

FICHA DOUTRINÁRIA

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

Artigo: 7.º

Assunto: Caducidade da isenção na compra de imóveis para revenda

Processo: 2020000715 - IV n.º 18034 com despacho concordante de 2021.02.19, da Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira

Conteúdo: **I – O PEDIDO**

A consulente solicita a prestação de informação vinculativa, pretendendo ser esclarecida sobre se a factualidade que submete a apreciação, determina ou não a perda da isenção na compra de imóvel para revenda, de que beneficiou aquando da aquisição.

II – FACTOS

1. A consulente adquiriu, em 03.10.2019, uma parcela de terreno a destacar de um prédio rústico;
2. Em virtude de exercer a atividade de “Compra e venda de imóveis”, a aquisição beneficiou da isenção prevista no artigo 7º do CIMT – Aquisição de prédios para revenda;
3. A parcela de terreno deu origem a um lote de terreno para construção;
4. O imóvel foi registado na sua contabilidade na rubrica “inventários” e assim ainda se encontra;
5. Foi e é intenção da consulente proceder à revenda do referido prédio;
6. A fim de rentabilizar o seu investimento, a consulente arrendou o referido lote de terreno, dele não constando qualquer tipo de construções.
7. No entanto, autorizou a arrendatária a nele poder instalar uma construção modular móvel pré-fabricada, facilmente amovível, e a diligenciar junto das entidades competentes a obtenção das necessárias autorizações;
8. Que as obras a realizar o seriam por conta e exclusiva responsabilidade da arrendatária, a ela pertencendo e que por ela deveriam ser devidamente licenciadas junto das autoridades competentes;
9. Que a denúncia antecipada do contrato de arrendamento por parte da arrendatária obriga a que esta proceda, por sua conta, à demolição e remoção do edificado;
10. Que a consulente, em caso de venda do lote de terreno, deveria garantir junto dos adquirentes os direitos da arrendatária constantes do contrato de arrendamento;
11. Assim sendo e em resumo, a consulente não tem quaisquer direitos económicos e/ou jurídicos sobre as edificações, pertencendo estas,

autonomamente e na íntegra, à arrendatária;

12. Nesse sentido, a consulente já informou a arrendatária que a inscrição matricial da edificação deve ser autónoma da inscrição matricial do lote de terreno e como tal, concluídas as obras de edificação, deverá a arrendatária apresentar o correspondente modelo 1 de IMI;
13. No futuro passarão a existir o artigo matricial urbano correspondente ao lote de terreno e pertença da consulente e um novo artigo matricial correspondente às edificações, pertença da arrendatária.

III – QUESTÃO

Pretende a Consulente que a AT se pronuncie se, face à construção que está a decorrer e uma vez esta concluída, momento em que se concretiza o contrato de arrendamento, ocorre ou não a caducidade da isenção prevista no artigo 7º do CIMT.

IV – ANÁLISE

Apelando o código do IMT no n.º 2, do artigo 1.º ao conceito de prédio constante do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, solicitou-se a pronúncia por parte da Direção de Serviços do Imposto Municipal sobre Imóveis (DSIMI), no sentido de proceder à caracterização final do imóvel adquirido para revenda, depois das intervenções anteriormente melhor descritas em Factos.

Transcreve-se em seguida a análise efetuada por aquela unidade orgânica:

"Sob a epígrafe "conceito de prédio", determina a 1ª parte do nº 1 do artigo 2º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) que, para efeitos de IMI - e, também, para efeitos de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) conforme remissão constante do nº 2 do artigo 1º do Código respetivo -, prédio é toda a fração de território, abrangendo as águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com caráter de permanência, desde que faça parte do património de uma pessoa singular ou coletiva e, em circunstâncias normais, tenha valor económico.

Esta 1ª parte da norma prevê as situações em que a titularidade da fração de território e das eventuais águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza neles incorporados ou assentes com caráter de permanência, se confundem na mesma pessoa singular ou coletiva (o titular do terreno é-o, também, do que lá estiver implantado ou assente, sejam explorações de águas, plantações ou construções e edifícios).

