

FICHA DOUTRINÁRIA

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

Artigo: 7.º n.ºs 1 e 4 e n.º 5 do artigo 11.º

Assunto: Destino diferente do da revenda

Processo: 2022001059 - IVE n.º 23624, com despacho concordante de 2022.12.16, da Diretora de Serviços da DSIMT, por subdelegação da Subdiretora-Geral da Área de Gestão Tributária – Património

Conteúdo: **I – PEDIDO**

1 - Pretende a Requerente (doravante R.), através de um pedido de informação vinculativa que a AT determine se a «alteração substancial do prédio, inclusive do seu VPT» adquirido com o benefício de isenção de IMT previsto no art.º 7.º do CIMT (por se destinarem a revenda) configura, ou não, destino diferente que implique a caducidade do benefício fiscal obtido.

II – FACTOS

2 - A R. adquiriu um imóvel (Lote 12) em 08-03-2018. Após o decurso do prazo de caducidade de 3 anos para revenda, a R. iniciou os trabalhos de escavação para execução de fundações e muralhas de uma moradia unifamiliar que concluiu e promoveu a sua inscrição na matriz.

3 - Em 26-05-2020, a R. adquiriu, com destino a revenda, outros dois lotes de terreno para construção (Lotes 7 e 8), que, na data da aquisição, se encontravam na fase de escavação, movimentação de terras e estrutura de betão armado e ferro concluída, cujas obras de construção de moradias unifamiliares continuou, requerendo, em 14-07-2020, à respetiva Câmara Municipal, o prévio averbamento da titularidade dos processos de obras e a extensão do prazo da sua conclusão, moradias essas que, posteriormente, inscreveu na respetiva matriz.

III – ENTENDIMENTO DA REQUERENTE

4 - Constitui entendimento da R. *«que nem sempre que ocorra qualquer alteração material sobre o prédio (...) não só ao nível da edificação sobre o mesmo, como também qualquer outra suscetível de lhe alterar, de modo significativo, o VPT, tais factos»* possam integrar o conceito de destino diferente.

5 - Com efeito, considera a R. que *«pode haver situações em que a aquisição para revenda, seja de um terreno para construção, ou com projeto de construção já aprovado»*, cuja revenda *«pode se dar em condições não exatamente iguais ao momento daquela aquisição»*.

6 - E nesse sentido invoca jurisprudência em como o *«imóvel adquirido é constituído por um terreno com um edifício habitacional já em construção ou remodelação mediante projeto aprovado (seja em tosco, seja em adiantada fase de construção/remodelação), a expressão para revenda não exige que o imóvel seja alienado tal como existia no momento da aquisição, admitindo,*

antes, a possibilidade de realização de todas as obras necessárias à ultimateção dessa construção, por forma a acabá-lo, licencia-lo para o referido destino, constituir a propriedade horizontal e alienar as referidas frações autónomas».

IV – QUESTÃO

7 – Questiona, assim, se se mantém o benefício da isenção de IMT obtido nos termos do artigo 7.º do CIMT «no curso das aquisições e posteriores revendas em que a aquisição é de um terreno em construção, para construção, ou um terreno já com um projeto aprovado, de construção ou remodelação, sempre para revenda, em que é expectável que aquelas transformações, efetivamente, ocorram?»

8 – Nesse pressuposto elenca as duas situações jurídicas supra sintetizadas.

V - DESTINO DIFERENTE - DOUTRINA FIRMADA PELA AT

9 - Constitui doutrina invariavelmente firmada pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), que não integra o conceito jurídico-tributário de destino diferente, previsto no n.º 5 do artigo 11.º do CIMT, nomeadamente, os edifícios adquiridos em toско.

