.

5. *"Para efeitos do Direito Civil, no que à acessão diz respeito, estatui o artigo 1340.º, n.º 1, do Código Civil, que "se alguém, de boa fé, construir obra em terreno alheio (...) e o valor que as obras (...) tiverem trazido à totalidade do prédio for maior do que o valor que este tinha antes, o autor da incorporação adquire a propriedade dele, pagando o valor que o prédio tinha antes das obras"*.

6. *"Por sua vez, para efeitos da definição de benfeitorias, dispõe o artigo 1273.º do mesmo diploma que se consideram benfeitorias "todas as despesas feitas para conservar ou melhorar a coisa", podendo estas ser necessárias, úteis ou voluptuárias"*.

7. A Requerente entende que, no que concerne à acessão, a mesma verifica-se sempre que:

"i) Quando um prédio, que é propriedade de terceiro, se une a outra coisa que não lhe pertence, em virtude da realização de construção realizada de boa fé, daí advindo uma ligação material, definitiva e permanente entre a coisa acrescida e o prédio;

ii) O carácter definitivo da acessão pressupõe a impossibilidade de separação dos dois elementos, sem alteração substancial do todo obtido através dessa união;

iii) Em virtude da referida incorporação, o beneficiário da acessão tem a possibilidade de adquirir potestativamente o imóvel incorporado;

iv) A acessão apenas se verifica nos casos em que não existe uma relação ou vínculo jurídico prévio de natureza contratual ou real entre os titulares da propriedade das coisas unidas (do solo, por um lado, e da obra, por outro)".

8. *"Já no que concerne ao conceito de benfeitorias, as mesmas verificam-se sempre que:*

i) Ocorra melhoramento feito em coisa por quem a ela esteja ligado em consequência de uma relação ou vínculo jurídico prévio;

ii) Em virtude da realização dos referidos melhoramentos realizados em propriedade alheia, ainda que titulada por prévio vínculo contratual, tem o benfeitor o direito a ser indemnizado segundo os princípios do enriquecimento sem causa;

iii) Isto é, a lei associa direitos indemnizatórios ao autor da despesa por não ser, nem vir a ser, por esta via, proprietário da coisa beneficiada".

9. A Requerente entende que, desde logo, a situação descrita não se subsume na figura jurídica da acessão, porquanto a realização da construção da unidade hoteleira será realizada no quadro de uma relação jurídica pré-

existente, titulada por um CPCV, mediante a qual tomará posse do terreno.

10. Por outro lado, a Requerente considera que, para efeitos de tributação em sede de IMT, o facto tributário relevante prende-se com o momento em que são transmitidas as benfeitorias. Isto é, o direito a uma indemnização que o direito privado consagra, em alguns institutos, a quem suportou benfeitorias com a coisa que possui.

11. No entanto, *"tal hipótese não pode ser sequer equacionada em relação ao cenário identificado, uma vez que a construção da unidade hoteleira por parte da Requerente não é geradora de qualquer pretensão indemnizatória, na medida em que a aquisição do terreno, sobre o qual a referida unidade será construída, será realizada pela celebração de Escritura Pública. Por outro lado, embora a construção da referida unidade venha a ser realizada, pelo menos inicialmente, em propriedade de terceiro, a verdade é que essa é uma situação episódica no ato translativo da propriedade do terreno"*.

12. Desta forma, a Requerente considera que a situação factual ora apresentada se encontra efetivamente sujeita a IMT, nos termos do art.º 2.º, n.º 1 do CIMT, tendo como valor tributável de referência o montante convencionado entre as partes para a aquisição do terreno, ou o seu valor patrimonial tributário, nos termos do artigo 12.º, n.º 1 e n.º 3 do CIMT.

IV - ANÁLISE DO PEDIDO

O IMT incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade sobre imóveis e das figuras parcelares desse direito, podendo estes direitos transmitir-se sob diversas formas ou ocorrer na constituição ou extinção de diversos tipos de contratos, qualquer que seja o título por que se operem.

Além dos factos que integram a regra geral da incidência objetiva, o CIMT ficciona, como transmissões sujeitas a imposto, determinadas operações que direta ou indiretamente implicam a transmissão de bens imóveis e que se revestem de características económicas que justificam o seu enquadramento no âmbito da sua incidência.