Acrescenta, depois, a 2ª parte da mesma disposição legal que são, também, prédios para efeitos de IMI, as águas, plantações, edifícios ou construções, nas circunstâncias anteriores (que façam parte do património de uma pessoa singular ou coletiva e, em circunstâncias normais, tenham valor económico), dotados de autonomia económica em relação ao terreno onde se encontrem implantados (com o mesmo caráter de permanência), embora situados numa fração de território que constitua parte integrante de um património diverso

ou que não tenha natureza patrimonial (terrenos do domínio público, por exemplo).

Ou seja, contrariamente à 1ª parte (em que a titularidade do terreno e a titularidade do que lá estiver implantado ou assente é a mesma, é pertença da mesma pessoa), na 2ª parte prevêem-se os casos em que o terreno pertence a uma determinada pessoa singular ou coletiva e as águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes com caráter de permanência são da titularidade de pessoa distinta.

Os nºs 2 e 3 do mesmo artigo 2º do CIMI esclarecem que o caráter de permanência exigido se afere pelos fins não transitórios a que os edifícios ou construções, ainda que móveis por natureza, estão afetos (o exercício de uma atividade de natureza comercial ou industrial, por exemplo), sendo que tal caráter de permanência se presume quando tais edifícios ou construções estiverem assentes no mesmo local por um período superior a um ano.

Em qualquer das situações, sejam as previstas na 1ª parte ou as que se subsumem à 2ª parte do conceito de prédio para efeitos de IMI, perante uma determinada realidade física, para que possamos concluir que estamos em presença de um "prédio", têm de estar verificados três elementos que compõem o referido conceito constante do nº 1 do artigo 2º do CIMI:

- 1) O elemento físico: a existência de uma fração de território com eventuais explorações de águas, plantações, edifícios ou construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes com caráter de permanência;*
- 2) O elemento jurídico: que essa fração de território com eventuais explorações de águas, plantações, edifícios ou construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes com caráter de permanência, faça parte do património de uma pessoa singular ou coletiva;*
- 3) O elemento económico: que essa fração de território com eventuais explorações de águas, plantações, edifícios ou construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes com caráter de permanência, que faz parte do património de uma pessoa singular ou coletiva, em circunstâncias normais, tenha valor económico.*

Ora, o edifício e construções que se prevêem no contrato de arrendamento anexo ao pedido de informação vinculativa (edifício pré-fabricado e respetivas zonas de acesso e estacionamento, com destino à instalação de restaurante e zona de lazer, zonas de acesso, de circulação, de apoio e estacionamento privativo) cujas obras foram já objeto de licenciamento municipal (Alvará de Obras de Construção, dado e passado por despacho de 2019.09.25), preenchem os elementos estruturais do conceito de prédio constante do artigo 2º do CIMI, a saber:

- 1) O elemento físico – realidade física, composta pelo edifício pré-fabricado e respetivas zonas de acesso e estacionamento, com destino à instalação de restaurante e zona de lazer, zonas de acesso, de circulação, de apoio e estacionamento privativo, com implantação direta no solo, com caráter de permanência porque afeta a um fim não transitório (exercício de uma atividade de natureza comercial ou industrial factual ou titulada por licença*

para esse fim); é de salientar que, no caso concreto, o edifício e equipamentos complementares estarão não apenas assentes no solo, mas também nele implantados e incorporados por via da sua conexão com infraestruturas públicas locais e gerais (ligação às redes públicas de abastecimento de água e de eletricidade, de saneamento de águas residuais e de recolha e gestão de resíduos urbanos);

2) O elemento jurídico – tal realidade física configura uma coisa corpórea, objeto de um direito de propriedade singular e que integra a esfera jurídica patrimonial de uma pessoa jurídica; 3) O elemento económico – a coisa (edifício pré-fabricado e respetivas zonas de acesso e estacionamento, com destino à instalação de restaurante e zona de lazer, zonas de acesso, de circulação, de apoio e estacionamento privativo), no seu todo, no seu conjunto, tem valor económico que advém, desde logo, de, em circunstâncias normais, servir de suporte à atividade de produção e venda de um bem económico transacionável no mercado: bens e serviços produzidos e vendidos no restaurante.

