

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT)
- Artigo: 7.º
- Assunto: Isenção na compra de imóveis para revenda
- Processo: 2016001201 - IVE n.º 10868, com despacho concordante de 2016-11-30, da Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira
- Conteúdo: Nos termos do art.º 68.º da LGT foi apresentado um pedido de informação vinculativa pretendendo a sociedade AAA ver esclarecida se a factualidade que submete a apreciação, determina ou não a perda da isenção na compra para revenda, de que beneficiou aquando da aquisição.

I - FACTUALIDADE

- A requerente adquiriu em 2015-MM-DD, à sociedade anónima BBB, o imóvel identificado no pedido indicando como destino a revenda.
- Estando coletada para o exercício da atividade de compra e venda de bens imobiliários, e tendo indicado destinar-se a revenda, beneficiou da isenção de prédios para revenda, prevista no artigo 7.º do CIMT.
- Pretende proceder à constituição da Propriedade horizontal e levar a efeito obras de reabilitação do edifício, com vista à valorização das frações a constituir e a revender.
- À data da aquisição o imóvel em propriedade total, era composto por 7 pisos compreendendo 13 divisões ou partes suscetíveis de utilização independente.
- A descrição do prédio padecia de uma incorrecção, porquanto o RC era composto por duas unidades susceptíveis de utilização independente, facto que motivou a promoção da correcção da descrição constante da matriz, passando a constar que o "rés-do-chão" é composto por duas divisões susceptíveis de utilização independente, RCD e RCE, passando assim a 14 divisões.

II - PROPOSTA DE ENQUADRAMENTO EFETUADA PELA REQUERENTE (SÍNTESE):

- 1 - A requerente considera que a factualidade que apresenta não determina a perda do benefício da isenção, para tal convocando nomeadamente o disposto:
- i. Na jurisprudência firmada no Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, proferido no proc. 0798/04, de 2005-01-26, nos termos da qual o imposto (reportando-se à SISA) incidindo sobre o património ou sobre a riqueza, não deveria onerar a venda de elementos do ativo permutável.
 - ii. No acórdão do Pleno do STA, de 2014-09-17, proferido no processo 01626/13, em que se considera não ser imprescindível que imóvel revendido o tenha sido no preciso estado em que foi adquirido, desde que não haja uma metamorfose ou alteração substancial do bem

adquirido para revenda.

O imóvel em apreço no mencionado acórdão foi objeto de "demolição de paredes interiores para adaptação ao projeto, a construção de novas divisões na cave (...) para além da colocação ou substituição de praticamente todos os elementos de acabamento de um prédio: tubagens, carpintaria, serralharia, marquises e janelas; pavimentos, louças sanitárias, reboco e pinturas, entre outros".

- iii. No Parecer do Centro de Estudos Fiscais n.º 119/95, de 11 de julho, da autoria de Nuno Sá Gomes, do qual se retira que o acabamento de prédios e a constituição da propriedade horizontal, não alteram a natureza do prédio, não bulindo com o fundamento da isenção, o qual radica na circunstância de no registo contabilístico de tais bens, os mesmos permanecerem enquanto mercadoria da empresa (que os adquire para revenda), no seu ativo permutável.
- iv. Na al. b), do n.º 2 do Ofício-circular D-2/91, de 17-06, na qual se considera que para efeitos de caducidade da isenção, uma operação de loteamento de prédios rústicos adquiridos para revenda, não implica a afetação a destino diferente do da revenda, concluindo por maioria de razão, que a ultimação de um prédio urbano já construído em tosco e posterior constituição da propriedade horizontal e revenda em frações autónomas, também não pode conduzir à perda da referida isenção.

2. Com referência à correção da matriz e constituição da propriedade horizontal:

- i. A correção da matriz, não consubstancia nenhuma alteração ao prédio, uma vez que as unidades que compõem o RC sempre foram suscetíveis de utilização independente.
- ii. No que respeita à constituição da propriedade horizontal, invoca entre outros o entendimento da Administração Fiscal, plasmado entre outras, na IVE n.º 634, nos termos do qual a constituição da PH e a posterior revenda das frações de prédio adquirido com isenção de IMT, ao abrigo do disposto no artigo 7.º do CIMT, não implica a caducidade da isenção.

3. Com referência às obras de reabilitação a realizar no prédio:

- i. Alicerçando-se no já mencionado acórdão do Pleno do STA, de 2014-09-17, proferido no processo 01626/13, entende a requerente que as mesmas não prejudicam a manutenção da isenção, porquanto não implicam uma "metamorfose ou alteração substancial do bem adquirido para revenda".
- ii. Considera que as obras a realizar " não implicam uma alteração à estrutura do prédio, nem uma alteração à sua fisionomia e muito menos, uma alteração ao fim a que se destina - a revenda, não implicando a alteração do número de divisões com utilização independente.
- iii. As únicas alterações, não substanciais, à fisionomia do prédio reconduzem-se à criação de duas montras, à ampliação parcial de uma divisão e à substituição das arrecadações existentes no logradouro, por zona verde e jardim.
- iv. A alteração da afetação de uma das divisões, a CVE, de habitacional para comercial, não implica qualquer alteração do imóvel.

