

BENEFÍCIOS FISCAIS NO CONTEXTO DO PATRIMÓNIO IMOBILIÁRIO: A ISENÇÃO DE IMT NAS AQUISIÇÕES DE PRÉDIOS PARA REVENDA

ÍNDICE

	Quadro Legal
1	<i>Ratio</i> da Norma
2	Condições/Pressupostos para a Aplicação da Isenção
3	Revenda Parcial
4	Caducidade da Isenção
5	Consequências da Caducidade da Isenção
6	Caducidade do Direito à Liquidação
7	Doutrina Administrativa
8	Jurisprudência Judicial
9	Jurisprudência Arbitral
10	Conclusões
11	

QUADRO LEGAL



ISENÇÃO PELA AQUISIÇÃO DE PRÉDIOS PARA REVENDA – ARTIGO 7.º DO CIMT

Artigo 7.º do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT):

- são isentas do IMT,
- as aquisições de prédios para revenda,
- desde que se verifique ter sido apresentada antes da aquisição a declaração cadastral aplicável relativa ao exercício da atividade de compra de prédios para revenda - i.e. declaração de início de atividade ou de alterações de atividade (quer seja para IRS, quer seja para IRC),
- esta isenção não prejudica a liquidação e pagamento do IMT, nos termos gerais, salvo se se reconhecer que o adquirente exerce normal e habitualmente a atividade de comprador de prédios para revenda,

ISENÇÃO PELA AQUISIÇÃO DE PRÉDIOS PARA REVENDA – ARTIGO 7.º DO CIMT

Artigo 7.º do CIMT:

- considera-se que o sujeito passivo exerce normal e habitualmente a atividade quando comprove o seu exercício no ano anterior mediante certidão passada pelo Serviço de Finanças,
- devendo constar sempre daquela certidão se, no ano anterior, foi adquirido para revenda ou revendido algum prédio antes adquirido para esse fim.
- Quando, no prazo de 3 anos, o prédio tenha sido revendido sem ser novamente para revenda, e haja sido pago imposto, este será anulado pelo chefe de finanças, a requerimento do interessado, acompanhado de documento comprovativo da transação (i.e., em regra, cópia da escritura pública do contrato de compra e venda – c/v).

ISENÇÃO PELA AQUISIÇÃO DE PRÉDIOS PARA REVENDA – ARTIGO 7.º DO CIMT

Evolução histórica:

- Origem no artigo 11.º, n.3, do Código da SISA e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 41969, de 24/11/1958: *“Ficam isentas das sisa: (...) 3.º As aquisições de prédios para revenda, quando feitas por entidade tributada em contribuição industrial pelo exercício do respetivo comércio;”*.
- Este benefício dependia de que os prédios adquiridos para revenda fossem “transacionados” dentro de dois anos (*cf.* artigo 16.º, n.1, do mesmo diploma).
- Entretanto, com o artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 48316, de 05/04/1968, foi aditada, como causa de caducidade da isenção, a situação em que o prédio fosse destinado novamente a revenda.
- Com o aditamento do artigo 13.º-A, pelo artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 718/73, de 31/12, estabeleceu-se o regime de liquidação do imposto com possível restituição futura nos casos em que o sujeito passivo não exercesse de forma normal e habitual a atividade de compra de prédios para revenda.

ISENÇÃO PELA AQUISIÇÃO DE PRÉDIOS PARA REVENDA – ARTIGO 7.º DO CIMT

Evolução histórica:

- Subsequentemente, com a alteração do n.1 do artigo 16.º, através do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 757/75, de 31/08, previu-se a possibilidade de prorrogação do prazo de revenda pelo prazo de 2 anos, mediante despacho do Ministro das Finanças.
- Substituição da expressão “transacionados” pela expressão “revendidos”, com o artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 263/79, de 01.08.
- Aditamento ao n.1 do artigo 16.º, da expressão “alteração ao destino” dos bens como causa de caducidade da isenção, pelo artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 144/86, de 16.06.
- Alteração ao n.1 do artigo 16.º, no sentido de revogação da possibilidade de prorrogação do prazo por 2 anos mediante despacho do Ministro das Finanças e fixando o prazo para revenda, definitivamente, nos 3 anos (cf. artigo 1.º, do Decreto-Lei n.º 91/89, de 27.03).

RATIO DA NORMA



RATIO DA NORMA

Artigo 7.º do CIMT:

- O IMT visa tributar a riqueza revelada na aquisição de bens imóveis, não se tratando de um imposto sobre a aquisição de “mercadorias”,
- A tributação deverá antes assentar no rendimento gerado,
- O IMT visa atingir o consumidor final dos bens imóveis, deixando de lado as transmissões intermédias, como é comum na tributação indireta,
- Impacto na tesouraria dos *players* do setor apesar de poder ser sempre um gasto inerente à aquisição,
- Benefício fiscal do tipo “isenção”,
- Isenção temporária e condicionada (do tipo resolutivo),
- Reconhecimento automático (pelo Serviço de Finanças onde for apresentada a modelo 1 de IMT – *cf.* artigo 10.º, n.8, alínea a), do CIMT).

CONDIÇÕES/PRESSUPOSTOS PARA A APLICAÇÃO DA ISENÇÃO

CONDIÇÕES/PRESSUPOSTOS PARA A APLICAÇÃO DA ISENÇÃO

1) Apresentação prévia à aquisição da Declaração Cadastral respetiva

– Em momento anterior à aquisição do prédio, o sujeito passivo deverá apresentar:

- (i) uma declaração de início de atividade, ou
- (ii) uma declaração de alterações,

onde se colecte para o exercício da atividade de compra de prédios para revenda (CAE - REV. 3 – 68100 – Compra e Venda de Bens Imobiliários):

“Compreende as atividades de compra e venda de bens imobiliários (possuídos pelo próprio), nomeadamente, edifícios residenciais e não residenciais e de terrenos. Inclui atividades de subdivisão de terrenos em lotes sem introdução de melhoramentos.”.

Este CAE não inclui: promoção imobiliária (41100); Subdivisão de terrenos com introdução de melhoramentos (42990); Exploração de estabelecimentos hoteleiros (551); Mediação imobiliária (68311).

CONDIÇÕES/PRESSUPOSTOS PARA A APLICAÇÃO DA ISENÇÃO

1) Apresentação prévia à aquisição da Declaração Cadastral respetiva

- O CAE referido pode ser apenas secundário (não necessitando de ser o principal).
- O sujeito passivo deve ter este CAE desde:
 - um momento anterior à aquisição do prédio,
 - e deverá mantê-lo, ininterruptamente, até ao momento em que concretiza a revenda.
- Além disso, o objeto social da empresa, em caso de ser uma sociedade a entidade adquirente, deverá mencionar expressamente a “compra, venda e revenda” de bens imobiliários.

CONDIÇÕES/PRESSUPOSTOS PARA A APLICAÇÃO DA ISENÇÃO

2) Declaração inserta no Título Aquisitivo e Contabilização em conformidade

- No título aquisitivo (ex. escritura pública do contrato de c/v) deve ser mencionado expressamente que o prédio que está a ser adquirido se destina a ser revendido. **Exemplo:** “*destina o imóvel a revenda*”.
- A aquisição do prédio a revender é independente do tipo causal utilizado nessa aquisição. Contudo, esta tem de ser definitiva, não relevando, por exemplo, um contrato-promessa mesmo que acompanhado com a tradição do bem.
- O resultado da liquidação inerente ao contrato definitivo poderá ser compensado com aquele que foi inicialmente liquidado. No limite, o imposto pago, por exemplo, aquando da outorga de um contrato-promessa cumulada com a tradição ou com cláusula de livre cedência, ou mesmo da outorga de uma procuração irrevogável, será devolvido (assumindo que o sujeito passivo é o mesmo), porquanto no contrato definitivo respetivo foi declarada a intenção de revenda.

CONDIÇÕES/PRESSUPOSTOS PARA A APLICAÇÃO DA ISENÇÃO

2) Declaração inserta no Título Aquisitivo e Contabilização em conformidade

- A afetação do prédio é indiciada também pela contabilização no ativo corrente, permutável ou circulante (inventários – existências – mercadorias) da empresa.
- NCRF 18 – Inventários: “8 — Os inventários englobam bens comprados e detidos para revenda incluindo, por exemplo, mercadorias compradas por um retalhista e detidas para revenda ou terrenos e outras propriedades detidas para revenda.”.
- Mercadorias (conta 32 – POC - existências) ou inventários (conta 32 – SNC - mercadorias).
- Este requisito deve ser aferido de imediato com a aquisição do prédio.
- Não se aplica a isenção para prédios que foram adquiridos para outros fins, e como tal relevados na contabilidade, e posteriormente foram afetos ao ativo permutável.