É certo que o terreno (a fração de território) em que o restaurante e demais equipamentos complementares estão implantados não é da titularidade da entidade proprietária dessas construções, mas isso não é suficiente para os afastar de tributação em sede de IMI, já que o conceito de prédio constante do nº 1 do artigo 2º do CIMI prevê ambas as situações, tanto aquelas em que a titularidade do terreno e a titularidade das construções se confunde na mesma pessoa (1ª parte), como aquelas em tais titularidades são distintas (2ª parte) por as construções serem efetuadas em terrenos alheios ao abrigo de um contrato de arrendamento (como no caso aqui em apreciação), de cessão de exploração, de comodato ou outros.

Reitera-se, assim, a conclusão de que o edifício e outras construções a implantar no terreno para construção da requerente constituem um prédio para efeitos de IMI, por, em relação tais realidades físicas, se mostrarem verificados os elementos estruturais do conceito de prédio fixado no nº 1 do artigo 2º do CIMI (físico, jurídico e económico), conforme antes demonstrado.

Quer isto dizer que, após a conclusão das obras de construção do edifício e dos equipamentos que lhe vão de servir de apoio (espaços de lazer e zonas de acesso, de circulação e de estacionamento privativo), naquela fração de território em concreto, passam a coexistir dois prédios: um deles constituído pelo terreno e que é da titularidade da requerente, e o outro, pertença da sociedade arrendatária do terreno, constituído pelo edifício e respetivos equipamentos complementares.

Resta, no entanto, saber se o prédio que é constituído pelo terreno é, após a conclusão das referidas obras de construção do edifício e equipamentos de apoio, o mesmo prédio que a requerente adquiriu em 3 de outubro de 2019, por contrato de compra e venda celebrado no Cartório Notarial de Mafra, ou se, pelo contrário, passa a ser um prédio diferente desse.

Vejamos, então.

Tal terreno teve origem no prédio rústico, o qual, através do mesmo contrato acima referido, deu origem a duas parcelas aí identificadas por A e B.

A parcela A, prédio urbano, composto de «parcela de terreno para construção», com a área de 4302,50 m², e a parcela B, prédio rústico, com a área de 23457,50 m².

A parcela A veio a ser inscrita na matriz predial urbana, enquanto que a parcela B se manteve inscrita na matriz cadastral rústica da mesma freguesia e concelho.

Ora, atento o determinado no n.º 3 do artigo 6.º do CIMI, se, em relação à parcela A («parcela de terreno para construção», com a área de 4302,50 m²), ainda não tivesse sido concedida licença de construção (o que ocorreu em 25 de setembro de 2019, conforme Alvará de Obras de Construção emitido pela Câmara Municipal em 2 de janeiro de 2020), bastaria a referida declaração constante do título aquisitivo como «parcela de terreno para construção» para que essa parcela de terreno passasse a constituir um prédio urbano da espécie "terrenos para construção". Antes da concessão da licença de construção, com a viabilidade construtiva correspondente aos índices permitidos pelo Plano Diretor Municipal e, após essa concessão, com a viabilidade construtiva constante do já mencionado alvará.

Por isso, foi apresentada a declaração modelo 1 do IMI, tendo em vista a avaliação e inscrição matricial da «parcela de terreno para construção» como prédio urbano da espécie "terrenos para construção", o que se veio a verificar.

De tudo isto resulta que a requerente adquiriu um prédio urbano da espécie "terrenos para construção", em 3 de outubro de 2019, que declarou como destinado a "revenda".

No entanto, já antes dessa aquisição, a futura arrendatária do terreno para construção (o contrato de arrendamento só veio a celebrar-se em 28 de novembro de 2019) havia requerido na Câmara Municipal que lhe fosse aí autorizada a construção do restaurante e dos equipamentos que lhe servem de apoio, o que veio a verificar-se através de despacho de 25 de setembro de 2019.