De todo o exposto, conclui pela manutenção do benefício da isenção,

admitindo "por mera hipótese de raciocínio", a perda da isenção, restrita apenas à divisão (fração) CVE, caso se entenda que a sua ampliação, e alteração da afetação de habitacional para comercial, determine a caducidade do benefício usufruído.

III - APRECIÇÃO

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

- a) Que a aquisição do imóvel tenha como finalidade ou destino, a sua revenda;
- b) Que a revenda se concretize no prazo de 3 anos, contado da data da aquisição;
- c) Que antes da aquisição tenha sido apresentada a declaração prevista nos artigos 112.º do CIRS e 117.º do CIRC;
- d) Que na revenda a efetuar, a entidade adquirente não destine o imóvel a revenda;
- e) Que não seja dado destino diferente.

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

1. Se no momento da aquisição se verificarem todos os requisitos elencados, e no ano anterior a "atividade de comprador de prédios para revenda", tenha sido exercida normal e com caráter de habitualidade, há lugar à emissão de um documento único de cobrança de valor zero, evidenciando que não houve lugar a liquidação por se contemplar já o benefício de isenção, situação que se verificou na situação em apreço 2. 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 do CIMT.

No atinente a obras efetuadas, o que tem de ser assegurado para efeitos de manutenção da isenção constante do artigo 7.º do CIMT, é que o bem a revender seja o mesmo que foi adquirido para aquele fim, isto é, não se exige que o bem seja objeto de revenda no preciso estado em que foi adquirido, mas sim que, não obstante o tipo de intervenção de que seja objeto, permaneça ainda o mesmo, e tal acontece se das obras a efetuar não resultar uma alteração da sua estrutura, ou da sua divisão interna, tal como se pode ler na IVE n.º 634, colacionada pela requerente.

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. Da análise dos elementos facultados pela requerente conclui-se que as inúmeras intervenções a promover no imóvel adquirido para revenda, não operam ao nível da sua estrutura resistente (estrutura externa e estrutura interna), não implicando qualquer alteração na volumetria total do prédio, na sua altura, ou área, nem interferem com a sua "divisão interna", ou seja, com o número de partes ou divisões suscetíveis de utilização independente, a

transformar em idêntico número de frações autónomas depois de constituída a Propriedade Horizontal.

As 14 divisões suscetíveis de utilização independente, transformar-se-ão em 14 frações autónomas.

As alterações a realizar na fachada do edifício, na zona de cobertura e no logradouro também não interferem com a sua estrutura resistente.

Atenta a obsolescência ao nível das infraestruturas, “rede de esgotos e da instalação elétrica e também de alguns materiais respeitantes a revestimentos, cozinhas e instalações sanitárias”, referida na memória descritiva, a sua remoção e substituição apresentam-se como benfeitorias necessárias à sua conservação e adaptação às exigências e padrões de construção e conforto atuais.

A criação de novas instalações sanitárias, bem como o reposicionamento das existentes, também não interfere com a estrutura resistente.

A ampliação da área privativa relativa à divisão CVE, para a zona do saguão, colocando-a em simetria com a divisão oposta, ao não implicar qualquer alteração à estrutura resistente do prédio, não determina a caducidade do benefício. Com referência à eventual caducidade da isenção relativa à divisão, correspondente à referida CVE, por alteração da afetação, de habitacional para comercial, reconduzindo-se a mesma ao plano jurídico, não configura um desvio do fim pretendido, a revenda.

A alteração do regime jurídico a que fica sujeito o prédio adquirido para revenda, com a constituição da Propriedade Horizontal, por si só não consubstancia um destino diferente do da revenda, uma vez que reconduzindo-se o fundamento da isenção ao facto do bem adquirido permanecer, enquanto mercadoria da empresa, espelhado na contabilidade como ativo permutável, a alteração do seu regime jurídico, não lhe retira aquela qualidade, conclusão que se extrai da leitura do Parecer do Centro de Estudos Fiscais n.º 119/95, de 11 de julho, da autoria de Nuno Sá Gomes, igualmente invocado pela requerente.

O registo contabilístico do bem imóvel e a sua permanência numa conta (da classe 3) de Inventários, o fim indicado na escritura de aquisição e o CAE pelo qual se encontra coletada, são indicadores do fim revenda.

Em consonância com a apreciação envidada, conclui-se que as intervenções a realizar no imóvel, a alteração da afetação da divisão CVE de habitacional para comercial e a constituição da Propriedade Horizontal, de per si, não alterando a estrutura do prédio, nem consubstanciando um desvio do fim, não determinam a caducidade do benefício usufruído.