CONDIÇÕES/PRESSUPOSTOS PARA A APLICAÇÃO DA ISENÇÃO

3) Atividade de Compra de Prédios para Revenda

- No ano anterior ao da aquisição do prédio o sujeito passivo deve ter exercida a atividade de “compra de prédios para revenda”.

O exercício desta atividade decorre:

- (i) da aquisição, no ano anterior, de algum prédio para revenda (mesmo que tenha sido pago imposto *ab initio*), ou
- (ii) da revenda, no ano anterior, de algum prédio antes adquirido para esse fim.

Conceito de prédio: o CIMT remete para o conceito previsto no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis - CIMI (*cf.* artigo 1.º, n.2, do CIMT).

No CIMI, “prédio” é qualquer fração de território, incluindo as águas, plantações e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de permanência, desde que faça parte do património de uma pessoa e tenha valor económico (*cf.* artigo 2.º, n.1, do CIMI).

CONDIÇÕES/PRESSUPOSTOS PARA A APLICAÇÃO DA ISENÇÃO

3) Atividade de Compra de Prédios para Revenda

- A comprovação do exercício da atividade poderá, respetivamente, assentar:
 - na cópia da escritura de compra para revenda realizada no ano anterior, **ou**
 - na cópia da escritura de compra para revenda e respetiva cópia da escritura da subsequente (re)venda, esta última realizada no ano anterior.
- “Ano anterior” significa o ano civil anterior ao da aquisição.
- **Exemplo:** sujeito passivo adquire um prédio em 25.08.2016, a prova do exercício da atividade deverá ser verificada considerando o lapso temporal de 01.01.2015 a 31.12.2015.
- A verificar-se esta terceira condição, a isenção poderá ser reconhecida *ab initio* (i.e. previamente à aquisição) pelo Serviço de Finanças.

CONDIÇÕES/PRESSUPOSTOS PARA A APLICAÇÃO DA ISENÇÃO

3) Atividade de Compra de Prédios para Revenda

- Este reconhecimento da isenção resulta numa emissão da DUC “a zeros”, em virtude da introdução na aplicação informática respetiva da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) do benefício fiscal de aquisição de “prédios para revenda” – código 15. Esta condição fica averbada na base de dados permitindo que, naquele ano, todas as DUC’s emitidas (inclusive as emitidas pelo próprio sujeito passivo) venham a “zeros”.
- Munido da DUC o sujeito passivo realiza a escritura pública de c/v, concretizando assim a isenção fiscal *ab initio*.
- Na prática já não existe a emissão de uma certidão atestando o sujeito passivo como estando coletado para o exercício da atividade de compra de bens para revenda, para se apresentar no notário, com vista ao reconhecimento por este da isenção fiscal.

CONDIÇÕES/PRESSUPOSTOS PARA A APLICAÇÃO DA ISENÇÃO

3) Atividade de Compra de Prédios para Revenda

- Se não estiver preenchida esta terceira condição porque no ano anterior não:
 - (i) comprou qualquer bem para revenda, ou
 - (ii) nem revendeu qualquer bem adquirido com esse fim,
 - (iii) ou ainda porque o comprador apenas iniciou/alterou a atividade para compra de prédios para revenda no ano da aquisição que se perspetiva realizar,

mas se estiverem observadas as duas primeiras condições enunciadas *supra* poderá haver lugar ao reconhecimento da isenção *a posteriori* através da anulação do imposto pago (*cf.* artigo 7.º, n.4, do CIMT), mediante pedido efetuado pelo interessado junto do Serviço de Finanças, acompanhado de documento comprovativo da transação (i.e., em regra, cópia da escritura pública de c/v).

CONDIÇÕES/PRESSUPOSTOS PARA A APLICAÇÃO DA ISENÇÃO

3) Atividade de Compra de Prédios para Revenda

- Para efeitos de anulação, a AT também analisará a inscrição cadastral do sujeito passivo desde o momento prévio à aquisição até ao momento em que esta se concretiza.
- A restituição do imposto, em virtude da anulação, não abrange o direito a juros indemnizatórios no tocante ao período entre o pagamento do imposto e o pedido de anulação deste.
- Não existe um erro imputável à AT, mas a mera concretização *a posteriori* das condições legais que permitem aplicar um benefício fiscal, anulando-se, como tal, o imposto que em certa medida foi liquidado e pago de modo precário (i.e. em certa medida, o sujeito passivo ficou na expectativa do eventual cumprimento das condições legais necessárias para uma anulação dessa liquidação e inerente restituição do imposto pago).

CONDIÇÕES/PRESSUPOSTOS PARA A APLICAÇÃO DA ISENÇÃO

4) A Revenda no prazo máximo de 3 anos

- Posição clássica da AT:

“revender”, apesar de ser um conceito inexistente na lei fiscal, consubstancia a alienação nos mesmos moldes/estado em que se encontrava o prédio aquando da sua aquisição.

- A revenda não deve envolver uma atividade transformadora, mas antes uma mera intermediação.
- O valor acrescentado inerente à intervenção do “revendedor” assenta na sua capacidade de colocar o bem no mercado imobiliário e de encontrar comprador para ele.

CONDIÇÕES/PRESSUPOSTOS PARA A APLICAÇÃO DA ISENÇÃO

4) A Revenda no prazo máximo de 3 anos

- Posição clássica da AT: a revenda pressupõe a transmissão do prédio através do contrato de c/v.

Isto significa que, por exemplo, os:

- contratos-promessa de c/v de imóveis com tradição da posse ou
- com cláusula de livre cedência de posição contratual,
- as procurações irrevogáveis que concedam poderes para a alienação de imóveis,
- as permutas,
- dações em pagamento (com posições antagónicas dentro da própria AT),

não permitem consolidar a isenção ou suscitar a anulação do imposto, mesmo que aqueles atos tenham relevância concreta para efeitos de IMT.

CONDIÇÕES/PRESSUPOSTOS PARA A APLICAÇÃO DA ISENÇÃO

5) Situação Fiscal e Contributiva Regularizada

- Como estamos perante um benefício fiscal é aplicável a disciplina jurídica prevista no artigo 14.º, n.7, do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).
- Isto significa que o sujeito passivo tem de ter a situação tributária e contributiva regularizada, sob pena de não beneficiar da isenção fiscal.
- O momento em que se deve aferir esta regularidade fiscal e contributiva tem por base a data da produção do facto tributário gerador do imposto.
- O EBF não faz depender o benefício fiscal da inexistência de dívidas na data ou nas datas em que se produzem os factos constitutivos do direito ao benefício fiscal (i.e. a revenda).
- Só no momento da aquisição é que é aferida essa regularização fiscal e contributiva.

REVENDA PARCIAL



REVENDA PARCIAL

Numa revenda parcial realizada dentro do prazo legal – 3 anos – a liquidação deverá efetuar-se pela parte proporcional correspondente à parte não revendida.

Exemplos:

- i) aquisição de prédio rústico que é objeto de loteamento durante o prazo de 3 anos, mas apenas uma parte dos lotes são vendidos durante esse mesmo prazo de 3 anos, caso em que a liquidação deverá ser proporcional à parte do prédio não revendido,
- ii) aquisição de prédio urbano já construído e que é constituído em propriedade horizontal (PH), mas apenas uma parte das frações autónomas é vendida, caso em que a liquidação deverá ser apenas proporcional à parte das frações autónomas não revendidas,
- iii) alienação do direito de propriedade dentro dos 3 anos, mas com reserva de usufruto, constitui uma revenda parcial, caso em que a liquidação deverá ser apenas proporcional à parte do direito não vendido (i.e. o usufruto).

CADUCIDADE DA ISENÇÃO



CADUCIDADE DA ISENÇÃO - ARTIGO 11.º, N.5, DO CIMT

Artigo 11.º, n.5, do CIMT

A aquisição a que se refere o artigo 7.º deixará de beneficiar da isenção logo que se verifique que aos prédios adquiridos para revenda:

1) foi dado um destino diferente da revenda (também denominado de “desvio do fim”),

ou

2) não foram revendidos dentro do prazo de 3 anos pós-aquisição,

ou

3) apesar de terem sido revendidos dentro do prazo de 3 anos foram novamente destinados a revenda por parte da entidade adquirente.