Ou seja, a requerente adquiriu um prédio urbano da espécie "terreno para construção", que, segundo o Alvará de Obras de Construção, tem uma autorização de construção correspondente a:

** N.º de pisos: 1 acima da cota da soleira;*

** Área de construção: 379 m²; * Volume de construção: 2084,5 m³;*

** Área de implantação: 379 m²; * Cércea autorizada: 6 m;*

** Muro não confinante: 104 m*

Mas, concluídas as obras de construção autorizadas, este prédio urbano da espécie "terrenos para construção" vê consumida e esgotada a viabilidade construtiva que lhe foi autorizada e, nessa medida, deixa de poder ser classificado como "terreno para construção", passando a configurar uma realidade física e jurídica distinta, uma vez que, onde só existia terreno, passou a existir um edifício e outras construções.

Daí que a fração de território correspondente ao terreno e que é da

titularidade da requerente não possa ser classificada como um prédio urbano da espécie "terrenos para construção" e deva ser reclassificada como prédio urbano da espécie "outros", como previsto no nº 4 do artigo 6º do CIMI. Acresce que a requerente declarou que o prédio urbano da espécie "terrenos para construção" que ia adquirir se destinava a revenda, o que implicava que efetivamente o destinasse a esse fim e o contabilizasse numa de conta de "inventários" (conta 32 - mercadorias ou conta 34 - produtos acabados e intermédios).

Porém, o que, na realidade, se verificou é que já o tinha destinado a arrendamento, transformando-o num bem de investimento.

Um arrendamento por um prazo de 29 anos, prorrogável por períodos anuais, não pode considerar-se um facto meramente conjuntural ou transitório, razão pela qual não parece que esse arrendamento de longa duração seja compatível com a destinação a revenda, ainda que o prédio se mantenha, contabilisticamente, em "inventários".

CONCLUSÕES

a) Após a conclusão das obras de construção do edifício e dos equipamentos que lhe vão de servir de apoio (espaços de lazer e zonas de acesso, circulação e estacionamento privativo), na fração de território que é da titularidade da requente passam a coexistir dois prédios: um deles constituído pelo terreno e que é da titularidade da requerente, o outro, pertença da sociedade arrendatária do terreno, constituído pelo edifício e respetivos equipamentos complementares;

b) Concluídas as obras de construção autorizadas no Alvará de Obras de Construção, emitido pela Câmara Municipal, o prédio urbano da espécie "terrenos para construção" vê consumida e esgotada a viabilidade construtiva que lhe foi autorizada e, nessa medida, deixa de poder ser classificado "terreno para construção", passando a configurar uma realidade física e jurídica distinta, uma vez que, onde só existia terreno, passou a existir um edifício e outras construções;

c) O prédio que foi adquirido pela requerente não é, pois, o mesmo prédio que passa a existir após a conclusão das obras de construção do restaurante e seus equipamentos de apoio;

d) Um arrendamento por um prazo de 29 anos, prorrogável por períodos anuais, não pode ser considerado um facto meramente conjuntural ou transitório e, por isso, não é compatível com a destinação a revenda, ainda que o prédio se mantenha, contabilisticamente, em "inventários".

Uma vez caracterizado o imóvel, de acordo com os pressupostos apresentados pela consulente, importa perceber quais as repercussões das referidas alterações a efetuar no prédio, em sede de IMT, e mais concretamente ao nível da isenção prevista no artigo 7.º do CIMT.

É convicção da Consulente, que, tratando-se de uma situação de arrendamento em que quer a construção, quer o lote de terreno são pertença de duas entidades diferentes e mantêm a sua autonomia jurídica e valor económico específico, não consubstancia facticidade susceptível de motivar a

caducidade da isenção prevista no artigo 7.º do CIMT.

