

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 525/2016-T

Tema: IMT - Compra de prédio para revenda. Isenção.

Decisão Arbitral

Os árbitros Cons. Jorge Manuel Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Prof.^a Doutora Glória Teixeira e Prof. Doutor Vasco Valdez (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 18-11-2016, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., **S.A.**, com sede na Rua..., ..., ..., em Linda-a-Velha, pessoa colectiva n.º..., doravante designada por “Requerente”, apresentou pedido de pronúncia arbitral nos termos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante apenas designado por RJAT), tendo em vista a anulação da liquidação de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) n.º..., e correspondentes juros compensatórios e de mora, mantido na sequência de despacho de indeferimento do Recurso Hierárquico n.º RHQ .../15, proferido pela Senhora Subdirectora-Geral (por subdelegação), em 13 de Maio de 2016, e notificado em 31 de Maio de 2016.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 19-09-2016.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral colectivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 03-11-2016 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 18-11-2016.

A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu, suscitando uma excepção peremptória por falta de objecto relativamente à quantia de € 12.764,61, referente a juros de mora e custas pagas na execução fiscal, uma excepção dilatória de incompetência material relativa à mesma quantia, por estarem em causa actos praticados em processo de execução fiscal, e uma outra excepção dilatória de inidoneidade do meio processual quanto a mesma quantia.

Para além disso, a Autoridade Tributária e Aduaneira defendeu que o pedido deve ser julgado improcedente.

Por despacho de 20-12-2016 foi decidido dispensar a realização de uma reunião, e que o processo prosseguisse com alegações escritas.

As Partes apresentaram alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos arts. 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

As partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades e foram invocadas excepções que importa apreciar previamente, começando pela de incompetência material, que é prioritária (artigo 13.º do CPTA).

2.1. Excepção de incompetência quanto a apreciação

A Requerente pede o pagamento da quantia de € 12.764,61 relativa a juros de mora.

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende que esta quantia se reporta a juros de mora e custas cobradas em processo de execução fiscal,

De facto, pelo documento n.º 1 junto com a Resposta, verifica-se que a quantia de € 12.764,61 respeita a juros de mora € 6.138, 79 e taxa de justiça no valor de € 6.614,09, e despesas com notificações no valor de € 3,91 e € 7,82.

Entre as competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD definidas no artigo 2.º, n.º 1, do RJAT e na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, não se incluem competências para apreciar actos praticados em execução fiscal, mas apenas para declarar a ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta, para além de actos de fixação da matéria tributável ou colectável e actos de fixação de valores patrimoniais.

Os actos de liquidação de juros de mora e custas em processo de execução fiscal não são de nenhuma das categorias indicadas, pelo que este Tribunal Arbitral não é competente para apreciar a sua legalidade.

Procede assim a excepção da incompetência material para apreciar a legalidade dos actos referidos, pelo que é de absolve da instância a Autoridade Tributária e Aduaneira na parte respectiva.

Assim, fica prejudicado o conhecimento das outras excepções suscitadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira conexas com aquela quantia de € 12.764,61.

3. Matéria de facto

3.1. Factos provados

Com base nos elementos que constam do processo e documento juntos com o pedido de pronúncia arbitral, consideram-se provados os seguintes factos:

- A) Em 31-12-2007, a Requerente adquiriu à empresa B... o terreno para construção inscrito na matriz predial da (extinta) freguesia de ... do concelho e distrito de Lisboa, sob o artigo..., pelo valor de € 7.716.100,00 (escritura que consta do documento n.º- 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor

se dá como reproduzido, em que o representante da Requerente referiu que «*destina o imóvel a revenda*»);

- B)** Entre a documentação anexa à escritura encontra-se um documento com as normas do concurso, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

(...) a B... já desenvolveu um projecto de arquitectura, assim os respectivos projectos de especialidades, que foram submetidos a autorização de construção junto da Câmara Municipal de ...(Processo n.º .../EDI/2006) e que ainda se encontram em apreciação (os referidos projectos, designadamente as plantas, alçados e cortes encontram-se disponíveis para consulta).

C) comprador do lote, caso assim o entenda, poderá aproveitar e desenvolver estes projectos, obrigando-se a requerer o averbamento do procedimento administrativo de autorização (Processo n.º .../EDI/2806) e a apresentar todos os estudos e projectos e a realizar todos os trabalhos que lhe sejam exigidos para obtenção das respectiva autorização de construção e das licenças necessárias, junto das entidades competentes, assumindo todos os custos inerentes.

(...)

10 – Início de construção

O prazo máximo para início da construção é de 24 (vinte e quatro) meses após a celebração da escritura pública de compra e venda

- C)** A referida aquisição beneficiou de isenção de IMT, ao abrigo do disposto no n.º 1 do Art.º 7º do CIMT (*aquisição de prédios para revenda*);
- D)** Em 22-01-2008, a Requerente foi informada pela B... da necessidade de entregar elementos relativos ao projecto de arquitectura, “antecedida do averbamento da alteração da titularidade do requerente, a fim de se evitar a extinção do procedimento por desinteresse” (documento n.º 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- E)** Em 18-03-2008, a Requerente foi novamente notificada pela C... de que se encontrava aprovado condicionalmente o projecto de redes prediais do processo

- de abastecimento, exigindo-se a entrega de mais elementos (documento n.º 8 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- F)** Em 13-02-2008, a Requerente foi notificada pela C..., S.A. (“C...”), da necessidade de entrega de um projecto de água rectificado (documento n.º 7 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- G)** Em 30-04-2008, a Requerente foi notificada pela Câmara Municipal de ... de que o processo de autorização de construção não se encontrava devidamente instruído, pelo que se exigia a entrega de elementos complementares, nomeadamente a rectificação de elementos do projecto de escavação e contenção periférica “sob pena de rejeição do pedido” (documento n.º 9 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- H)** Em 16-05-2008, a Requerente apresentou os elementos referidos na alínea anterior (documento n.º 10 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- I)** Em Julho de 2008, a Requerente enviou várias solicitações à B... no sentido de esta proceder à “cedência de paternidade junto do gabinete do Sr. Arqº D...” que havia reivindicado “honorários avulsos à A... para resolver falhas de projectos por ele elaborados” (documento n.º 12 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- J)** Em 15-10-2008, e na sequência da mudança de titularidade dos projectos, foi a Requerente informada que alguns dos projectos de especialidades não se encontravam devidamente instruídos devido à falta de resposta técnica por parte da B... (documento n.º 14 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- K)** Em Novembro de 2008, a Câmara Municipal de ... emitiu parecer desfavorável que obrigou à alteração ao projecto inicial das redes de esgotos, isto porque “O projecto em questão não está actualizado e necessita de várias rectificações” (documento n.º 15 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido), tendo depois a Requerente obtido informação de que as alterações entretanto necessárias “resultam do facto de não terem sido entregues nessa altura pela B..., nos serviços da Câmara Municipal de ..., os respectivos

projectos. Considero que os custos com as alterações que estamos a efectuar não são da nossa responsabilidade e resultam do facto de não terem sido entregues atempadamente na Câmara os projectos iniciais” (documento n.º 16 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