CADUCIDADE DA ISENÇÃO - ARTIGO 11.º, N.5, DO CIMT

Situações que geram a Caducidade da Isenção

1) Desvio do Fim para que o Prédio foi adquirido

É determinante apurar a vontade/intenção do sujeito passivo para aferir se mantém o interesse na revenda ou se pretende antes colocar o bem em reserva ou para fruição.

Esse apuramento deve assentar na análise e verificação de factos que indiciem essa alteração da vontade da empresa no que respeita ao destino do imóvel.

Exemplo: empresa que exerce a atividade de compra de prédios para revenda, declara que adquire um prédio destinado a ser revendido mas dentro do prazo legal (3 anos) afeta-o a um fim diferente, transferindo-o do ativo permutável para o imobilizado, com vista a instalar nele a sua sede ou determinados serviços administrativos, terá vista caducada a isenção.

O “desvio do fim” tem relevância apenas durante o prazo legal de 3 anos.

CADUCIDADE DA ISENÇÃO - ARTIGO 11.º, N.5, DO CIMT

Situações que geram a Caducidade da Isenção

1) Desvio do Fim para que o Prédio foi adquirido

Exemplos de “desvio do fim”:

- (i) aquisições de prédios degradados que são reabilitados de forma estrutural e posteriormente revendidos;
- (ii) aquisições de lotes para construção e posterior venda dos imóveis neles construídos;
- (iii) demolições de prédios urbanos com conversão em terrenos para construção e alienação destes ou dos prédios nele subsequentemente erguidos.

A supressão da atividade “compra de bens para revenda” da lista de CAE’s e/ou supressão da referência no objeto social poderá ser apta a justificar o “desvio do fim”, nomeadamente, se for acompanhado pela reclassificação contabilística do prédio.

CADUCIDADE DA ISENÇÃO - ARTIGO 11.º, N.5, DO CIMT

Situações que geram a Caducidade da Isenção

1) Desvio do Fim para que o Prédio foi adquirido

Situações que não configuram “desvio do fim”:

- (i) o mero loteamento de um prédio rústico (convertendo-o em terreno para construção),
- (ii) o arrendamento (sem alteração do tratamento contabilístico inerente – i.e. mantendo-o como inventários),
- (iii) as obras de mera reparação, conservação ou manutenção, de melhoria, de beneficiação e de acabamento que não alterem a natureza/estrutura do bem,
- (iv) A ultimateção da construção de um prédio já construído em tosco e posterior constituição da PH seguida da revenda das frações autónomas não conduz à perda do benefício (salvo se tiverem havido obras que resultem em alteração da estrutura externa do prédio ou da sua divisão interna).

CADUCIDADE DA ISENÇÃO - ARTIGO 11.º, N.5, DO CIMT

Situações que geram a Caducidade da Isenção

2) Os Prédios não foram revendidos dentro do prazo de 3 anos após a respetiva aquisição

A contagem dos 3 anos para a revenda efetua-se a partir do dia em que ocorreu a aquisição do prédio cujo adquirente beneficiou da isenção. Se o prazo terminar num dia não útil, deverá transitar o fim do prazo para o primeiro dia útil seguinte.

Exemplo: a aquisição ocorreu em 30.11.2014, a revenda deve ocorrer até 30/11/2017 (inclusive) .

Este pressuposto assenta no entendimento de que o índice médio de rotação deste tipo de stocks é de 3 anos. Mesmo que a não consumação da revenda dentro do prazo de 3 anos se dê por causas externas ao sujeito passivo opera mesmo assim a caducidade da isenção.

Não basta, por exemplo, ser celebrado um contrato-promessa (mesmo que celebrado com eficácia real e/ou com *traditio*).

CADUCIDADE DA ISENÇÃO - ARTIGO 11.º, N.5, DO CIMT

Situações que geram a Caducidade da Isenção

- 3) O Prédio, ainda que revendido dentro do prazo de 3 anos, foi novamente para revenda

Proíbem-se as isenções para revenda sucessivas ou em cadeia (aceitam-se, contudo, as isenções para revenda interpoladas).

Exemplo: Se a empresa (1) que beneficia da isenção vende o prédio à empresa (2) que exerce exatamente a mesma atividade e destina o prédio a esse mesmo fim, então a empresa (1) perde o direito à isenção. Poderá, contudo, a empresa (2) beneficiar desta isenção, caso se cumpram os requisitos legais.

Similarmente se a empresa (1) pagou imposto aquando da aquisição e o revende à mesma empresa (2) que o destina também à revenda, já não terá a empresa (1) direito à restituição do imposto.

Sistema de “vigilância” assente na disponibilidade que o vendedor tem da informação. É o único que participou nas duas escrituras de c/v.

CADUCIDADE DA ISENÇÃO - ARTIGO 11.º, N.5, DO CIMT

Situações que geram a Caducidade da Isenção

3) O Prédio, ainda que revendido dentro do prazo de 3 anos, foi novamente para revenda

A perda do benefício fiscal é imediata – i.e. logo após a revenda do prédio destinado também à revenda, não carecendo da confirmação do efetivo auferir do benefício fiscal por parte do sujeito passivo que está a adquirir agora o imóvel.

Considerando o exemplo anterior, a perda do benefício fiscal auferido pela empresa (1) basta-se com a “revenda para revenda”, não exigindo a consolidação deste benefício fiscal na esfera da empresa (2).

Evita-se assim o circuito artificial de bens entre empresas relacionadas ou mancomunadas com o fim de postergar a obrigação de pagamento do imposto.

CONSEQUÊNCIAS DA CADUCIDADE DA ISENÇÃO

CONSEQUÊNCIAS DA CADUCIDADE DA ISENÇÃO – ARTIGO 34.º DO CIMT

Artigo 34.º do CIMT – Caducidade da Isenção – Pedido de Liquidação

Os sujeitos passivos adquirentes devem solicitar à AT no prazo de 30 dias pós-ocorrência do primeiro facto que desencadeou a caducidade da isenção a respetiva liquidação do IMT que se mostre devido (i.e. repõe-se a tributação-regra).

Isto apenas ocorre nos casos em que a entidade adquirente não pagou IMT aquando da aquisição, porque exercia, comprovadamente, de forma normal e habitual a atividade de compra de prédios para revenda.

Se a entidade adquirente pagou o IMT na data de aquisição, nada há a liquidar adicionalmente ou a devolver (não chega a aplicar-se a isenção, pelo que não existe uma verdadeira caducidade do benefício fiscal).

O prazo dos 30 dias é contado de forma seguida e terminando o prazo num dia não-útil é transferido o seu *terminus* para o primeiro dia útil seguinte.

CONSEQUÊNCIAS DA CADUCIDADE DA ISENÇÃO – ARTIGO 34.º DO CIMT

Artigo 34.º do CIMT– Caducidade da Isenção – Pedido de Liquidação

Por si só, a caducidade da isenção não coloca em causa o facto do prédio ter sido previamente adquirido para revenda.

Exemplo 1:

ano 1 – prédio Y adquirido para revenda (isenção aplicável *ab initio*)

ano 2 – compra para revenda do prédio X – isenta *ab initio* aquando da compra em virtude da aquisição para revenda ocorrida no ano 1

ano 3 – caducidade do benefício fiscal aplicável ao prédio Y

Caducidade da isenção do prédio Y não coloca em causa o benefício do prédio X.

Salvo situações abusivas, a verdade é que o prédio Y foi, aquando da sua aquisição, destinado a revenda pelo que a condição legal exigida para a aplicação do benefício aplicável ao prédio X estará observada, mesmo que entretanto tenha ocorrida a caducidade da isenção.

CONSEQUÊNCIAS DA CADUCIDADE DA ISENÇÃO – ARTIGO 34.º DO CIMT

Artigo 34.º do CIMT – Caducidade da Isenção – Pedido de Liquidação

Exemplo 2:

ano 1 – prédio Y adquirido para revenda (isenção aplicável *ab initio*)

ano 2 – caducidade do benefício no prédio Y

ano 2 – compra para revenda do prédio X

Caducidade da isenção do prédio Y coloca em causa por si só o reconhecer do benefício fiscal *ab initio* à aquisição do prédio X?

Salvo situações abusivas, a verdade é que o prédio Y foi, aquando da sua aquisição, destinado a revenda pelo que a condição legal exigida para a aplicação do benefício aplicável ao prédio X estará observada, mesmo que entretanto tenha ocorrida a caducidade da isenção (inclusivamente sendo anterior à aquisição do prédio X).