Nesta decorrência, faz o legislador, expressa e intencionalmente, na 2.ª parte do n.º 1 do art.º 1.º do CIMT, alusão à insignificância do título translativo que, mesmo não sendo civilmente eficaz para produzir a transmissão de imóveis, sobretudo face ao art.º 875.º do CC, pode sê-lo para efeitos da incidência de imposto.

Nos termos da al. a) do n.º 2 do art.º 2.º do CIMT, estão sujeitas a IMT as promessas de aquisição e de alienação de bens imóveis, logo que verificada a tradição para o promitente adquirente ou quando este estiver usufruindo do bem.

Desta forma, dúvidas não restam que quando for celebrado o contrato promessa de compra e venda dos imóveis em questão no presente pedido de informação vinculativa, sendo intenção da Requerente tomar posse dos terrenos que pretende adquirir, por forma a iniciar a construção de uma unidade de alojamento, deverá ser liquidado o IMT devido por este facto tributário, de acordo com a al. a) do n.º 2 do art.º 2.º do CIMT.

A questão fulcral em análise no presente pedido de informação vinculativa prende-se com o esclarecimento à Requerente da subsunção ou não na al. h) do n.º 5 do art.º 2.º do CIMT da operação que a mesma pretende efetuar, atendendo a que, inicialmente, celebrará um contrato promessa de compra e venda somente dos imóveis acima mencionados e, no momento da outorga da escritura de compra e venda, irá adquirir esses mesmos imóveis às promitentes vendedoras, juntamente com uma estrutura hoteleira por si edificada, isto é, depois de ter suportado os custos com a construção, na qualidade de dona da obra, questionando, igualmente, qual a base tributável de IMT no âmbito desta operação.

Ou seja, a construção de uma edificação, cujos custos foram exclusivamente suportados pela Requerente, em prédios que lhe foram prometidos vender, através de um contrato promessa de compra e venda, consubstancia a transmissão de benfeitorias ou a aquisição de imóveis por acessão, nos termos da al. h) do n.º 5 do art.º 2.º do CIMT?

Vejamos,

De acordo com n.º 1 do art.º 11.º da LGT, "*[n]a determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis*".

Dispondo o seu n.º 2 que "*[s]empre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer diretamente da lei*".

No art.º 216.º do CC consagra-se o conceito de benfeitorias, estabelecendo o seu n.º 1 que "*[c]onsideram-se benfeitorias todas as despesas feitas para conservar ou melhorar a coisa*", podendo essas benfeitorias ser necessárias, úteis ou voluptuárias. Segundo o n.º 3 desta norma, "*[s]ão benfeitorias necessárias as que têm por fim evitar a perda, destruição ou deterioração da coisa; úteis as que, não sendo indispensáveis para a sua conservação, lhe aumentam, todavia, o valor; voluptuárias as que, não sendo indispensáveis para a sua conservação nem lhe aumentando o valor, servem apenas para recreio do benfeitorizante*".

Por sua vez, a acessão consiste numa determinada situação material, que é a resultante da união de duas coisas pertencentes a dono diverso. A lei alude a que a coisa acrescida deve pertencer a outrem que não o proprietário ("que não lhe pertencia") e ao facto de ela se unir à coisa principal e se incorporar nela (fazer corpo com ela) - Vd. Oliveira Ascensão, "Direito Civil - Reais", 4.ª Ed. Coimbra Ed., pág.397; Antunes Varela e Outro, "Código Civil Anotado", 2.ª ed., Coimbra Ed., Vol. III, anotação ao art.1325.º.

Sobre a distinção entre a benfeitoria e a acessão, refere Antunes Varela na Ob. Cit., em anotação ao art.º 1340.º, o seguinte: "*A benfeitoria e a acessão, embora objetivamente se apresentem com caracteres idênticos, pois há sempre um benefício material para a coisa, constituem realidades jurídicas distintas. A benfeitoria consiste num melhoramento feito por quem está ligado à coisa em consequência de uma relação ou vínculo jurídico, ao passo que a acessão é um fenómeno que vem do exterior, de um estranho, de uma pessoa*

que não tem contacto jurídico com ela (...). As benfeitorias estão sempre dependentes de uma relação jurídica (posse, locação, comodato, usufruto) (...). As benfeitorias e a acessão constituem fenómenos paralelos que se distinguem pela existência ou inexistência de uma relação jurídica que vincule à pessoa a coisa beneficiada".