- L)** A Requerente, para não deixar caducar o respectivo procedimento, contratou os serviços necessários e a fazer as adaptações inerentes à alteração de legislação, suportando os custos inerentes, tanto em honorários como em taxas, designadamente os que constam dos documentos n.ºs 17 e 18 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- M)** Em 04-03-2009, foi a Requerente novamente notificada pela Câmara Municipal de ... sobre a necessidade de proceder a alterações aos projectos de arquitectura e especialidades (documento n.º 19 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido), na sequência do que incorreu em novos custos, designadamente os referidos nos documentos n.ºs 20 a 22 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- N)** Todos os novos elementos acima referidos foram entregues na Câmara Municipal de ... em 01-04-2009 (documento n.º 23 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- O)** Em 04-04-2009, a Requerente foi notificada de informação emitida pela Divisão de Projectos Particulares do Departamento de Projectos Estratégicos da Câmara Municipal de ... nos termos da qual, além de se verificar a “necessidade de entregar alteração ao projecto de arranjos exteriores compatibilizada com a necessidade de desvio de colector existente no subsolo do lote 1”, veio ainda exigida a “entrega de plano de OVP e rectificação do projecto de Climatização” (documento n.º 24 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido), na sequência do que a Requerente incorreu em novos custos referidos nos dos n.ºs 25 a 28 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- P)** Em 30-04-2009, a Requerente procedeu à entrega, na Câmara Municipal de..., do projecto de ocupação de via pública (documento n.º 29 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

- Q)** Em 30-04-2009, foi emitido em nome da Requerente recibo para pagamento de serviços prestados pelo Eng.º E..., relacionados novamente com o controlo de aprovações do projecto de segurança contra incêndios (documento n.º 30 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- R)** Em 05-05-2009, e na sequência da notificação do projecto de desvio de colectores, requereu a Requerente, junto da Câmara Municipal de..., a alteração ao projecto de arranjos exteriores de forma a compatibilizar os projectos em questão (documento n.º 31 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- S)** No dia 07-05-2009, procedeu a Requerente à entrega, na Câmara Municipal de..., dos elementos referentes à alteração do Projecto de Arranjos Exteriores (documento n.º 32 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- T)** Em 30-05-2009, foi emitida a factura n.º..., referente à elaboração do Projecto de Ocupação de Via Pública e Estaleiro, emitida pelo atelier F..., Lda. (documento n.º 33 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- U)** Em 03-06-2009, procedeu a Requerente ao averbamento, junto da Câmara Municipal de..., da substituição do técnico autor do projecto de ventilação (documento n.º 34 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- V)** Em 04-06-2009, foi emitido o recibo n.º..., referente a honorários devidos na sequência da alteração do projecto de certificação técnica pelo Eng.º G...(documento n.º 35 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- W)** Em 15-06-2009, foi emitida a factura n.º..., referente à elaboração do Projecto de Segurança e Saúde e Estaleiro, emitida pelo atelier F..., Lda. (documento n.º 36 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- X)** No dia 15-06-2009, foi emitida a factura n.º .../2009, pela H..., Lda., relativa à colocação de painel de publicidade (documento n.º 37 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

- Y)** Em 19-06-2009, foi a Requerente notificada pela Câmara Municipal de ... do deferimento do pedido de alteração do técnico autor do Projecto de Ventilação (documento n.º 38 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- Z)** Em 25-06-2009, foi emitida pela Câmara Municipal de ... a factura/recibo n.º..., relativa a pagamento de despesas com pastas para instrução de processos (documento n.º 39 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- AA)** No dia 01-07-2009, foi emitido o recibo n.º 21851, relativa à emissão de declaração de sócio da Associação Portuguesa dos Arquitectos Paisagistas do Arquitecto autor do projecto de paisagismo para entregar na Câmara Municipal de ... (documento n.º 40 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- BB)** No dia 01-07-2009, foi emitida a factura n.º..., referente à realização de rectificações do Projecto de Arquitectura e Especialidades, emitida pelo atelier F..., Lda. (Documento n.º 41 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- CC)** Em 01-07-2009, procedeu a Requerente à entrega, junto da Câmara Municipal de..., de novo termo de responsabilidade da direcção técnica e Projecto de Plano de Segurança e Saúde (documento n.º 42 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- DD)** Em 02-07-2009, foi emitida a factura n.º..., referente a alterações introduzidas no Projecto de Arquitectura e Especialidades – fase II, emitida pelo atelier F..., Lda. (documento n.º 43 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- EE)** No dia 02-07-2009, foi emitida pela Câmara Municipal de ... a factura/recibo n.º..., relativa ao averbamento e registo de declarações de responsabilidade de técnicos (documento n.º 44 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- FF)** Em 14-07-2009, foi a Requerente notificada pela Câmara Municipal de do cálculo das taxas associadas à emissão de Alvará de Construção de Obras

(documento n.º 45 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

- GG)** No dia 17-07-2009, foi a Requerente finalmente notificada do Deferimento do Pedido de Licenciamento de Obras de Construção, tendo sido conferido um prazo de um ano para requerer o alvará de licenciamento de obras de edificação, bem como o pagamento das taxas devidas pelo licenciamento (documento n.º 46 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- HH)** No dia 29-07-2009, foi apresentado pela Requerente pedido de emissão de alvará de construção (documento n.º 47 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- II)** Em 31-07-2009, foi emitido em nome da Requerente recibo para pagamento de serviços prestados pelo Eng.º E..., relacionados novamente com o controlo de aprovações do projecto de segurança contra incêndios (documento n.º 48 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- JJ)** Em 15-09-2009, suportou a Requerente novos emolumentos devidos pela requisição de certidão de teor do prédio em questão, para entrega junto da Câmara Municipal de ... (documento n.º 49 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- KK)** Em 07-12-2009, procedeu a Requerente ao pagamento de taxas, junto da Câmara Municipal de..., referentes ao pedido de emissão de Alvará de Construção (Documento n.º 50 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- LL)** Em 18-12-2009, foi emitida a factura n.º..., referente a alterações introduzidas no Projecto de Arquitectura e Especialidades – fase III, emitida pelo atelier F..., Lda. (Documento n.º 51 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- MM)** Em 21-12-2009, foi emitida a factura n.º..., referente à impressão do Projecto de Arquitectura e Especialidades, emitida pelo atelier F..., Lda. (cfr. cópia da referida factura (documento n.º 52 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