10 - Nesse sentido cf. o Despacho de 13-9-1995 – Processo n.º SI.71.239/94, da DSISTP, referido no CIMSISD anotado e comentado por F. Pinto Fernandes, em anotação ao art.º 16.º, pág. 296: o «*fundamento da isenção do n.º 3 do artigo 11.º, está na circunstância de os prédios adquiridos se manterem no ativo permutável, enquanto mercadorias das empresas tributadas pelo exercício da atividade de aquisição de prédios para revenda, não sendo esta característica afetada pelo acabamento dos prédios adquiridos, ainda em construção, e pela constituição da propriedade horizontal.*

A ultimateção da construção, de harmonia com o projeto aprovado, não alterou substancialmente a natureza do prédio adquirido, o mesmo sucedendo após a constituição da propriedade horizontal, sendo, portanto, certo que o prédio adquirido para revenda teve efetivamente essa aplicação, mediante a revenda respetiva, das fracções autónomas.

A ultimateção da construção de um prédio urbano já construído em toско e posterior constituição da respetiva propriedade horizontal e posterior revenda em fracções autónomas não pode conduzir à perda de isenção».

11 - Ou seja, os acabamentos/ultimateção de edifícios adquiridos para revenda em adiantada fase de construção/tosco (fase construtiva descrita em documento complementar elaborado nos termos do artigo 64.º do Código Notariado, anexo ao ato que titule a aquisição do edifício para revenda), em conformidade com o projeto de construção aprovado, a constituição da respetiva propriedade horizontal, e a posterior revenda das fracções autónomas, são inconfigurativos de destino diferente previsto no n.º 5 do artigo 11.º do CIMT, para efeitos de caducidade do benefício de isenção de IMT reconhecida nos termos do n.º 1 do artigo 7.º do CIMT.

VI – QUESTÃO DECIDENDA

12 - Está em causa determinar se a aquisição de lote de terreno com benfeitorias identificadas no título aquisitivo, a ultimação/acabamentos das obras de edificação do imóvel, e a revenda da moradia unifamiliar, integram ou não o conceito de destino diferente para efeitos de caducidade de benefício de isenção de IMT reconhecido nos termos do n.º 1 do artigo 7.º do CIMT no ato que titulou a aquisição.

13 - Ou se tal caducidade se verificou por ter destinado a construção.

VII – PARECER

14 - Em relação ao lote 12 referido no anterior ponto 2, a R. dispunha do prazo de 3 anos, contados da data em que adquiriu para o revender e obstar à caducidade do benefício de isenção de IMT, que lhe fora reconhecido por essa aquisição, conforme estabelece o n.º 5 do artigo 11.º do CIMT.

15 - Resulta do livro de obras deste lote que a construção da moradia unifamiliar foi iniciada, pela R., após a verificação da condição resolutiva, isto é, após o prazo de 3 anos que tinha para o revender.

16 - Assim sendo, não ocorreu qualquer causa de caducidade do benefício (destino diferente) no cômputo do prazo de 3 anos de que a R. dispunha para revender o imóvel que adquiriu com esse fim.

17 - Apenas se constata que a R. não revendeu o imóvel, pelo que o prazo da revenda caducou em 08-03-2021, caducando, também, o benefício de isenção de IMT que lhe fora reconhecido nos termos do n.º 1 do artigo 7.º do CIMT.

18 - Consequentemente, a R. dispunha de 30 dias, contados de 09-03-2021 para requerer a liquidação de IMT (cf. n.º 1 do artigo 34.º do CIMT).

19 - Em relação aos outros dois lotes (lotes 7 e 8), referidos no ponto 3 desta ficha doutrinária, resulta, claramente, que o título aquisitivo apenas identifica, como objeto de aquisição, dois «lotes de terrenos para construção», sobre os quais «incidem: a) uma autorização de loteamento» e «b) um aditamento ao alvará de loteamento».

20 - A dita escritura pública não refere a implantação da construção de um edifício em fase inicial.

21 - Ora, a alínea n) do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 118/2013, de 20 de agosto (Sistema de Certificação Energética dos Edifícios), define como «Edifício», a construção coberta, com paredes e pavimentos, destinada à utilização humana.

22 - E também a alínea s) do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 118/2013, de 20 de agosto (Sistema de Certificação Energética dos Edifícios), define como «Edifício em tosco», o edifício sem revestimentos interiores nem sistemas técnicos instalados e de que se desconheçam ainda os detalhes de uso efetivo.

