

FICHA DOUTRINÁRIA

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

Artigo: 7.º

Assunto: Prédios para revenda

Processo: 2013002923 – IVE n.º 5787, com despacho concordante de 15.11.2013, do Diretor-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira

Conteúdo: Nos termos do artigo 68.º da Lei Geral Tributária foi apresentado um pedido de informação vinculativa sobre a seguinte situação jurídico-tributária:

1. A requerente adquiriu a fração autónoma designada pela letra X correspondente ao 1.º e 2.º andar do prédio urbano inscrito na matriz da freguesia de XXXXXX sob o artigo XX.
2. A aquisição do referido imóvel beneficiou de isenção de IMT nos termos do artigo 7.º do CIMT.
3. A referida fração é constituída por 2 pisos, reunindo a mesma condições para cada piso corresponder a uma unidade autónoma (como acontece com as restantes frações do imóvel).
4. A requerente pretende dividir a referida fração em duas e realizar obras *"ao nível da criação de instalações sanitárias e ao nível da conservação de materiais e equipamentos, sem alterar a estrutura do prédio ou a sua disposição interna"*.
5. As dúvidas que a requerente pretende ver esclarecidas são as seguintes:
 - a) *"A divisão da fração autónoma existente em duas frações autónomas, ou seja, a constituição de duas frações autónomas no lugar da fração X agora existente, implica, por si, a necessidade de liquidação imediata de IMT, apesar da isenção para revenda concedida?"*
 - b) *As obras de reabilitação projetadas na fração ora existente implicam, por si, a necessidade de liquidação imediata de IMT, apesar da isenção para revenda concedida?"*
 - c) *Caso venham a ser constituídas duas novas frações, por divisão da fração existente, qual o valor da fração e taxa de IMT a ter em conta se estas, ou uma delas, não tiver sido revendida após o período de 3 anos de isenção que lhe foi concedida?"*
 - d) *Será o valor da fração e a taxa de IMT que se verificava na data de aquisição pela ora requerente ou o valor da fração e taxa de IMT que se verificarem na data em que a isenção caducar?"*

ANÁLISE DO PEDIDO

A isenção de que beneficiam os prédios adquiridos para revenda, no quadro do exercício normal e habitual de tal atividade (artigo 7.º do CIMT), fundamenta-se na circunstância de tais prédios, destinados a integrar o ativo permutável da empresa adquirente, constituírem "mercadorias" da respetiva atividade. Assim a isenção tem como fim último afastar elevados encargos financeiros que, não obstante serem custos dedutíveis para efeitos de determinação do rendimento sujeito a imposto, tenderiam a repercutir-se no preço final da venda dos bens imóveis (Cf. J. Silvério Mateus /L. Corvelo de Freitas, Os Impostos sobre o Património. O Imposto do Selo: Anotados e Comentados, Lisboa, Engifisco, 2005, p. 385 e acórdão do STA, de 28 de novembro de 2012, proferido no processo n.º 529/12, disponível no sítio da internet www.dgsi.pt).

De acordo com a citada norma, e em função da sua natureza e finalidade relevante, constituem, pressupostos da isenção: ser a revenda o destino do prédio adquirido; o adquirente agir na qualidade de sujeito passivo de IRC ou de IRS (devidamente inscrito no respetivo registo) e que tal aquisição se opere no exercício normal e habitual daquela atividade.

Para além dos referidos pressupostos, a isenção encontra-se sujeita à condição estabelecida no n.º 5 do artigo 11.º do CIMT: a de que aos prédios adquiridos para revenda não seja dado destino diferente ou que os mesmos sejam revendidos dentro do prazo de três anos sem ser novamente para revenda.

Sendo pressuposto essencial da isenção que o adquirente se encontre registado como sujeito passivo de IRC ou de IRS, pelo exercício da atividade de compra de prédios para revenda, não é suficiente o seu preenchimento. São igualmente condições do benefício, de preenchimento cumulativo, as resultantes do citado n.º 5 do artigo 11.º.

Encontra-se já amplamente esclarecido que o "destino diferente", referido no n.º 5 do artigo 11.º do CIMT como condição resolutive do benefício, apenas pode ser um destino estranho à revenda. Assim, o loteamento e urbanização (realização de infraestruturas) de um prédio rústico adquirido para revenda, não implica a caducidade da isenção, pois que não configura um destino diferente do da revenda, demonstrando, antes, a intenção de o revender, ainda que fracionadamente. No tocante ao arrendamento, a orientação invariavelmente seguida, vai no sentido de que *"quanto aos atos de administração ordinária (como é o caso do arrendamento) é fora de dúvida que a sua prática não configura a ocorrência de destino diferente conducente à caducidade da isenção, uma vez que não obstem à revenda."* (Cf. Ofício-Circular D-2/91).

Sobre esta matéria, a orientação da administração tributária tem, invariavelmente, acompanhado a jurisprudência dos tribunais superiores, no sentido de, para efeitos de condição resolutive da isenção em causa não importarem modificações do estado em que os prédios foram adquiridos as obras neles realizadas pelos adquirentes (revendedores), desde que delas não resulte a alteração substancial da estrutura externa ou da disposição interna do edifício. Neste sentido, tem sido invariavelmente entendido pela

administração tributária e pela jurisprudência, designadamente, que a ultimateção da construção de um prédio já construído em tosco e posterior constituição em propriedade horizontal seguida da revenda em frações autónomas não conduz à perda da referida isenção (Desp. do SEAF, de 13.9.1995, sobre parecer do CEF n.º 119/95, in CTF n.º 380, STA bem como Acórdãos no mesmo citados. Esta orientação jurisprudencial vem sendo reafirmada em decisões mais recentes, conforme se extrai dos Acórdãos do STA, de 26 de janeiro de 2005, proferido no processo n.º 798/04, e do TCAS, de 5 de março de 2013, proferido no processo n.º 5719/12, disponível no sítio da internet www.dgsi.pt).

Revertendo à especificidade da situação equacionada na consulta formulada pela requerente, assinala-se que, face à orientação acima referida, os elementos facultados e seguindo-se a orientação consolidada sobre esta matéria, acima sumariada, não parecem assumir relevância, para efeitos de ocorrência da condição resolutiva, a divisão da fração em duas.

Quanto à realização de obras pela adquirente (revendedora) e atendendo apenas aos elementos referidos na memória descritiva em anexo, não parece, também, que assumam relevância quanto à perda da isenção.

Finalmente, e em relação à questão da alínea c) a resposta é dada através do n.º 2 do artigo 18.º do CIMT. Assim, prevê este normativo que: *"Se ocorrer a caducidade da isenção, a taxa e o valor a considerar na liquidação serão os vigentes à data da liquidação"*.

Pelo que, ocorrendo a caducidade da isenção será liquidado IMT pelo valor que cada uma das frações, não revendidas, tiver à data da liquidação.

Quanto à taxa a aplicar, será tido em conta o destino do imóvel. Assim, e caso as frações por revender, se destinarem a habitação a taxa a aplicar será a prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 17.º do CIMT à data da liquidação, se as mesmas forem destinadas ao comércio, serviços ou outros, será a taxa prevista na alínea d) do mesmo normativo.