- NN)** Em 31-12-2009, foi a Requerente notificada pela C... do indeferimento do projecto de águas, solicitando-se a entrega de novos elementos (documento n.º 53 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- OO)** Em 31-12-2009, foi emitido em nome da Requerente recibo para pagamento de serviços prestados pelo Eng.º E..., relacionados novamente com o controlo de aprovações do projecto de segurança contra incêndios (documento n.º 54 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido)
- PP)** No dia 04-01-2010, foi a Requerente informada pela B... de que havia sido concedida uma prorrogação do prazo para o início da construção no prédio urbano em análise, por 12 meses (documento n.º 55 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- QQ)** Em 08-01-2010, foi emitido o Alvará de Obras de Construção n.º .../.../2009 (documento n.º 56 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- RR)** Em 25 de Janeiro de 2010, requereu a Requerente junto da Câmara Municipal de ... a aprovação do Projecto de Electricidade e a aprovação do Projecto de Águas Residuais e Fluviais (cfr. cópia do referido requerimento que se junta documentos n.ºs 57 e 58 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- SS)** No dia 26-01-2010, procedeu a Requerente ao pagamento de novas taxas perante a Câmara Municipal de..., referentes a licenças de obras e utilização (documento n.º 59 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- TT)** Ainda no dia 26-01-2010, procedeu a Requerente à entrega de diversos projectos de especialidades, nomeadamente (i) Projecto de Escavação/Contenção Periférica, (ii) Projecto de Electricidade, (iii) Projecto de Águas e (iv) Projecto de Estabilidade (documento n.º 60 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- UU)** Em 27-01-2010, apresentou a Requerente pedido de alteração do autor do Projecto de Arquitectura, pagando os emolumentos devidos pelo respectivo

averbamento (documento n.º 61 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

VV) Em 05-02-2010, a Requerente procedeu à venda do referido prédio à sociedade I..., S.A., tendo a respectiva escritura pública sido outorgada por J... e K..., na qualidade de administradores e representantes de ambas as sociedades.

WW) Apenas a partir do dia 05-02-2010 teve início a actividade de cravação de perfis metálicos e em 26-01-2010 e 03-02-2010 havia sido dado início à montagem de tapume conforme alvará de ocupação da via pública e ao início de escavações, respectivamente, bem como o início da montagem de estaleiro (documento n.º 62 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

XX) Os trabalhos realizados apenas tiveram início em Fevereiro de 2010 (documento n.º 63 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

YY) No contrato de empreitada, nomeadamente na cláusula 18, foi prevista a autorização para que a Requerente cedesse a sua posição contratual a favor da sociedade I..., S.A., uma vez que esta sociedade iria proceder à aquisição da propriedade do prédio em questão (documento n. 64 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

ZZ) A Requerente foi objecto de um procedimento de inspecção interna, de âmbito parcial (IMT), relativamente ao exercício de 2007 (*OI 2014...*), da qual resultou uma correcção aritmética, relativamente ao IMT não liquidado, no montante de € 7.716.100,00;

AAA) No relatório final elaborado nessa inspecção, que consta do documento n.º 4, junto com o pedido de pronúncia arbitral, refere-se, além do mais, o seguinte:

III - DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS

Na sequência do procedimento de inspeção efetuada ao sujeito passivo antes identificado, no âmbito das OI2014... e OI2014..., relativamente aos exercidos de 2010 e 2011, verificou-se que o mesmo, alienou em Fevereiro de 2010, à

associada I... SA, o prédio urbano inscrito na matriz predial urbana na freguesia..., concelho Lisboa, sob o artigo..., pelo valor de € 10.000.000,00, O referido prédio urbano tinha sido adquirido, pelo sujeito passivo em análise, pelo valor de € 7.716.100,00, mediante escritura celebrada em 2007.12.31, mas com isenção de IMT, nos termos do artigo 7º do CIMT, por se destinar a revenda - Anexo 1.

Quando da análise às declarações de rendimentos do exercício de 2007, confirmamos que o prédio em causa foi registado em Compras de Matérias Primas Subsidiárias e de Consumo versus Produtos e Trabalhos em Curso / Variação da Produção - Anexo 2.

Para possível confirmação, solicitou-se ao sujeito passivo documentos comprovativos da contabilização efetuada, quando da aquisição do mesmo, bem como nos exercícios subsequentes.

Face aos documentos disponibilizados, cujas cópias se juntam como Anexo 3, confirma-se que o prédio em análise, foi registado na conta "31.6.1.11.3 - Compra de Matérias Primas Subsid e de Consumo -B... LT1 ..." integrou os Produtos e Trabalhos em Curso, que conforme balancete centros de custos, foi identificado como " C. Custo 01.1.1 – B...LT1 St" ..." ou "Obra ... imputados custos de Fornecimentos e Serviços Externos, Impostos e Encargos financeiros, cuja distribuição por exercícios foi a seguinte, conforme documentos que se anexam.

Obra					
Nat dos Gastos/ Exercícios	Compras	FSE	Impostos / Taxas	Enc. Fin.	Total
2007	7.716.100,00	62.457,21	31.801,83	41.400,00	7.851.759,04
2008		14.475,83	93.485,62	354.481,95	462.443,40
2009	355,00	181.473,90	92.163,94	265.494,94	539.487,78
2010		5.582,56	145.128,00		150.710,56
Total	7.716.455,00	263.989,50	362.579,39	661.376,89	9.004.400,78

Confirma-se então a imputação de custos relacionados com serviços de engenharia, arquitetura, bem como a faturação da Dir. Municipal de Gestão Urbanística da Câmara Municipal de..., relativamente a taxas de edificação e demolição, de registo de declaração de responsabilidade de técnico da obra, de

averbamento no processo de licença de obra, cujo proprietário identificado, é o sujeito passivo em causa.

Nos termos do disposto n.º 5 do art. 11.º do CIMT, as aquisições deixarão de beneficiar de isenção, logo que se verifique que aos prédios adquiridos para revenda for dado destino diferente

Desta forma, relativamente ao prédio em análise, o sujeito passivo deu-lhe destino diferente logo quando da aquisição, conforme os documentos antes referidos, os quais integram os anexos deste relatório, razão pela qual é exigível o IMT, à data da aquisição.

Refere ainda o art. 12.º do CIMT, que o IMT incidirá sobre o valor constante do ato ou do contrato ou sobre o valor patrimonial tributável dos imóveis, consoante o que for maior.

Nos termos do art. 18.º, n.ºs 1 e 2 do CIMT, a taxa e o valor a considerar na liquidação é o vigente à data da liquidação.

Quanto à base tributável sobre a qual incidirá o imposto às taxas previstas no n.º 1 do artigo 17.º do CIMT, será a seguinte:

Tipo	Cód. Freguesia	Artigo Matricial	Valor do contrato	Data de Aquisição	Valor Patrimonial Tributário à data	Base Tributável
Urbano	7.716.100,00	31.12.2007	6.211.510,00	7.716.100,00

BBB) Sobre este Relatório da Inspeção Tributária foi emitido pelo Chefe de Equipa o parecer que consta do documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte

Confirmo o presente relatório, nomeadamente as correções de natureza meramente aritméticas, sem sede de Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis (IMT), referentes ao(s) exercício(s) de 2007, discriminadas e fundamentadas nos capítulos III e VII do relatório, que se resumem nos factos e montantes infra descritos:

1. Em sede de IMT (Art.s 7.º, 11º n.º 5 e 34º n.º 1, todos do CIMT)

Em sede deste imposto, corrige-se o montante de € 7.716,100,00, por o sujeito passivo não ter requerido a liquidação e pagamento do Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis (IMT), nos termos do disposto no art. 34^a do Código do IMT, face à caducidade da isenção de que beneficiou nos termos do consignado nos art^{os} 7.º e 11.º n.º 5, ambos do Código do IMT, relativamente ao(s) prédio(s), identificado(s) no referido relatório fls. 5 e 6, por declarar a intenção de revenda do mesmo.