CONSEQUÊNCIAS DA CADUCIDADE DA ISENÇÃO – ARTIGO 34.º DO CIMT

Artigo 34.º do CIMT – Caducidade da Isenção – Pedido de Liquidação

Exemplo 3:

ano 1 – prédio Y adquirido para revenda (com pagamento de imposto *ab initio*)

ano 2 – compra para revenda do prédio X – isenta *ab initio* aquando da compra em virtude da aquisição feita para revenda ocorrida no ano 1, mesmo que com pagamento de imposto *ab initio*

ano 3 – não chega a formar-se o benefício fiscal aplicável à aquisição do prédio Y

O direito à isenção na aquisição do prédio Y não se completa, contudo tal não coloca em causa o benefício fiscal aplicável aquando da aquisição do prédio X.

O prédio Y foi, aquando da sua aquisição, destinado a revenda, mas depois não chega a formar-se o direito à isenção, contudo tal não significa que não tenha sido adquirido para revenda, mantendo-se o benefício fiscal *ab initio* aplicável na aquisição do prédio X.

CONSEQUÊNCIAS DA CADUCIDADE DA ISENÇÃO – ARTIGO 34.º DO CIMT

Artigo 34.º do CIMT – Caducidade da Isenção – Pedido de Liquidação

Exemplo 4:

ano 1 – prédio Y adquirido para revenda (com pagamento de imposto *ab initio*)

ano 2 – não chega a formar-se o benefício fiscal aplicável à aquisição do prédio Y

ano 2 – compra para revenda do prédio X

Salvo situações abusivas, a verdade é que o prédio Y foi, aquando da sua aquisição, destinado a revenda pelo que a condição legal exigida para a aplicação do benefício aplicável ao prédio X estará observada, mesmo que entretanto a isenção aplicável na aquisição do prédio Y não se tenha verificado.

CONSEQUÊNCIAS DA CADUCIDADE DA ISENÇÃO – ARTIGO 34.º DO CIMT

Artigo 34.º do CIMT – Caducidade da Isenção – Pedido de Liquidação

O termo inicial do prazo de 30 dias começa a contar a partir do momento em que ocorre a caducidade da isenção, i.e.:

- se foi dado destino diferente – o prazo corre a partir do dia seguinte ao momento em que sucede o desvio real do fim (ex. data da realização das obras e não a data de obtenção do alvará para a realização dessas obras);
- se os prédios não foram revendidos dentro do prazo de 3 anos – no dia seguinte àquele em que se esgota o prazo de 3 anos;
- se foram revendidos, mas novamente para revenda – o prazo corre a partir do dia seguinte à “revenda para revenda”.

O termo inicial relevante para a contagem do prazo é o do facto que ocorra em primeiro lugar (*cf.* artigo 11.º, 5, do CIMT). Antigamente a posição da AT era diversa desta (*cf.* doutrina administrativa referida *infra*).

CONSEQUÊNCIAS DA CADUCIDADE DA ISENÇÃO – ARTIGO 18.º DO CIMT

Artigo 18.º, n.2, do CIMT – Aplicação Temporal das Taxas

Norma especial:

Ocorrendo a caducidade da isenção, a liquidação terá por base (i) as taxas vigentes aquando dessa mesma liquidação (independentemente de serem mais altas ou mais baixas do que as vigoravam aquando da aquisição), e terá por base (ii) o valor patrimonial tributário (VPT) vigente à data da liquidação (comparado sempre com o valor declarado da aquisição), salvo situações excecionais como por ex. aquisições ao Estado.

O valor declarado de aquisição não sofre qualquer atualização/valorização entre a data da aquisição e a da liquidação.

Se o prazo para o pedido de liquidação não for observado – 30 dias pós-caducidade – a liquidação que venha a ser feita deverá ter na sua base as taxas e o VPT vigentes no final do prazo – o 30º dia – e não as vigentes aquando dessa concreta liquidação.

CONSEQUÊNCIAS DA CADUCIDADE DA ISENÇÃO – ARTIGO 34.º DO CIMT

Artigo 18.º, n.3, do CIMT – Aplicação Temporal das Taxas

Norma especialíssima:

Ocorrendo a caducidade da isenção e se após a aquisição dos bens sobre a qual ocorreu a caducidade da isenção tiverem ocorrido factos que alterem a natureza dos bens, o imposto será liquidado com base nas taxas e VPT vigentes à data da transmissão (i.e. aquando da aquisição).

O valor declarado de aquisição não sofre qualquer atualização/valorização entre a data da aquisição e a da liquidação.

Se o prazo para o pedido de liquidação não for observado – 30 dias pós-caducidade – a liquidação que venha a ser feita deverá ter sempre na sua base as taxas e o VPT vigentes aquando da aquisição.

CONSEQUÊNCIAS DA CADUCIDADE DA ISENÇÃO – ARTIGO 34.º DO CIMT

Artigo 18.º, n.3, do CIMT – Aplicação Temporal das Taxas

A alteração da “natureza” dos bens deve ser aferida entre a realidade fáctica e/ou jurídica existente aquando da aquisição *versus* a realidade fáctica e/ou jurídica existente aquando da liquidação do imposto.

Exemplo da alteração da “natureza”: prédio rústico que foi loteado convertendo-se em terreno para construção (i.e. um prédio urbano).

Casos duvidosos (?):

- (i) alteração da afetação – ex. prédio quando adquirido estava afeto à habitação, mas aquando da liquidação estava afeto ao comércio;
- (ii) prédio constituído, de permeio, em PH;
- (iii) prédio objeto de obras (de conservação ou manutenção ou obras estruturais) que lhe aumentaram o valor.

CONSEQUÊNCIAS DA CADUCIDADE DA ISENÇÃO – ARTIGO 36.º DO CIMT

Artigo 36.º, n.6, do CIMT – Prazos para Pagamento

Com a caducidade, o pagamento do imposto deve ser efetuado dentro do mesmo prazo dos 30 dias previsto para o pedido de liquidação.

Uma vez que se trata de liquidação da iniciativa do sujeito passivo após o ato ou facto translativo dos bens, deverá, tal pagamento, ocorrer no próprio dia da liquidação (*cf.* artigo 38.º, n.2, do CIMT).

Exemplo: caducidade da isenção no dia 30 de novembro, a liquidação e pagamento deverão ser promovidos até 30 de dezembro. Caso, no caso concreto, a liquidação ocorra no dia 15 de dezembro, o pagamento deverá ocorrer neste próprio dia.

O pedido é efetuado através da declaração de modelo oficial – modelo 1 de IMT – e deverá ser entregue no Serviço de Finanças onde foi entregue a declaração aquando da aquisição ou, caso não tenha havido lugar a essa apresentação, no Serviço de Finanças da localização do imóvel.

CONSEQUÊNCIAS DA CADUCIDADE DA ISENÇÃO – ARTIGO 34.º DO CIMT

Artigo 34.º do CIMT – Caducidade da Isenção – Pedido de Liquidação

Se o pedido de liquidação for efetuado no prazo de 30 dias pós-caducidade da isenção não existe imposição de juros compensatórios.

Não existe um retardamento na liquidação que justifique a aplicação dos juros compensatórios.

Se a liquidação não for pedida dentro desse prazo já serão aplicáveis juros compensatórios (4%/ano).

A base temporal sobre a qual incidirão os juros compensatórios assentará entre o 31.º dia pós-caducidade da isenção até ao momento em que é efetuada a respetiva liquidação.

CONSEQUÊNCIAS DA CADUCIDADE DA ISENÇÃO – ARTIGO 34.º DO CIMT

Artigo 34.º do CIMT – Caducidade da Isenção – Pedido de Liquidação

Só existe lugar à instauração de processo contraordenacional tributário e inerente aplicação da coima, caso o prazo dos 30 dias para ser requerida a liquidação não seja respeitado.

Neste caso, é potencialmente aplicável a coima prevista no artigo 114.º, n.5, al. c) - falta de entrega da prestação tributária - do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT).

Por vezes, esta situação surge sancionada pelo artigo 116.º - falta ou atraso nas declarações - do RGIT.

Em termos discutíveis, a imputação como fraude (por ocultação de factos não declarados à administração tributária) prevista e punida pelo artigo 103.º, n.1, al. b) do RGIT é utilizada em certas situações conexas com a caducidade da isenção.

CADUCIDADE DO DIREITO À LIQUIDAÇÃO



CADUCIDADE DO DIREITO À LIQUIDAÇÃO – ARTIGO 35.º DO CIMT

Artigo 35.º do CIMT – Caducidade do direito à liquidação

Só pode ser liquidado imposto nos 8 anos seguintes à data em que a isenção ficou sem efeito.