Importa desde já referir, que da consulta à matriz feita na presente data, constata-se que com base na declaração Mod. 1 do IMI, apresentada pela consulente em 2020/09/30, o artigo urbano respeitante ao lote de terreno para construção, foi desativado, tendo dado origem a outro artigo matricial, reportado a um prédio em propriedade total sem andares nem divisões suscetíveis de utilização independente, com afetação Serviços.

Nesta conformidade, conclui-se desde logo, que alguns dos pressupostos apresentados pela Consulente no pedido de informação vinculativa, acabaram por não se verificar, como sejam a entrega de uma declaração Mod. 1 por parte da arrendatária, não se tendo verificado em consequência, a decomposição do artigo inicial em dois artigos distintos, um reportado à estrutura modular e outro referente ao terreno, com diferentes titulares.

A isenção constante do artigo 7.º CIMT, visando a atividade de compra e venda de imóveis, está dependente da observância de determinados requisitos, a saber:

- Que a aquisição do imóvel tenha como finalidade ou destino, a sua revenda;
- Que a revenda se concretize no prazo de 3 anos, contado da data da aquisição;
- Que antes da aquisição tenha sido apresentada a declaração prevista nos artigos 112.º do CIRS e 117.º do CIRC;
- Que no ano anterior a atividade de comprador de prédios para revenda tenha sido exercida normal e com caráter de habitualidade;
- Que na revenda a efetuar, a entidade adquirente não destine o imóvel a revenda.

A isenção pela aquisição de prédios para revenda pressupõe que o prédio seja adquirido tendo como finalidade imediata a sua revenda, ou seja, tem como escopo imediato a sua transmissão através de negócio oneroso qualificável como venda.

Não tendo necessariamente de estar no preciso estado em que foi adquirido, é condição imprescindível que o bem a vender no prazo de três anos contado da aquisição, seja o mesmo que foi adquirido, pois só dessa forma se poderá falar com propriedade de revenda, ou seja, de nova venda daquele mesmo bem.

Excetuando a realização de obras de mera conservação ou de acabamento, e as situações de arrendamento e loteamento de prédios rústicos, que o ponto 2 do Ofício-Circular D-2/91, de 17-06, (que embora reportado a SISA, se mantém atual) vem esclarecer que por si só não configuram destino diferente do da revenda, qualquer desvio daquele fim faz caducar a isenção.

Deste modo, o facto de existir um contrato de arrendamento, reportado ao imóvel adquirido para revenda, não determina por si só, a caducidade da isenção.

Uma vez efetuadas as obras de construção autorizadas no Alvará de Obras de Construção, o prédio no qual são efetuadas, deixou de poder ser considerado um terreno para construção, por ver esgotada a sua viabilidade construtiva,

consequenciando o surgimento de uma realidade física e juridicamente distinta, *in casu*, um prédio em propriedade total sem andares ou divisões suscetíveis de utilização independente

Nesta conformidade, ainda que a venda do prédio adquirido se verifique no prazo de três anos contados da data da aquisição, não consubstancia, para efeitos do da primeira parte do n.º 4, do artigo 7.º do CIMT, uma revenda, porquanto o bem a vender se reconduz a uma realidade física e juridicamente diversa da adquirida, determinando ipso facto a caducidade da isenção em apreço.

V - CONCLUSÃO

1. A existência de um contrato de arrendamento reportado ao imóvel adquirido para revenda, não motiva por si só a caducidade da isenção.
2. A construção/instalação do edifício modular pré-fabricado e dos equipamentos de apoio originou apenas um novo artigo matricial, que permanece na titularidade da consulente.
3. A construção/instalação do edifício pré-fabricado e dos equipamentos complementares, ao esgotar a viabilidade construtiva do até então terreno para construção, modifica-o substancialmente, transformando um lote de terreno para construção, num prédio em propriedade total sem andares nem divisões suscetíveis de utilização independente, com afetação *Serviços*, motivando em consequência a caducidade da isenção, pois o prédio a vender no prazo de três anos, não é o mesmo que foi adquirido com intenção de revenda.