Porém, à data de aquisição, o sujeito passivo deu-lhe, desde logo, destino diferente, ao contabilizá-lo como Matérias Primas versus Produtos e Trabalhos em Curso, imputando-lhe custos de diferente natureza, no período que medeia a aquisição (2007.12.31) e alienação (2010.02.05).

Por tal facto, subtraiu o sujeito passivo à tribulação, a matéria tributável determinada nos termos do disposto no art. 12º n.º 1 do referido diploma, no montante global de € 7.716.100,00,

2. Direito de Audição

Foi o sujeito passivo notificado, para exercer o direito de audição prévia sobre os valores e teor do projeto de Conclusões do Relatório de Inspeção, nos termos dos arts 60º da LGT e RCPIT, mediante o Ofício n.º ... de 2014.10.22 (Registo dos CTT n.º RC ... PT).

O direito de audição foi exercido, tempestivamente, mediante petição entregue nestes serviços em 2014.11.07, à qual foi atribuído o registo de entrada n.º 2014... . Da análise ao mesmo, conforme relato explanado de fls. 7 a 12 do relatório, conclui-se pela manutenção das correções inicialmente projetadas, no(s) montante(s) supra discriminado(s).

CCC) Na sequência da inspeção, foi emitida a liquidação de IMT, no valor de € 501.546,50, acrescida de juros compensatórios no montante de € 137.794,75 (documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

DDD) Em 19-12-2014, a Requerente foi notificada da liquidação referida, que consta do documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;

- EEE)** Em 17-04-2015, a Requerente pagou a quantia de € 639.341,25, no processo de execução fiscal n.º ...2015... (documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- FFF)** Em 15-05-2015, a Requerente, apresentou reclamação graciosa da referida liquidação;
- GGG)** Através do Ofício n.º..., de 20-08-2015, a Requerente, foi notificada (na pessoa dos seus representantes legais) do projecto de decisão, bem como, para o exercício do direito de audição, o qual veio exercer a 04-09-2015;
- HHH)** Através dos Ofícios n.ºs ... e..., ambos de 29-09-2015, a Requerente e os seus representantes legais, foram notificados do despacho de indeferimento proferido no procedimento de reclamação graciosa n.º ...2015...;
- III)** A decisão da reclamação graciosa manifesta concordância com uma informação que consta do documento n.º 68 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

Analisada a documentação constante do processo e consultada a base de dados do sistema informático da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), cumpre informar o seguinte:

25. Primeiramente, importa referir que, não obstante a reclamante faça menção à junção de cópia da notificação da Câmara Municipal de ... de 2009-07-15 como documento n.º 44, não foi a mesma junta à petição de reclamação. Mais, a cópia da escritura pública de compra e venda de 2010-02-Oi junta como documento n.º 61 não se encontra completa.

26. Posto isto, cumpre analisar a pretensão da reclamante que se prende com a anulação da liquidação em referência, com fundamento na não verificação dos pressupostos de caducidade da isenção pela aquisição para revenda.

27. Em suma, alega a reclamante que (i) não deu qualquer destino diferente ao prédio em causa, (ii) o mesmo foi revendido no prazo de três anos contados da sua aquisição e (iii) não foi adquirido novamente para revenda,

28. Prevê o n.º 1 do art.º 7.º do CIMT que "São isentas do i MT as aquisições de prédios para revenda, nos termos do número seguinte, desde que se verifique

ter sido apresentada antes da aquisição a declaração prevista no artigo 112º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) ou na alínea a) do n.º 1 do artigo 109º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), consoante o caso, relativa ao exercício da actividade de comprador de prédios para revenda."

29. Porém, nos termos do n.º 5 do artº 11,º do CIMT "A aquisição a que se refere o artigo 7º deixará de beneficiar de isenção togo que se verifique que aos prédios adquiridos para revenda foi dado destino diferente ou que os mesmos não foram revendidos dentro do prazo de três anos ou o foram novamente para revenda".

30. No âmbito do procedimento inspetivo identificado no ponto 23 da presente informação, considerou-se que "(...) no período que medeia a aquisição e alienação - de 31.12.2007 a 05.02.2010 - foi imputado ao terreno de construção, custos no valor de € 1288,300,30, pelo que (...) não pode a AT aceitar (...) que ao imóvel não foram efectuadas alterações de fundo, considerando os serviços e encargos financeiros que lhe estão imputados. Isto, associado ao facto de ser o próprio sujeito passivo a registar contabilisticamente, como bem em construção, no momento da aquisição e exercidos subsequentes (cfr. fls. 417 verso).

31. Os Serviços de Inspeção Tributária concluíram assim que "(...) o prédio adquirido para revenda foi-lhe dado destino diferente, no momento da aquisição, logo não se reuniram as condições de isenção do imposto nos termos do n.º 5 do artº 1 1 do Código do Imposto sobre as Transmissões Onerosas de Bens Imóveis (CIMT)." (cfr. fls. 418).

32. Da análise dos elementos constantes dos presentes autos verifica-se o seguinte:

33. Conforme referido no parágrafo 15.º da petição de reclamação, na escritura de compra do imóvel em referência outorgada em 2007-12-31 a reclamante declarou que "destina o imóvel a revenda" (cfr. fls. 39 verso)

34. Na referida escritura, os outorgantes declararam ainda (cfr. fls. 40):

"Que este contrato de compra e venda fica ainda a reger-se pelas cláusulas que constam de documentos complementar elaborado nos termos do número um do artigo sessenta e quatro do Código do Notariado.

E

UM.- Fica expressamente consignado que a venda se encontra sujeita ao cumprimento do prazo estipulado na cláusula dez do documento complementar, susceptível de inscrição no registo predial, sob pena de resolução do contrato e compra e venda em benefício da B...(…).

35. Na cláusula dez do supra referido documento complementar consta o seguinte (cfr. fls. 50 verso):

"10 - INÍCIO DA CONSTRUÇÃO

O prazo máximo para início da construção é de 24 (vinte e quatro) meses após a celebração da escritura pública de compra e venda".

36. Também na cláusula 11.1 do mesmo documento ficou estabelecido que "Na escritura de compra e venda ficará expressamente consignado que a venda se encontra sujeita ao cumprimento do prazo estipulado na cláusula 10, susceptível de inscrição no registo predial, sob pena de resolução do contrato de compra e venda em benefício da B...(…)" (cfr. fls. 50 verso).

37. A aquisição a favor da reclamante foi registada através da apresentação 20 de 2008-01-07, constando do respetivo registo o seguinte (cfr. fls. 460 verso e 461):

"CLÁUSULA RESOLUTIVA:

O comprador fica obrigado, nos termos do documento complementar anexo à escritura celebrada em 31 de Dezembro de 2007, por meio da qual foi titulado o negócio jurídico de compra e venda, a iniciar a construção no prazo máximo de 24 meses após aquela data (31.12.2007), sob pena de resolução do negócio jurídico de compra e venda em benefício da vendedora B..., nos (ermos do art. 927.º do Código Civil (...)).

38. Decorre do exposto que a venda do imóvel em referência à reclamante foi efetuada sob uma condição resolutiva, ou seja, a ocorrência de um determinado acontecimento futuro e incerto - in casu, o incumprimento do

prazo estabelecido para o início da construção - implicaria a resolução do negócio.