Isto significa que o termo inicial é o momento em que a isenção ficou sem efeito (i.e. o início do prazo de caducidade e o início do prazo para ser pedida a liquidação estão alinhados).

Deve distinguir-se entre a “transmissão sujeita a imposto” do “nascimento da obrigação de pagamento do imposto”.

A “transmissão sujeita a imposto” ocorre com a aquisição do prédio destinado a ser revendido (é o facto gerador).

O “nascimento da obrigação” nasce com a caducidade da isenção e é por isso feita, em regra, com base na taxa e no VPT vigentes na data da liquidação (*cf.* artigo 18.º, n.2, do CIMT), ou seja, na data em que a isenção caducou e não com base na data de aquisição do imóvel.

DOUTRINA ADMINISTRATIVA



DOCTRINA ADMINISTRATIVA DA AT

Despacho do SSEO, de 03/08/1959

A isenção fiscal não se aplica na compra de um prédio urbano em construção e que é adquirido para o comprador acabar de construir e vender de seguida.

Nota: A compra de um prédio urbano em construção e a sua conclusão, com a subsequente venda, não beneficia da isenção para revenda, em razão do “desvio do fim”.

DOCTRINA ADMINISTRATIVA DA AT

Despacho de 28/08/1960

Para que a isenção fiscal se aplique é necessário que os prédios sejam revendidos no prazo de 2 anos tal como foram adquiridos, isto é, sem que tenham sofrido quaisquer ampliações ou melhoramentos que não sejam simples reparações ou beneficiações necessárias à sua conservação.

Nota: As ampliações ou melhoramentos que não sejam simples reparações ou beneficiações necessárias à conservação consubstanciam “desvio do fim”.

DOCTRINA ADMINISTRATIVA DA AT

Circular 10/64, de 06/02/1964

Quando os prédios adquiridos para revenda não foram transacionados dentro de 2 anos, designadamente quando o adquirente lhes deu um destino diferente muito antes do prazo fixado para a revenda, só há obrigação de pagar a SISA dentro dos 30 dias seguintes ao termo daquele prazo.

Nota: esta doutrina administrativa considerava que a análise da ocorrência do “destino diferente” apenas deveria ser efetuada no final do prazo legal para revenda. Até esse momento o “destino diferente” era precário e não desencadeava a caducidade da isenção. Este entendimento não está a ser seguido hoje porquanto considera-se que há obrigação de solicitar a liquidação e proceder ao respetivo pagamento no prazo dos 30 dias pós-facto determinante da caducidade (que inclui também o “desvio do fim” como fator desencadeador da caducidade).

DOUTRINA ADMINISTRATIVA DA AT

Despacho Ministerial, de 17/07/1964

Se o terreno para revenda não foi transacionado no prazo de 2 anos, tem de ser paga a SISA, não sendo de considerar quaisquer demoras havidas nos serviços públicos para aprovação de projetos visto que o risco é característico do comércio.

Nota: caso a não consumação da revenda se dê por causas externas ao sujeito passivo opera mesmo assim a caducidade da isenção.

DOUTRINA ADMINISTRATIVA DA AT

Despacho Ministerial, de 20/07/1964

Se o interessado adquiriu um prédio urbano e demoliu para vender o terreno, perdeu o direito à isenção da SISA, por ser doutrina assente que os imóveis devem ser transacionados nas condições em que se achavam na altura da aquisição, salvo no que toca a pequenas obras de beneficiação ou reparação.

Nota: a demolição de um prédio urbano opera a caducidade da isenção, porquanto só as “pequenas” obras de beneficiação ou reparação são aptas a não colocar em causa o benefício fiscal.

DOCTRINA ADMINISTRATIVA DA AT

Despacho do SSEO, de 12/08/1964

Dos terrenos adquiridos para revenda nos termos do n.3 do artigo 11.º do Código da SISA, só a parte não transacionada dentro de dois anos fica sujeita a SISA, não perdendo, para o efeito, a natureza de prédio um imóvel que, antes de decorrido aquele prazo, se destinou a construções urbanas e, como tal, foi em parte revendido. Para determinar a base de incidência da sisa, há que proceder à discriminação do rendimento coletável ou à avaliação do terreno para construção, segundo o caso, a fim de se obter o valor que deverá ser confrontado com a fracção correspondente do preço, calculada proporcionalmente.

Nota: a revenda parcial não coloca em causa a aplicação da isenção na parte respetiva. O “desvio do fim” não afetava à época a isenção fiscal.

DOCTRINA ADMINISTRATIVA DA AT

Circular 11/65, de 28/04/1965

A isenção prevista no n.3 do artigo 11.º do Código da SISA abrange as aquisições das diferentes espécies de propriedade de prédios sendo por isso aplicável às aquisições da propriedade de partes indivisas de prédios, desde que, em qualquer caso, essas aquisições sejam feitas para revenda.

Nota: o benefício fiscal aqui em causa poderá aplicar-se a partes indivisas de prédios.

Exemplos: (i) duas entidades adquirem, em compropriedade, a totalidade de um imóvel, uma deles poderá afetar o bem a revenda e a outra não, e mesmo assim aplicar-se a isenção fiscal à primeira; (ii) uma entidade compra 50% de um imóvel ao antigo proprietário que mantém para si uma outra parte, poderá a entidade adquirente gozar da isenção fiscal afetando o imóvel para revenda.

DOUTRINA ADMINISTRATIVA DA AT

Despacho do SSEO, de 16/07/1965

O disposto no n.1 do artigo 16.º do Código da SISA deve interpretar-se no sentido de só se considerarem transacionados dentro de dois anos os prédios que, posteriormente à sua aquisição, tenham sido efetivamente vendidos, não se considerando como tal a simples promessa de venda ainda que acompanhada de tradição.

Nota: no conceito de revenda não cabe a promessa de venda ainda que cumulada com a tradição dos prédios.

DOUTRINA ADMINISTRATIVA DA AT

Despacho do SSEO, de 17/09/1965

A declaração de que os prédios arrematados em processo judicial se destinam a revenda não tem, necessariamente, de constar do auto de arrematação. Para efeitos da isenção estabelecida no n.3 do artigo 11.º do Código da SISA, pode tal declaração ser prestada dentro do prazo de 30 dias estabelecido para pagamento da SISA.

Nota: a declaração de que se destina a revenda poderá, nalgumas situações, ser feita *a posteriori*, coincidindo, neste caso, com o prazo legal para liquidação/pagamento do imposto.

DOCTRINA ADMINISTRATIVA DA AT

Despacho de 17-03-1967

A expropriação não deve considerar-se a transmissão prevista, mas pode aceitar-se para o efeito da isenção se os serviços reconhecerem que o prédio foi realmente adquirido para revenda e esta ficou prejudicada por expropriação litigiosa dentro dos 2 anos previstos.

Nota: a expropriação litigiosa poderá ser cumulada com o direito à manutenção da isenção fiscal. Não por aquela consubstanciar uma “revenda”, mas pelo impedimento atendível do cumprimento da condição legal de “revenda”.

DOCTRINA ADMINISTRATIVA DA AT

Despacho de 29/09/1967

Tendo presente o conceito de usufruto, a alienação da raiz de um prédio adquirido em propriedade plena para efeitos de revenda nos termos do disposto no n.3 do artigo 11.º do Código da SISA evita, na parte correspondente, à aplicação do n.1 do artigo 16.º deste diploma desde que a revenda tenha lugar dentro do prazo de dois anos. Decorrido aquele prazo, a SISA devida nos termos do n.3 do artigo 115.º incidirá unicamente sobre o valor correspondente a esse usufruto. Porém, a solução será totalmente diferente se em vez de se alienar a raiz se tiver constituído apenas um direito de usufruto a favor de outrem, uma vez que, nesta hipótese, a coisa não é transacionada.

Nota: a revenda (parcial) poderá assentar na alienação do direito de propriedade, mas com reserva de usufruto constituída.

DOUTRINA ADMINISTRATIVA DA AT

Despacho do SSEO, de 27/12/1967

Desde que a venda de terrenos em hasta pública seja feita, por parte das câmaras municipais, sob condição de não poderem ser alienados sem autorização das vendedoras e de neles ser iniciada a construção, não podem os adquirentes declarar que os terrenos são adquiridos para revenda e, conseqüentemente, não lhes é aplicável a isenção de SISA.

Nota: em certas aquisições efetuadas com certo circunstancialismo condicionante, não é aceite a aplicação da isenção do IMT.