23 - Nesse sentido conceitual de edifício em tosco se interpreta a

jurisprudência do STA invocada pela R. quando se refere o seguinte: *«o que importa é que não haja uma metamorfose ou alteração substancial do bem adquirido para revenda. Pelo que se o imóvel adquirido é constituído por um terreno com um edifício habitacional já em construção ou remodelação mediante projecto aprovado (seja em tosco, seja em adiantada fase de construção/remodelação), a expressão para revenda não exige que o imóvel seja alienado tal como existia no momento da aquisição, admitindo, antes, a possibilidade de realização de todas as obras necessárias à ultimate dessa construção, por forma a acabá-lo, licencia-lo para o referido destino, constituir a propriedade horizontal e alienar as respectivas fracções autónomas».*

24 - No caso concreto dos lotes em causa, não estamos em presença de edifícios em tosco, ou seja, em fase de acabamentos, pelo simples facto que à data de aquisição dos imóveis, tal como refere a R., as obras de construção das moradias encontravam-se na fase de «escavação, movimentação de terras e estrutura de betão armado e ferro concluída», cujas obras haviam sido iniciadas pelo alienante dos lotes.

25 - Fase essa que é inconfundível com a aquisição de edifício em tosco, porquanto o seu conceito legal, já referido, é o de «construção coberta, com paredes e pavimentos, destinada à utilização humana», «sem revestimentos interiores nem sistemas técnicos instalados e de que se desconheçam ainda os detalhes de uso efetivo» [cf. alíneas n) e s) do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 118/2013, de 20 de agosto].

26 - Obras que a R. não interrompeu com a aquisição desses lotes, porquanto os mesmos foram adquiridos em 26-05-2020 e, em 14-07-2020, requereu à Câmara Municipal o averbamento da titularidade dos processos de obras em seu nome.

27 - Pelo contrário deu-lhes continuidade requerendo à Câmara Municipal não só o averbamento da titularidade dos processos de obras como também a extensão do prazo para execução de obra/construção das moradias que inscreveu na matriz.

28 - Significa isso que a R. adquiriu os referidos dois lotes com destino à construção das moradias que edificou e inscreveu na matriz, o que de per si, configura destino diferente do da revenda, e implica a caducidade ab initio do cômputo do prazo do benefício da isenção de IMT que lhe foi reconhecido.

29 - Nesse pressuposto, a R. fica adstrita ao pagamento do IMT devido pela aquisição onerosa destes dois lotes, com todas as consequências legais.

VII – CONCLUSÃO

30 - Em relação à aquisição do lote 12 referido no ponto 2 desta ficha doutrinária, verificou-se a condição resolutiva do benefício da isenção de IMT previsto no artigo 7.º do CIMT, porque a R. não o revendeu no prazo de 3 anos, ficando, ipso facto, obrigada ao pagamento do respetivo IMT.

31 - Relativamente aos lotes 7 e 8, referidos no ponto 3 desta ficha doutrinária, na data da respetiva aquisição, encontravam-se na fase de «escavação, movimentação de terras e estrutura de betão armado e ferro

concluída», pelo que não integram o conceito de edifício em tosco consistente na «construção coberta, com paredes e pavimentos, destinada à utilização humana» «sem revestimentos interiores nem sistemas técnicos instalados e de que se desconheçam ainda os detalhes de uso efetivo» [cf. alíneas n) e s) do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 118/2013, de 20 de agosto].

32 – A R. atribuiu destino diferente (n.º 5 do artigo 11.º do CIMT) do da revenda aos referidos lotes, ao manter a continuidade da construção das moradias, iniciadas pelo alienante dos mesmos, e que a própria R. inscreveu na respetiva matriz.

33 – Destino diferente determinante da caducidade do benefício de isenção de IMT que lhe foi reconhecido, ficando a R. adstrita ao pagamento do IMT respetivo nos termos gerais.