39. Acresce que, como resulta do próprio clausulado do contrato em análise, estamos perante uma modalidade específica do contrato de compra e venda, a saber: a venda a retro, prevista no artigo 927.º do Código Civil (CC).

40. O sinal distintivo da referida 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 do vendedor.

41. Do que atrás fica dito, ressalta que, para a celebração do contrato de compra e venda em apreço, era condição essencial para a B..., que a reclamante desse início à construção no prazo acordado, o que, a não ocorrer, provocaria a resolução do contrato.

42. Acresce que, conforme resulta do Relatório de Inspeção tributária (cfr. fls. 414 verso, 417 e 419 a 458) e que é confirmado pela reclamante no parágrafo 127.º da petição apresentada, aquando da aquisição "o bem é registada contabilisticamente, como Compra de Matérias Primas (Conta POC: 31.6.1.11.3 – B...Lt 1 –...) e simultaneamente, atribuído o Centro de Custo com a designação de "Obra 0...", a qual integra o valor das Existências Finais de Produtos e Trabalhos em Curso, quer à data da aquisição (2007.12.31) quer em exercícios posteriores (2008.12.31 e 2009.12.31 (...))."

43. Por definição as matérias-primas são bens que se destinam a ser incorporados diretamente nos produtos, implicando, nessa medida, uma transformação,

44. A ser a pretensão da reclamante a aquisição do imóvel tendo em vista a sua revenda, sem o mesmo ser objeto de qualquer transformação, o Plano Oficial de Contabilidade (POC) então vigente, sempre implicaria que o mesmo fosse registado como mercadoria {conta 32), o que, in casu, não sucedeu.

45. Alega a reclamante estar em causa um lapso contabilístico (cfr. § 22.º e 91.º a 96.º da petição), motivado pelo facto de ter diversas obras em curso e, como tal, os seus serviços de contabilidade terem registado a aquisição do

terreno para construção nos mesmos termos que haviam feito relativamente a outras aquisições.

46. Mais alega que, "na medida em que a contabilização da aquisição do prédio tinha como documento de suporte a referida escritura pública de aquisição e esta referia indubitavelmente que o prédio se destinava a revenda, é patente que o registo contabilístico esta em desconformidade com o documento de suporte ao mesmo, pelo que estamos na presença de um erro." (cfr. § 95.º).

47. Sucede que, como resulta do atrás exposto, se é verdade que na escritura de compra e venda foi declarado pela reclamante que o imóvel se destinava a revenda, é igualmente verdade que tal venda foi efetuada com a condição de a reclamante iniciar a construção no prazo de 24 meses, pelo que, salvo melhor juízo, do mesmo modo como concluíram os Serviços de Inspeção Tributária, tal condição " (...) justifica o registo contabilístico do bem, quando da aquisição, como Matérias Primas f Produtos e Trabalho em Curso." (cfr. fis. 417).

48. A reclamante vem ainda alegar que " (...) o modo de contabilização do prédio absolutamente irrelevante para efeitos da isenção (...) " (cfr. § 23.º), arrolando diversa jurisprudência que, no seu entender, sufraga a sua posição.

49. Sucede que, salvo melhor juízo, da jurisprudência mencionada pela reclamante não é possível retirar como conclusão a irrelevância da contabilização para efeitos da isenção, antes se retirando ser a mesma um indício,

50. Veja-se, por exemplo, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 2009-02-04, proferido no âmbito do processo n.º .../08 citado peia reclamante (cfr. § 134 a 136 da petição) cujo sumário se traduz no seguinte: "O registo contabilístico não é o único e exclusivo factor legalmente relevante (artigo 9º, n.º 1, alínea d) e e) do CIMI) para se poder concluir se os terrenos se destinam ou não para construção, antes se definindo como mero elemento indicador, formal, para esse efeito, a considerar pelo julgador com os demais elementos de facto" (sublinhado nosso).

51. Como anteriormente referimos, do acórdão em referência resulta, desde togo, que o registo contabilístico se traduz num elemento indiciador do destino dado aos imóveis, sendo que, in casu, indicia destinar-se a construção.

52. Tal elemento conjugado com a condição resolutive prevista no documento complementar à escritura e compra e venda de a construção se iniciar no prazo de 24 meses, bem como, todas as diligências levadas a cabo pela reclamante junto das entidades competentes no sentido da obtenção de autorização para construção, apontam no sentido de que, pese embora a reclamante tenha declarado na escritura de compra e venda que destinava o imóvel a revenda, acabou, de facto, por o destinar à construção. - •

53. Para sustentar o seu entendimento, a reclamante alega ainda que " (...) o prédio em causa foi adquirido como terreno para construção com projecto, tendo a Reclamante procedido à sua revenda antes de iniciada qualquer edificação." (cfr. § 107.º da petição).

54. No entanto, salvo melhor juízo, tal ficou a dever-se aos constrangimentos e morosidade inerentes a todo o processo de licenciamento, pois o início da construção era conditio sine qua non para a realização da venda pela B... .

55. E tanto assim é que, conforme resulta do parágrafo 76.º da petição de reclamação e, bem assim, do documento junto sob o n.º 54 (cfr. fls. 15 verso e 184), por carta datada de 2010-01-04- cerca de um mês antes da venda o imóvel - a B... informou a reclamante de que havia sido concedida uma prorrogação do prazo para o início da construção no prédio em apreço, por doze meses,

56. De tudo o exposto, e contrariamente ao referido pela reclamante no parágrafo 147º da petição, a verificação da caducidade da isenção de IMT não consubstancia a violação do princípio da prevalência da substância sobre a forma e da obtenção da verdade material mas antes o seu estrito cumprimento.

57. A final, vem ainda a reclamante alegar que os custos suportados com o imóvel visaram tão-só manter a viabilidade de um procedimento de autorização para construção que já havia sido iniciado em momento anterior à aquisição do prédio, bem como, conseguir vender o mesmo com lucro, não tendo sido

efetuada qualquer alteração substancial e física do prédio e, portanto, dado um "destino diferente" da revenda.

58. Sucede que, conforme resulta do anteriormente exposto, independentemente de os custos suportados pela reclamante terem ou não implicado uma alteração substancial do imóvel adquirido, existem evidências de que destino do imóvel era construção, ficando assim prejudicada apreciação daquela questão porquanto a mesma em nada contraria a correção efetuada.

59. Por fim, resta analisar a procedência dos juros indemnizatórios peticionários pela reclamante,

60. Dispõe o n.º 1 do artigo 43.º da LGT "São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido".

61. Face a todas as razões acima aduzidas, somos do entendimento que não se verificou qualquer erro no ato de liquidação, não se encontrando, por isso, verificados os requisitos de que depende a atribuição de juros indemnizatórios.

(...)

68. A reclamante vem alegar que o projeto de decisão é obscuro e incongruente, por considerar que ocorre uma contradição entre os argumentos que resultam do Relatório de Inspeção e a nova linha argumentativa aí apresentada.