DOUTRINA ADMINISTRATIVA DA AT

Despacho, P.º 19/19, de 20/03/1978

As obras de simples beneficiação ou conservação de prédios adquiridos para revenda não prejudicam o aproveitamento da isenção de SISA relativa a prédios efetivamente adquiridos para revenda.

Nota: as obras de simples beneficiação ou conservação não consubstanciam “desvio do fim”, pelo que não colocam em causa a aplicação da isenção fiscal.

DOCTRINA ADMINISTRATIVA DA AT

Circular 14/78, de 10/07/1978

Tendo-se suscitado dúvidas sobre se a permuta ou troca de prédios que hajam sido adquiridos ao abrigo da isenção satisfazem o condicionalismo fixado, vem-se sancionar o entendimento de que só a revenda dos prédios estará compreendida nesse âmbito.

Nota: restringe-se a isenção à “revenda”, excluindo do seu âmbito outras situações, como seja, a permuta.

DOCTRINA ADMINISTRATIVA DA AT

Ofício-Circulado n.º 1554, de 17/04/1980

As isenções e as reduções de taxas de SISA pela transmissão de “prédios”, “terrenos”, “casas”, “imóveis”, etc., abrangem não só as aquisições do direito de propriedade sobre esses bens mas também as concernentes às figuras parcelares desse direito – usufruto e direito de superfície – desde que satisfaçam o restante condicionalismo legal.

Despacho de 18/04/1980

Foi decidido manter a isenção de SISA, relativamente ao andar vendido com reserva de usufruto, mantendo ali o usufrutuário a sua residência permanente.

Nota: Além do direito de propriedade, o objeto desta isenção pode abarcar figuras parcelares desse direito (ex. usufruto, direito de superfície, nua-propriedade).

DOCTRINA ADMINISTRATIVA DA AT

Despacho, P15/15, de 09/07/1980

Dado que para efeitos fiscais, nomeadamente de SISA, o significado do termo «aquisição» é o mesmo que o de «transmissão», os imóveis objeto do contrato de cisão-fusão, beneficiam de isenção de SISA, nos termos do art. 11.º, n.3, do Código de SISA.

Da mesma forma, a adjudicação de um imóvel em partilha da sociedade a um sócio que o destine a revenda tem enquadramento na aludida isenção, verificados que sejam os respectivos pressupostos.

Nota: o imóvel adquirido para revenda poderá gozar da isenção fiscal independentemente da respetiva causa aquisitiva (desde que onerosa e sujeita ao imposto). Os exemplos aqui dados advêm de operações de reestruturação (ex. cisão-fusão) e adjudicação em partilha.

DOCTRINA ADMINISTRATIVA DA AT

Despacho de 04/11/1981

Os atos de simples administração, tais como obras de simples reparação e beneficiação dos prédios destinados a revenda, bem como o seu arrendamento ou cedência gratuita temporária, não prejudicam a isenção.

Nota: os atos de simples administração, o arrendamento e a cedência temporária gratuita (i.e. comodato), não afetam o direito ao benefício fiscal.

DOUTRINA ADMINISTRATIVA DA AT

Despacho, P19/19, de 09/03/1987

A expressão "revenda" indicada no n.1 do art. 16.º do Código da SISA abarca a dação em cumprimento.

Nota: a revenda poderá assentar numa dação em cumprimento.

DOCTRINA ADMINISTRATIVA DA AT

Despacho, Informação de 25/01/1989

A empresa que haja beneficiado da isenção consignada no artigo 11.º, n.3, do Código da SISA, no acto da aquisição dos imóveis com que pretende, dentro do prazo legal para a sua revenda, participar na constituição do capital social de uma SGII, perde esse benefício porque lhes está dando um destino diferente.

Aliás, de há muito que o entendimento seguido, ia já no sentido de a expressão "transacionada", ter de interpretar-se como querendo significar exclusivamente "transacionada por acto de venda", estando assim excluídos do seu âmbito os atos de permuta ou quaisquer outros atos de alienação que não revistam aquela natureza jurídica.

DOUTRINA ADMINISTRATIVA DA AT

Despacho, Informação de 25/01/1989

Efetivamente os prédios adquiridos para revenda com isenção de SISA só a poderão manter se forem revendidos no prazo fixado na lei. Ora, as entradas do comprador com esses prédios para a realização do capital de uma sociedade comercial, não configuram uma revenda, pelo que haverá que proceder ao pagamento da respectiva SISA, não obstante a sociedade adquirente (S.G.I.I.) beneficiar da isenção que consta no art. 15.º n.1 alínea b) do DL 291/85, de 24 de Julho.

Nota: a interpretação do ato de revenda não permite abarcar entradas de capital ou permutas.

DOCTRINA ADMINISTRATIVA DA AT

Despacho, Parecer 676 /1989, de 14/04/1989

A alienação, por permuta, do terreno para construção, adquirido para revenda nos termos do n.3 do art. 11.º do Código da SISA, determina a caducidade da isenção ali prevista, visto que esse acto não configura uma revenda. É que para que esta isenção subsista, torna-se necessário que os bens imóveis adquiridos ao abrigo daquela disposição sejam revendidos dentro do prazo legal e, também, que o não sejam, novamente, para revenda.

Os atos de permuta ou quaisquer outros atos de alienação que não revistam a natureza de acto de venda, provocam a caducidade da isenção.

Nota: a interpretação do ato de revenda não permite abarcar a permuta.

DOUTRINA ADMINISTRATIVA DA AT

Despacho de 30/06/1989

Os prédios adquiridos para revenda e revendidos no regime de «time-share» perdem o benefício fiscal.

Nota: a interpretação do ato de “revenda” não permite abarcar no seu seio a constituição do direito real de habitação periódica.

DOCTRINA ADMINISTRATIVA DA AT

Ofício-Circular, D-2/91, de 17/06/1991

As certidões só poderão ser emitidas observando-se o seguinte:

- a) No momento em que forem solicitadas deverá ser averbado no respectivo requerimento, o facto de ter sido apresentado documento comprovativo do cumprimento das obrigações fiscais do requerente, em sede de IRS ou IRC, consoante for o caso;
- b) Ao pedido deverão ser juntos documentos que comprovem o exercício normal e habitual da atividade de comprador de prédios para revenda, considerando-se que este requisito se satisfaz com a prática, no decurso do ano anterior, de um só acto dessa atividade, seja ele a compra de um prédio para revenda ou a venda de prédio antes adquirido para esse fim.

DOCTRINA ADMINISTRATIVA DA AT

Ofício-Circular, D-2/91, de 17/06/1991

- c) Dos respectivos títulos aquisitivos deverá constar, explicitamente, que as transmissões se operaram no âmbito do exercício da referida atividade. Sempre que do título translativo não constar de forma inequívoca que a transmissão se operou no âmbito do exercício da atividade de compra de prédios para revenda, deverão os Serviços proceder a diligências complementares.

- d) Das certidões deverão constar, expressamente, os factos caracterizadores do exercício normal e habitual da atividade no ano anterior ao da respectiva emissão, tendo-se em atenção que a isenção não abrange as aquisições de prédios para revenda efetuadas no ano em que é iniciada a respectiva atividade, sem prejuízo da sua anulação *a posteriori*.

Nota: A comprovação da atividade não assenta nas aquisições para revenda efetuadas no ano em que é iniciada a respetiva atividade.

DOCTRINA ADMINISTRATIVA DA AT

Ofício-Circular, D-2/91, de 17/06/1991

Caducidade da Isenção – Loteamento

O loteamento de prédio rústico (com a conversão em terreno para construção), adquirido com isenção de SISA, com a sua posterior venda por lotes, não conduz à perda da referida isenção, por não configurar um destino diferente do da revenda.

Contudo, se como contrapartida do licenciamento do loteamento, vierem a ser cedidas parcelas de terreno à Câmara Municipal respectiva será, quanto a estas, devida SISA, uma vez que tal cedência, ainda que decorrente de disposição legal, constitui desvio ao requisito essencial da isenção: a revenda dos prédios.

Nota: o mero loteamento não prejudica a manutenção da isenção. Já a cedência de parcelas de terreno, mesmo que imposta por disposição legal, faz caducar a isenção respetiva (posição não totalmente pacífica).

DOCTRINA ADMINISTRATIVA DA AT

Ofício-Circular, D-2/91, de 17/06/1991

Caducidade da Isenção – Arrendamento

O arrendamento de um prédio (enquanto simples acto de administração) adquirido com isenção de SISA, não configura, só por si, um “destino diferente” do da revenda. Tal facto será, contudo, determinante da perda de isenção se for acompanhado por outros, nomeadamente com a transferência do ativo permutável para o ativo imobilizado, através do competente lançamento contabilístico, inviabilizando assim a revenda ou manifestando essa intenção.