Como muito bem refere a Requerente e, socorrendo-nos do Acórdão do STJ, proferido no âmbito do Processo n.º 1219/07.9TBPMS.C1.S1, de 20 de junho de 2013, "[o]s melhoramentos feitos pelo(s) promitente(s)-comprador(es) que seja(m) verdadeiro(s) detentor(es) - designadamente por haverem pago a totalidade do preço, tendo obtido a tradição da coisa e nela passando a fazer obras, como se seus proprietários fossem - não conduzem à aquisição do direito de propriedade por acessão, uma vez que estabeleceram um vínculo com a coisa: o de possuidor(es) de boa-fé (...)".

"Há um grupo de casos em que titulares de direitos, reais ou de crédito, têm o poder de atuar materialmente sobre uma coisa corpórea alheia, podendo resultar do exercício desse poder a união de coisas pertencentes a proprietários distintos e que a lei portuguesa não submete às regras da acessão, mas sim ao regime das benfeitorias (artigos 1273.º a 1275.º).

Dentro deste grupo, encontramos o possuidor (artigo 1273.º a 1275.º), o comproprietário (artigo 1411.º), o usufrutuário (artigo 1450.º), o usuário e morador usuário (artigo 1450.º, ex vi do artigo 1490.º), o locatário (artigo 1406.º, n.º 1) e o comodatário (artigo 1138.º, n.º 1).

Conforme decorre do exposto, o regime de acessão só se aplica à hipótese de união ou mistura de coisas pertencentes a proprietários quando não haja um outro regime que regule especificamente a situação. Uma união de coisas realizada por uma das partes de um contrato cujas regras a regulam ou por uma das figuras jurídicas enquadradas naquele grupo de casos, a que fizemos referência, nomeadamente por um possuidor, não é regulada pelas regras da acessão, ou seja, a acessão só opera quando a união ou mistura de coisas propriedade de diferentes donos não seja regulada por outro regime específico."

Ou seja, em face do referido, desde logo, se afasta a aplicação do regime da acessão à operação que será efetuada pela Requerente, porquanto existe um contrato promessa de compra e venda de imóveis com tradição, o qual lhe permite atuar como possuidora de boa fé dos mesmos, havendo, assim, um vínculo jurídico com a coisa.

No entanto, também como refere a Requerente, a construção, ainda que somente durante um lapso de tempo, irá ser feita num prédio alheio, pelo que aquela construção consistirá numa benfeitoria, que tem a particularidade de ser uma unidade hoteleira, edificada a expensas exclusivamente suas e que não reverterá para o proprietário do terreno, não tendo como objetivo ser levantada com direito a indemnização.

Como refere José Maria Fernandes Pires, in "Lições de Impostos sobre o Património e do Selo", Almedina, 2010, a págs.200, no que respeita à transmissão de benfeitorias prevista no art.º 2.º, n.º 5, al. h) do CIMT, "[t]êm particular relevo, para o que aqui nos interessa, as benfeitorias efetuadas

sobre bens imóveis, em especial pelos arrendatários, pelos titulares do direito de usufruto, pelo comodatário, pelo possuidor e, em geral, por pessoas que sejam delas titulares e que tenham direito a ser delas indemnizados. Nos termos do art.º 1273.º do Código Civil, aqueles que efetuarem benfeitorias sobre alheio, têm direito a ser indemnizados pelo respetivo proprietário nos termos aplicáveis ao enriquecimento sem causa. Estão, nessa situação, os casos em que o Código Civil prevê expressamente o direito a indemnização, como são as situações do arrendatário de prédio que efetue benfeitorias no prédio locado (art.º 1074.º n.º 5 do Código Civil), do usufrutuário (art.º 1450.º do Código Civil), do comodatário (art.º 1138.º do Código Civil) ou do possuidor (art.º 1273.º do Código Civil).