69. Porém, tal alegação não corresponde de todo à verdade, senão vejamos:

70. No Relatório de Inspeção em referência, a correção efetuada é fundamentada no facto de (i) a reclamante ter registado contabilisticamente o imóvel como bem em construção, quer no momento de aquisição, quer nos exercícios subsequentes, e, bem assim, no facto de (ii) face à imputação ao terreno de construção de custos com serviços e encargos financeiros no valor de € 1.288,300,30, considerar que ao mesmo foram efetuadas alterações de fundo.

71. De referir que no decurso da justificação do primeiro fundamento referido no parágrafo anterior, na página 10 do Relatório de Inspeção é referido o seguinte (cfr. fls. 417);

"Associado a estas condicionantes, é de referir que, em documento complementar à escritura de compra e venda celebrada em 31.12.2007, existe uma cláusula resolutiva, que pela sua importância, foi sujeita a registo na C.R.Predial (Ap. 20 de 2008/01/07) - Cfr Anexo pgs 162 a 164-, B que dispunha nos seguintes termos:

O comprador fies obrigado, nos termos do documento complementar anexo à escritura celebrada em 31 de Dezembro de 2007, por meio da qual foi titulado o negócio jurídico de compra e venda, a iniciar a construção **no prazo máximo de 24 meses após aquela data** (31.12.2007), sob pena de resolução do negócio jurídico de compra e venda em benefício da vendedora B..., nos termos do art. 927.º do Código Civil. - Realce nosso.

A resolução do contrato será reduzida a escritura pública, com ou sem intervenção do comprador, de acordo com o estabelecido no art. 930.º do Código Civil,"

72. Conforme já referido no ponto 47 da presente informação, no Relatório em referência concluiu-se assim que "Esta cláusula, só por si, justifica o registo contabilístico do bem, quando da sua aquisição, como Matérias Primas /Produtos e Trabalhos em Curso." (cfr. fls. 417).

73. Posto Isto, não se descortina qual a nova linha argumentativa e/ou contradição entre os argumentos que resultam do Relatório de Inspeção e o projeto de decisão a que a reclamante faz referência, porquanto, este último limita-se a continuar a linha de raciocínio já anteriormente seguida pelos Serviços de Inspeção.

74. Neste seguimento, refere a reclamante que o projeto de decisão não analisa a questão relativa às alterações de fundo sofridas pelo terreno para construção, atentos os custos com serviços e encargos financeiros imputados ao mesmo,

75. Porém, contrariamente ao que a reclamante pretende fazer crer, tal não consubstancia qualquer contradição ou incongruência, pois que, sem prejuízo de tal questão constituir um fundamento adicional da liquidação controvertida, concluindo-se pelas razões constantes dos pontos 28 a 56 da presente informação estar verificada a caducidade da isenção de /MT, afigura-se desnecessária a apreciação daquela,

76. A reclamante vem ainda alegar a falta de fundamentação do projeto de decisão, por, no seu entendimento, os argumentos apresentados serem obscuros, incoerentes e insuficientes.

77. Ao nível jurisprudencial tem sido entendido de modo uniforme e reiterado que a fundamentação deve "responder às necessidades de esclarecimento do destinatário, informando-o do itinerário cognoscitivo e valorativo do respetivo ato e permitindo-lhe conhecer as razões, de facto e de direito que determinaram a sua prática."

78. Salvo melhor juízo, no projeto de decisão em referência, são aduzidas todas as razões que, de facto e de direito, justificam a decisão projetada no sentido do indeferimento, não se podendo concordar, de todo, que esta padeça de falta de fundamentação.

79. Aliás, mal se compreende como é que sendo o projeto de decisão, no entender da reclamante, obscuro, ainda assim consegue concluir pela irrelevância da argumentação aí constante (cfr, § 43º e 44.º do requerimento de audição prévia).

80. É certo que do requerimento ora apresentado e, bem assim, da própria petição decorre que a reclamante não partilha do entendimento plasmado no projeto de decisão, porém, tal discordância quanto ao enquadramento jurídico-factual das questões em análise não significa, nem pode significar, a existência de falta de fundamentação.

81. A reclamante refere que a alegada intenção de construção não encontra apoio na escritura de compra e venda, porém, reitera-se que, face às razões atrás aduzidas, não se poderá deixar de discordar.

82. *É assim é porque, conforme já atrás ficou dito, na referida escritura e, bem assim, no respetivo documento complementar é patente que a construção é condição essencial para a outorga da escritura pela parte vendedora.*

83. *Acresce ainda que a própria conduta subsequente da reclamante é consonante com a intenção de construção, nomeadamente a classificação contabilística efetuada no exercício da aquisição e nos exercícios subsequentes e, bem assim, todas as diligências assumidas com vista à conclusão do respetivo projeto de licenciamento.*

84. *Não se diga, portanto, que a conclusão no sentido da caducidade da isenção do I MT assenta tão-só em elementos meramente formais.*

85. *E não se diga que para a B... era irrelevante a entidade que daria início à construção, pois que, considerando que as condições contratualmente estabelecidas apenas vinculam as partes contratantes, estaria aquela impedida de assegurar que as obras teriam início ou que se iniciariam no prazo pretendido.*

86. *Ou, de outra forma, se a B... tivesse sequer equacionado a possibilidade de não ser a reclamante a iniciar a construção, sempre teria previsto contratualmente a obrigação desta condicionar a revenda nos mesmos termos em que a venda o foi, o que não se verifica.*

JJJ) Em 29-10-2015, a Requerente apresentou recurso hierárquico da decisão da reclamação graciosa (documento n.º 69 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

KKK) O recurso hierárquico foi indeferido por despacho da Subdirectora-Geral de 31-05-2016, do indeferimento do recurso hierárquico, que manifesta concordância cm a informação que consta do documento n.º 70 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

Da factualidade acima identificada constata-se que, o presente recurso hierárquico, foi interposto na sequência da notificação da decisão de indeferimento proferida no âmbito do procedimento de reclamação graciosa, referente à liquidação de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas

de Imóveis (IMT) n.º..., de 2015-01-26, no montante de €501.546,50, acrescida de juros compensatórios no montante de €137.794,75, relativa à aquisição do prédio urbano inscrito na matriz predial da (extinta) freguesia de..., sob o artigo... .

O Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) incide sobre as transmissões, a título oneroso do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis situados em território nacional (incidência objetiva - art.º 2º do CIMT), sendo sujeitas passivos do imposto, as pessoas para quem se transmitam os bens (incidência subjetiva - art.º 4º do CIMT).

De acordo com o n.º 2 do art.º 5.º do CIMT, o facto tributário do IMT constitui-se no momento em que ocorre a transmissão. É, então, nesse momento que se constitui a relação jurídica tributária que determina, para o sujeito ativo (credor), o direito ao tributo e a correspondente obrigação de pagamento, para o sujeito passivo.

Todavia, há casos em que a lei prevê a isenção do IMT, como acontece com a aquisição de prédios para revenda, prevista no art.º 7.º do CIMT.

Este art.º 7.º do CIMT determina que: "São isentas do IMT as aquisições de prédios para revenda, nos termos do número seguinte, desde que se verifique ter sido apresentada antes da aquisição a declaração prevista no artigo 112.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) ou na alínea a) do n.º 1 do artigo 109.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), consoante o caso, relativa ao exercício da atividade de comprador de prédios para revenda."