Nota: o simples arrendamento não prejudica a manutenção da isenção. O arrendamento por si só não obriga ao reconhecimento contabilístico em propriedades de investimento podendo manter-se o bem em inventários (tudo dependerá de qual seja o objetivo do locador), não colocando em causa também por aqui a manutenção da isenção fiscal.

DOCTRINA ADMINISTRATIVA DA AT

Despacho, Parecer 119/1995, de 13/09/1995

O fundamento da isenção em causa 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 posterior da propriedade horizontal.

Acresce que a ultimação 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 respectiva, por fracções autónomas. Não importam modificações (do estado em que foram adquiridos) as obras feitas pelo comprador de que não resulta alteração substancial da estrutura externa ou da disposição interna do edifício.

DOCTRINA ADMINISTRATIVA DA AT

Despacho, Parecer 119/1995, de 13/09/1995

Efetivamente, se a complexa, onerosa e morosa operação de loteamento de um prédio rústico, implicando, as mais das vezes, onerosas obras relativas à futura rede viária, ao saneamento básico, etc. e a posterior revenda em lotes de terreno para construção, que já são prédios urbanos, não é considerada pela AT, afetação a destino diferente, não conduzindo, portanto, à perda da referida isenção, por maioria de razão, a ultimação da construção de um prédio urbano já construído em tosco e posterior constituição da respectiva propriedade horizontal (PH) e posterior revenda em fracções autónomas, também não pode conduzir à perda da referida isenção.

Nota: uma operação de loteamento e a conclusão de uma construção (que ainda estivesse em tosco) não afeta por si só o direito à isenção. Também não afeta a alteração jurídica subjacente à constituição de uma PH.

DOUTRINA ADMINISTRATIVA DA AT

Despacho, Informação 1731/2002, de 17/02/2002

Este benefício fiscal só é aplicável quando a transmissão fiscal ocorrer com contrato de compra e venda e não anteriormente, pela conjugação de contrato promessa de compra e venda com tradição anterior à escritura.

Nota: a isenção fiscal só é aplicável quando ocorre o contrato definitivo de compra e venda, não podendo ocorrer nos factos anteriores mesmo que fiscalmente relevantes para efeitos de IMT.

DOUTRINA ADMINISTRATIVA DA AT

Despacho, P 2009 0003860, de 22/01/2010

A revenda de um imóvel que se encontra arrendado não obsta à concessão do benefício.

Nota: o arrendamento não configura o desvio do fim. A aquisição e a revenda podem ocorrer permanecendo o imóvel arrendado.

DOCTRINA ADMINISTRATIVA DA AT

Despacho, P 2010001009, de 04/06/2010

A aquisição de um prédio adquirido com isenção e que posteriormente à sua aquisição seja submetido ao regime de PH não implica por si só a perda do benefício. Tal só ocorrerá se tiver havido obras de que resulte uma alteração da estrutura do prédio ou da sua divisão interna.

Ocorrendo a caducidade da isenção será liquidado IMT pelo valor de cada uma das frações que ficaram por revender. A taxa e o VPT serão os vigentes aquando da liquidação.

Nota: a constituição em regime de PH não configura por si só o desvio do fim. A constituição em regime de PH não consubstancia “alteração da natureza”, pelo que a taxa e o VPT considerados são os vigentes aquando da liquidação (e não os vigentes aquando da aquisição).

DOUTRINA ADMINISTRATIVA DA AT

Despacho, P 2010002445, de 24/09/2010

A aquisição de um prédio para revenda, o qual seja objeto de demolição sendo o seu destino imediato o da reconstrução, destino que é, obviamente, diferente do exigido pela lei.

Nota: a aquisição de um prédio e sua posterior demolição consubstancia um destino diferente, com a inerente não aplicação da isenção fiscal.

DOUTRINA ADMINISTRATIVA DA AT

Despacho, 2013002020, de 19/07/2013

No caso de caducidade do imposto, a liquidação terá por base a regra que era aplicável no caso de não ter sido aplicável a isenção *ab initio*.

Nota: Mesmo em caso de caducidade da isenção, mantém-se aplicável o artigo 12.º do CIMT no tocante à determinação do “valor tributável”.

DOCTRINA ADMINISTRATIVA DA AT

Despacho, P 2013002923, de 15/11/2013

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.

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 fraccionadamente.

As obras efetuadas desde que delas não resulte a alteração substancial da estrutura externa ou da disposição interna do edifício não colocam em causa a isenção.

DOUTRINA ADMINISTRATIVA DA AT

Despacho, P 2013002923, de 15/11/2013

A ultimação 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.

A divisão de uma fração em duas, por si só, não significa desvio do fim.

Nota: O loteamento e urbanização não colocam em causa a isenção. A construção/conclusão de um prédio adquirido em tosco também não coloca em causa, bem como a divisão de uma fracção em duas.

DOCTRINA ADMINISTRATIVA DA AT

Despacho, P 2013003576, de 05/02/2014

Apenas o auto que determina a adjudicação definitiva do bem a favor do proponente-adquirente opera e consolida a transmissão para efeitos de sujeição a IMT, sendo, por isso, o momento relevante para a constituição da obrigação de imposto e simultaneamente marcando o início da contagem do prazo de 3 anos para a isenção se consolidar.

Nota: O termo inicial da contagem do prazo de 3 anos para a revenda tem por base o momento em que se constitui a obrigação tributária inerente à aquisição (*cf.* artigo 5.º do CIMT).

DOCTRINA ADMINISTRATIVA DA AT

Despacho, P 2016000648, de 02/05/2016

A isenção pressupõe que no momento da aquisição o comprador detivesse a qualidade de comprador de prédios para revenda, e pela análise dos códigos de atividade atribuídos em função do seu objeto social, facilmente se conclui que à data da aquisição, não estava habilitada a exercer a atividade de compra e venda de bens imobiliários.

Nota: O reconhecimento da isenção tem por base uma análise dos CAE's atribuídos em função do objeto social. No SICAE, poderão estar registados 1 CAE principal e até 3 secundários. No cadastro fiscal permite-se ainda inscrever mais.

DOCTRINA ADMINISTRATIVA DA AT

Despacho, P 2016001064, de 05/08/2016

A compra de terreno para construção, no qual seja edificada uma moradia, não pode beneficiar da isenção constante do artigo 7.º do CIMT, porquanto a ulterior transmissão, não se reconduz à revenda do bem adquirido (terreno para construção), consubstanciando antes a venda do bem nele construído, ou seja, da moradia.

Não tendo necessariamente de estar no preciso estado em que foi adquirido, é condição imprescindível que o bem a vender no prazo de 3 anos contado da aquisição seja o mesmo que foi adquirido, pois só dessa forma se poderá falar com propriedade de “revenda”.

Nota: A edificação de um prédio num terreno para construção consubstancia um desvio do fim.

JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL



JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL

Acórdão Uniformizador de Jurisprudência n.º 2/2015, de 17/09/2014, proferido no processo n.º 01626/13:

Para efeitos de caducidade da isenção de IMT não importa se o imóvel adquirido é ou não revendido no preciso estado em que foi adquirido. O que importa é que não haja uma metamorfose ou alteração substancial do bem que foi adquirido para revenda.

Pelo que se o imóvel adquirido é constituído por um terreno com um edifício habitacional já em construção ou remodelação segundo determinado 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 pelo adquirente de todas as obras necessárias à ultimatezação dessa construção, por forma a acabá-lo, licenciá-lo para o referido destino, constituir a propriedade horizontal e alienar as respectivas fracções autónomas.

JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL

Acórdão do Pleno do STA, de 26/01/2005, proferido no processo n.º 0798/04:

Não importa a caducidade da respectiva isenção o acabamento de um prédio (edifício) adquirido em tosco e a posterior constituição da propriedade horizontal e revenda em frações autónomas.

Acórdão do STA de 22/02/2017, proferido no processo n.º 01245/16:

As normas que regulam a isenção de imposto, na medida em que contrariam os princípios da generalidade e da igualdade da tributação, são insusceptíveis de aplicação a casos que não tenham sido expressamente contemplados no benefício concedido, devendo ser objeto de interpretação estrita ou declarativa. Para efeitos da isenção não assume qualquer relevo a troca ou permuta de bens, sendo apenas de considerar a revenda no seu sentido técnico-jurídico.

JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL

Acórdão do STA de 12/04/2012, proferido no processo n.º 01061/11:

Estando provado que a recorrente celebrou contrato promessa de compra e venda com terceiro, ao qual entregou as chaves do imóvel e lhe permitiu a utilização conforme entendesse, passando este a usufruí-lo, se deve entender que o revendeu.

E, assim, se tal contrato promessa foi celebrado no prazo de três anos após a aquisição e a tradição se verificou também nesse prazo, a recorrente goza da isenção, sem necessidade de realização da escritura formal posterior de compra e venda. É que, se a transmissão para efeitos fiscais, se concretizou com a entrega do bem ao promitente comprador, desde logo ficando este sujeito ao pagamento da SISA, para o direito tributário já é irrelevante a formalização da escritura de venda, pois o acto “transmissão” é só um e já foi anteriormente concretizado.

JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL

Acórdão do STA de 04/10/2000, proferido no processo n.º 024923:

A dação em cumprimento de um imóvel adquirido com isenção de SISA, efetuada dentro do prazo da isenção por contribuinte que se dedica à atividade de compra de prédios para revenda, faz caducar a isenção em virtude do prédio ter sido destinado a fim diferente do da revenda.

Acórdão do STA de 03/04/2013, proferido no processo n.º 0834/12:

Verifica-se a caducidade do direito a isenção de SISA da aquisição de prédio para revenda, se esta não se realizar no prazo de três anos. Assim, sob condição legal resolutiva, a isenção deixa de verificar-se, se não ocorrer o evento que a condiciona (revenda no prazo legal), produzindo-se todos os efeitos fiscais concretizados pela transmissão do prédio, mormente a tributação em imposto de SISA.

JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL

Acórdão do STA de 03/07/1974, proferido no processo n.º 017042:

Caducando a isenção da SISA, nos termos do artigo 16, n. 1, do Código da SISA, com relação a aquisição, nos termos do artigo 11, n. 3, do mesmo Código, de um prédio rustico para revenda, cumpre ao adquirente requerer a liquidação da SISA devida pela aquisição dentro do prazo de trinta dias.

Na liquidação desta SISA não há, contudo, que proceder-se a redução proporcional da mesma relativamente a uma parcela do terreno que o adquirente se obrigou a ceder ao Ministério das Obras Publicas após a aprovação do respectivo plano de urbanização, uma vez que se prove que este plano ainda não foi aprovado e nenhuma cedência de terreno teve lugar.

Este condicionalismo dispensa assim de apreciar-se a questão de saber se a obrigação da cedência da parcela do terreno constitui ou não transação.

JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL

Acórdão do Pleno do STA, de 17/06/1992, proferido no processo n.º 12088:

Para os efeitos do n. 3 do artigo 11 do CSISSD a intenção de revenda, que efetivamente terá de presidir à aquisição do prédio, não tem de exteriorizar-se de forma expressa.

Acórdão do Pleno do STA, de 10/11/1982, proferido no processo n.º 001462:

Para efeitos da isenção de SISA estabelecida no artigo 11.º, n.3, do respectivo Código, são apenas de considerar as transmissões de propriedade dos imóveis devidamente formalizadas por escritura pública.

JURISPRUDÊNCIA ARBITRAL



JURISPRUDÊNCIA ARBITRAL

Decisões sobre o tema com relevo:

- P525/2016 – 08.02.2017 – a favor do sujeito passivo
- P414/2016 – 27.01.2017 – a favor do sujeito passivo
- P283/2016 – 08.11.2016 – a favor do sujeito passivo
- P394/2015 – 11.03.2016 – a favor da AT
- P458/2015 – 04.01.2016 – a favor do sujeito passivo
- P475/2014 – 11.03.2015 – a favor da AT
- P289/2014 – 30.11.2014 – a favor da AT
- P349/2014 – 20.10.2014 – a favor do sujeito passivo
- P19/2013 – 03.10.2013 – parcialmente procedente
- P58/2012 – 30.10.2012 – a favor da AT
- P63/2012 – 31.07.2012 – a favor do sujeito passivo
- P17/2011 – 09.07.2012 – parcialmente procedente

JURISPRUDÊNCIA ARBITRAL

P525/2016 – 08.02.2017 – decisão a favor do sujeito passivo

O SP adquiriu, para revenda, um terreno para construção com um processo de licenciamento em curso. A aquisição assentou numa venda a retro (artigo 927.º do Código Civil). O sinal distintivo desta modalidade de venda prende-se com a faculdade reconhecida ao vendedor de resolver o contrato e no facto de essa resolução depender tão-só da vontade deste. No caso, o vendedor tinha direito a resolver o contrato se o comprador não iniciasse a obra no prazo de 24 meses.

Na contabilidade, o prédio foi registado numa conta de “matérias-primas / produtos e trabalhos em curso” e foram associados gastos (FSE, impostos e encargos financeiros). O sujeito passivo sustentou ter havido um erro na contabilidade, algo que foi aceite na decisão arbitral.

A decisão arbitral também considerou que o aprofundamento do licenciamento não consubstanciava um “desvio do fim”.

JURISPRUDÊNCIA ARBITRAL

P394/2015 – 11.03.2016 – decisão a favor da AT

Aquisição para revenda de parte de prédio, mas cuja concretização não ocorreu no prazo dos 3 anos.

A AT liquidou com base no artigo 18.º, n.2, do CIMT, e o sujeito passivo considerou ter havido alteração da natureza dos bens, pelo que a liquidação deveria ter em conta o artigo 18.º, n.3, do CIMT.

O Tribunal Arbitral considerou não ter havido alteração da natureza do bem, mesmo que o bem tivesse sido objeto de modificações que resultaram numa nova avaliação do bem, o que conduziu a um novo VPT. Para isto, sustentou que a alteração da natureza dos bens relevante é aquela que altera um prédio de habitação para uma habitação própria ou para um prédio urbano de diferente espécie, ou passasse mesmo a ser um prédio rústico (critério assente nas diferentes taxas aplicáveis – artigo 17.º do CIMT).

JURISPRUDÊNCIA ARBITRAL

P458/2015 – 04.01.2016 – decisão a favor do sujeito passivo

Não há “destino diferente”, quando entre o momento da aquisição dos prédios e o da revenda pelo sujeito passivo apenas prosseguiram as obras que já estavam a ser realizadas aquando da aquisição.

As obras iniciaram-se antes da aquisição e prosseguiram depois da revenda.

Considerou o Tribunal Arbitral que o sujeito passivo limitou-se a concretizar e a manter o destino que os prédios já tinham quando foram adquiridos.

JURISPRUDÊNCIA ARBITRAL

P475/2014 – 11.03.2015 – decisão a favor da AT

A “revenda para revenda” faz caducar a isenção mesmo que *a posteriori* caduque também a segunda isenção.

P289/2014 – 30.11.2014 – decisão a favor da AT

A entrada de capital realizada em espécie não consubstancia uma revenda.

Tem um voto de vencido, sustentando que o que estava em causa era uma aquisição com pagamento em espécie por parte do adquirente. Efetivamente, o adquirente, um fundo de investimento, comprometeu-se a entregar unidades de participação próprias no contrato que celebrou (um contrato de compra e venda).

JURISPRUDÊNCIA ARBITRAL

P349/2014 – 20.10.2014 – a favor do sujeito passivo

A dação em cumprimento efetuada pelo sujeito passivo num âmbito de um PER permite sustentar a revenda, mantendo-se o direito à isenção fiscal.

CONCLUSÕES



CONCLUSÕES

- Visando o fomento do mercado imobiliário, a isenção constante do artigo 7.º do CIMT é um benefício fiscal já com praticamente 60 anos de vigência.
- Ao longo do tempo, tem vindo a evoluir o seu tratamento doutrinal e jurisprudencial, contudo, permanecem bastantes dúvidas sobre o âmbito e significado interpretativo de muitos dos seus termos (vide, por exemplo, os conceitos de “revenda” ou “destino diferente – desvio do fim”).
- A interpretação estrita do conceito de revenda como sendo apenas a transmissão derivada de um contrato de compra e venda, assenta num formalismo cuja construção conceptual não é linear e denota ser de sustentação frágil.
- A insegurança jurídica é notória e a matéria, pela sua importância económico-social, careceria de uma maior clarificação, considerando aqui também a potencial influência positiva das decisões dos nossos Tribunais.

OBRIGADO!

Miguel Primaz

miguel.primaz@garrigues.com

GARRIGUES

Tel. +351 226 158 867

Fax +351 226 158 888

Avenida da Boavista 3523 2.º - S. 201

4100 – 139 PORTO