Tendo em conta que as benfeitorias se incorporam no próprio imóvel, o pagamento dos custos correspondentes pelo seu titular é também uma operação onerosa de aquisição relativa a bens imóveis. É por essa razão que essa aquisição está sujeita a IMT, nos termos da alínea h) do n.º 5 do art.º 2.º do CIMT".

No entanto, na presente situação, é o dono da obra que vai ficar com a benfeitoria, e, portanto, não será indemnizado. A Requerente não vai transmitir nada, a benfeitoria é propriedade sua. Vai sim adquirir o direito de propriedade de um terreno com algo que construiu exclusivamente a expensas suas, faltando, assim, o elemento de conexão da transmissibilidade da benfeitoria entre o dono da obra e o proprietário dos terrenos que vão ser adquiridos.

Em face do exposto, a operação descrita não se subsume na al. h) do n.º 5 do art.º 2.º do CIMT, porquanto não se aplica à presente situação o regime da acessão, nem há a transmissão de benfeitorias.

A Requerente refere que, aquando da celebração da escritura de compra e venda dos imóveis, ora em causa, pretende que os prédios urbanos já tenham como afetação "Serviços".

Ora, no caso em apreço, o valor de incidência de IMT deverá basear-se na regra geral constante no n.º 1 do art.º 12.º do CIMT, o qual estabelece que o IMT incidirá sobre o valor constante do contrato ou sobre o VPT dos imóveis, consoante o que for superior.

De referir ainda que, (i) sendo os imóveis prometidos vender e comprar os mesmos do contrato prometido (ainda que no contrato promessa como "Outros" e no contrato prometido como "Prédio urbano - Serviços"), (ii) bem como as partes envolvidas em ambos os contratos, e (iii) uma vez que o facto tributário ocorreu antes da celebração do contrato definitivo que operou a transmissão jurídica do bem (outorga do contrato promessa de compra e venda), aplicar-se-á o disposto no n.º 3 do art.º 22.º do CIMT.

V - CONCLUSÃO

1. A celebração do contrato promessa que a Requerente irá celebrar está sujeito a IMT, de acordo com a al. a) do n.º 2 do art.º 2.º do CIMT, uma vez que é intenção da Requerente tomar posse dos terrenos que pretende

adquirir, por forma a iniciar a construção de uma unidade de alojamento.

2. Existindo um contrato promessa de compra e venda de imóveis com tradição, o qual permite à Requerente atuar como possuidora de boa fé dos mesmos, há um vínculo jurídico com a coisa, afastando-se, por isso, o regime da acessão, que é residual.

3. A construção, ainda que somente durante um lapso de tempo, irá ser feita num prédio alheio, pelo que consistirá numa benfeitoria, que tem a particularidade de ser edificada a expensas exclusivamente da Requerente e que pelo tipo de operação em causa não reverterá para o proprietário do terreno, não tendo como objetivo ser levantada com direito a indemnização.

4. Aquando da celebração da Escritura Pública de Compra e Venda estar-se-á a transmitir o direito de propriedade do terreno para a possuidora (ora Requerente). Não se estará a indemnizar a possuidora nos termos dos art.ºs 1273.º a 1275.º do CC. Por conseguinte:

- a. Haverá uma transmissão do direito de propriedade do terreno (onde as construções estarão, nesse momento, a ser efetuadas e "em fase adiantada de execução"), sujeita a IMT nos termos do n.º 1 do art.º 2.º do CIMT;
- b. Não haverá uma transmissão de benfeitorias, para efeitos de tributação nos termos da al. h) do n.º 5 do art.º 2.º do CIMT.

5. A base tributável da aquisição dos prédios a que corresponde o terreno referido no ponto 4.a supra, deverá ser a da regra geral do n.º 1 do art.º 12.º do CMT, ou seja, o IMT incidirá sobre o valor constante do contrato ou sobre o VPT dos imóveis, consoante o que for superior.

6. Atendendo a que o facto tributário ocorreu antes da celebração do contrato definitivo que operou a transmissão jurídica do bem (outorga do contrato promessa de compra e venda), e se o contraente já tiver pago o imposto devido por esse facto, só há lugar a liquidação adicional quando o valor que competir à transmissão definitiva for superior ao que serviu de base à liquidação anterior (cf. n.º 3 do art.º 22.º do CIMT), não havendo, desta forma, dupla tributação.