Esta é, assim, uma isenção de reconhecimento automático, verificadas que estejam, à data da aquisição, as condições elencadas naquele dispositivo legal, sendo elas:

- o adquirente exerça normal e habitualmente a atividade de compra de prédios para revenda; e*
- tenha exercido, efetivamente, essa atividade no ano anterior, tendo adquirido para revenda ou revendido algum prédio, antes adquirido para aquele fim -*

facto a ser comprovado através de certidão emitida pelo Serviço de Finanças competente.

Contudo, o n.º 5 do art.º 11.º do CIMT, vem retirar o benefício da isenção prevista no art.º 7.º do CIMT " (...) logo que se verifique que aos prédios adquiridos para revenda foi dado destino diferente ou que os mesmos não foram revendidos dentro do prazo de três anos ou o foram novamente para revenda."

Em anotação ao n.º 5 do art.º 11.º do CIMT, pelos autores J. Silvério Mateus e L. Corvelo de Freitas in Os Impostos sobre o Património Imobiliário, edição Engifisco, a pág. 404, referem que: "De acordo com o disposto nesta norma, a isenção de que beneficiam os prédios adquiridos para revenda é sujeita a condição de os mesmos serem efetivamente destinados a ser vendidos no quadro do exercício de uma atividade empresarial de compra e venda de imóveis geradora de rendimentos sujeitos, a tributação em IRS ou em IRC. Nestas circunstâncias, os prédios são tratados como quaisquer' mercadorias da atividade da empresa beneficiária.

Constitui, assim, condição resolutive do benefício qualquer facto que evidencie desvio em relação à finalidade que justifica o benefício, acentuando-se que este só atua desde que, para além da verificação das condições formais exigidas no art.º 7.º, os prédios adquiridos para revenda sejam objeto desse destino no prazo de três anos a contar da data da aquisição, nas condições em que se encontravam no momento em que foram adquiridos pela empresa revendedora. É ainda causa determinante da perda do benefício a atribuição aos prédios de qualquer outro destino que não seja a revenda."

Pois bem, no presente caso concreto, o imóvel inscrito na matriz predial da (extinta) freguesia de..., do concelho e distrito de Lisboa, sob o artigo..., foi adquirido pela recorrente à B..., em 2007-12-31, pelo valor de €7.716.100,00, tendo esta aquisição beneficiado da isenção de" IMT, ao abrigo do disposto no art.º 7.º do CIMT- isenção pela aquisição de prédios para revenda.

No entanto, na sequência do procedimento de inspeção efetuada à recorrente, no âmbito das OI 2014... e OI 2014..., relativamente aos exercícios de 2010 e

2011, constatou-se que, esta, havia alienado, em 2010-02-05, à associada I..., S.A., o referido prédio, pelo valor de €10.000.000,00 e que, este, havia sido registado contabilisticamente como *Compras de Matérias Primas Subsidiárias e de Consumo versus Produtos e Trabalhos em Curso /Variação da Produção*. Daí que, em 2014/12/05, a recorrente tenha sido objeto de uma ação inspetiva (OI 2014...), relativa ao exercício de 2007, cujo relatório findou com a seguinte observação: " (...) no período que medeia a aquisição e alienação - de 2007-12-31 a 2010-02-05 - foi imputado ao terreno para construção, custos no valor de €1.288.300,30, pelo que (...) não pode a AT aceitar (...) que ao imóvel não foram efetuadas alterações de fundo, considerando os serviços e encargos financeiros que lhe estão imputados. Isto, associado ao facto de ser o próprio sujeito passivo a registar contabilisticamente, como bem em construção, no momento da aquisição e exercícios subsequentes" - cf. fls. 417 verso, do procedimento de reclamação graciosa (PRG).

E, os Serviços de Inspeção Tributária, tenham concluído que, ao " (...) prédio adquirido para revenda foi-lhe dado destino diferente, no momento da aquisição, logo não se reuniram as condições de Isenção do imposto nos termos do n.º 5 do art.º 11.º do Código do Imposto sobre as Transmissões Onerosas de Bens Imóveis (CIMT)" (cf. fls. 418 do PRG).

Pois bem, da análise dos elementos constantes dos autos e tal como é referido pela recorrente, no parágrafo 19.º da petição de recurso, retira-se que, na escritura de compra e venda do prédio urbano inscrito na matriz predial da (extinta) freguesia de ..., sob o artigo..., outorgada em 2007-12-31, a recorrente declarou que "destina o imóvel a revenda" (cf. fls. 3 verso, do procedimento de recurso hierárquico - PRH).

E, na referida escritura de compra e venda, os outorgantes, declararam ainda: "Que este contrato de compra e venda fica ainda a reger-se pelas cláusulas que constam de documento complementar elaborado nos termos do número um do artigo sessenta e quatro do Código do Notariado,

E

UM. - Fica expressamente consignado que a venda se encontra sujeita ao cumprimento do prazo estipulado na cláusula dez do documento complementar, suscetível de inscrição no registo predial, sob pena de resolução do contrato e compra e venda em benefício da B... nos termos e para os efeitos do art.º 927.º e seguintes do Código Civil (...) ".

Na cláusula dez do mencionado documento complementar, consta o seguinte (cf. fls. 83 verso do PRH):

"10- Início da construção

O prazo máximo para início da construção é de 24 (vinte e quatro) meses após a celebração da escritura pública de compra e venda".

Ao que, a cláusula 11.1 do referido documento complementar, acrescenta: "A/a escritura de compra e venda ficará expressamente consignado que a venda se encontra sujeita ao cumprimento do prazo estipulado na cláusula 10, suscetível de inscrição no registo predial, sob pena de resolução do contrato de compra e venda em benefício da B... (...)" (cf. fls. 83 v. da PRH).

Ora, a aquisição a favor da recorrente, foi registada através da apresentação 20, de 2008-01-07 consignando o seguinte (cf. fls. 460v. e 461)

"Cláusula resolutiva:

O comprador fica obrigado, nos termos do documento complementar anexo à escritura celebrada em 31 de dezembro de 2007, por meio da qual foi titulado o negócio jurídico de compra e venda, a iniciar a construção no prazo máximo de 24 meses após aquela data (2007-12-31), sob pena de resolução do negócio jurídico de compra e venda em benefício da vendedora B..., nos termos do art.º 927.º de Código Civil."

De todo o exposto, decorre que, a venda do imóvel em referência, foi efetuada sob condição resolutiva, em que, a ocorrência de um determinado acontecimento futuro e incerto - in casu, c incumprimento do prazo estabelecido para o início da construção - implicaria a resolução do negócio.

E, conforme resulta do próprio clausulado do contrato em análise, constata-se que estamos perante uma modalidade específica de contrato de compra e venda, a saber, a venda a retro, prevista no art.º 927.º do Código Civil (CC),

Ora, o sinal distintivo da referida modalidade de venda prende-se com a faculdade reconhecida ao vendedor de resolver o contrato e no facto de, essa resolução, depender somente da vontade do vendedor.

Do expendido, ressalta que, para a celebração do contrato de compra e venda em apreço, era condição essencial para a B... que, a recorrente, desse início à construção no prazo acordado, o que, a não ocorrer, ditaria a resolução do contrato.

Acrescenta-se ainda que, tal como afirma a recorrente nos parágrafos 94.º e 130.º da petição de recurso e como foi comprovado no Relatório de Inspeção Tributária (cf. fls. 414v., 417 e 419 a 458 do PRG), aquando da aquisição, "o prédio em análise, foi registado na conta "31.6.1.11.3 - Compra de Matérias Primas Subsid. e de Consumo – B... Lt.1 ..." integrou os Produtos e Trabalhos em Curso, que conforme balancete de centros de custos, foi identificado como "C. Custo 01.1.1 – B... It. 1 ..." ou "Obra ..." e, imputados custos de Fornecimentos e Serviços Externos, Impostos e Encargos financeiros, cuja distribuição por exercícios foi a seguinte, conforme documentos que se anexam:

Obra

Nat. dos Gastos/ Exercícios	Compras	Fornecimentos e Serviços Externos	Impostos / Taxas	Encargos Financeiros	Total
2007	€7.716.100,00	€62.457,21	€31.801,83	€41.400,00	€7.851.759,04
2008		€14.475,83	€93.485,62	€354.481,95	€462.443,40
2009	€355,00	€181.473,90	€92.163,94	€265.494,94	€539.487,78
2010		€5.582,56	€145.128,00		€150.710,56
Total	€7.716.445,00	€263.989,50	€362.579,39	€661.376,89	€9.004.400,78

Ora, por definição, as matérias-primas são bens que se destinam a ser incorporados diretamente nos produtos, implicando, nessa medida, uma transformação.

Assim, a ser pretensão da recorrente que a aquisição do imóvel tivesse em vista a sua revenda, sem que o mesmo fosse objeto de qualquer transformação, o Plano Oficial de Contabilidade (POC) então vigente, sempre implicaria que o bem integrasse o ativo permutável e fosse registado como Mercadorias (conta 32 - Existências), o que não sucedeu.

Aquando da aquisição, o bem foi registado contabilisticamente como Compra de Matérias Primas (Conta POC: 31.6.1.11.3 – B... Lt. 1 -...) e, simultaneamente, atribuído o Centro de Custo com a designação de "Obra ...", a qual integra o valor das Existências Finais de Produtos e Trabalhos em Curso, quer à data da aquisição (2007-12-31), quer em exercícios posteriores (2008-12-31 e 2009-12-31) - cf. fls. 426 a 427 v. do PRG.

Daí que se conclua, da análise efetuada à contabilidade da empresa, que a própria recorrente considerou o início da construção, nos seus registos contabilísticos. E, para efeitos contabilísticos e fiscais, um bem só é classificado como "Matéria Prima" versus "Produtos e Trabalhos em Curso", quando está em construção.

Não obstante, a recorrente, vem justificar esta forma de contabilização com a existência de um lapso contabilístico (cf. § 26.º e 94.º a 96.º da petição), motivado pelo facto de ter diversas obras em curso simultaneamente, que levaram a que os seus serviços de contabilidade tenham registado esta aquisição do terreno para construção, nos mesmos moldes das restantes aquisições,

Mais, alega que "na medida em que a contabilização da aquisição do prédio tinha como documento de suporte a referida escritura pública de aquisição e esta referia indubitavelmente que o prédio se destinava a revenda, é patente que o registo contabilístico está em desconformidade com o documento de suporte ao mesmo, pelo que, estamos na presença de um erro. " (cf. § 98.º da petição de recurso).

Sucedo que, como resulta do atrás exposto, se é verdade que na escritura de compra e venda foi declarado, pela recorrente, que o imóvel se destinava à revenda, é igualmente verdade que tal venda foi efetuada com a condição de, a recorrente, iniciar a construção no prazo de 24 meses, daí que, os serviços de Inspeção Tributária, tenham concluído que, tal condição, " (...) justifica o registo contabilístico do bem, quando da aquisição, como Matérias Primas / Produtos e Trabalhos em Curso" (cf. fls. 417 do PRG).

Em sua defesa, a recorrente, vem alegar ser " (...), o modo de contabilização do prédio "é absolutamente irrelevante para efeitos da isenção (...)" (cf. § 27.º), tendo arrolado diversa jurisprudência que, no seu entender, sufraga a sua posição.

No entanto, o art.º 75.º da LGT, estatui que: "Presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos."

De onde se retira que, ao contrário do alegado pela recorrente, o modo de contabilização da referida aquisição, não é absolutamente irrelevante, antes, faz presumir verdadeiros e de boa-fé os dados inscritos na mesma.

Além do mais, apesar de a recorrente alegar que foi por lapso que efetuou a contabilização da aquisição do terreno para construção como Compra de Matérias Primas, e que considerou nos anos seguintes os gastos associados ao mesmo, nos Produtos e Trabalhos em Curso, imputando-lhe custos em Fornecimentos e Serviços Externos e Impostos e Encargos financeiros, entendemos que a contabilização que foi feita coincide com a da aquisição de um terreno para construção em que se pretende dar início a obras de edificação e a contabilização dos gastos posteriores tidos com a mesma.

Assim, não obstante a recorrente alegar ter sido por lapso que foi efetuada a contabilização coincidente com a da aquisição de um terreno para construção e posterior edificação, o certo que é nunca a referida contabilização foi corrigida por parte da recorrente.

Relativamente à jurisprudência carreada para os autos pela recorrente, cumpre referir que, da mesma, não é possível retirar a conclusão de que a contabilização é irrelevante para efeitos de isenção, mas antes que a contabilização deve ser considerada um indício.

É isso mesmo que se extrai do sumário do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 2009-02-04, proferido no âmbito do processo n.º 873/08,

citado pela recorrente: "O registo contabilístico não é o único e exclusivo fator legalmente relevante (artigo 9.º, n.º 1, al. d) e e) do CIMI) para SB poder concluir se os terrenos se destinam ou não para construção, antes se definindo como mero elemento indiciador, formal, para esse efeito, a considerar pelo julgador com os demais elementos de facto."

Como anteriormente referimos, do acórdão em referência resulta, desde logo, que o registo contabilístico se traduz num elemento indiciador do destino dado aos imóveis, sendo que, neste caso, indicia que este se destinava à construção.

Tal elemento, conjugado com a condição resolutive prevista no documento complementar à escritura de compra e venda (de a construção se iniciar no prazo de 24 meses), bem como, todas as diligências levadas a cabo pela recorrente junto das entidades competentes no sentido da obtenção de licenças e autorização para construção, apontam no sentido de que, pese embora a recorrente tenha declarado na escritura de compra e venda que destinava o imóvel a revenda, acabou, de facto, por destiná-lo à construção.

Para sustentar o seu entendimento, a recorrente alega que " (...) o prédio em causa foi adquirido como terreno para construção com projeto, tendo a recorrente procedido à sua revenda antes de iniciada qualquer edificação." (cf. § 110.º da PRG).

No entanto, entendemos que, tal se ficou a dever aos constrangimentos e morosidade inerentes a todo o processo de licenciamento, pois o início da construção era condição sine qua non para a realização da venda pela B... .

E tanto assim é que, conforme resulta do parágrafo 79.º da petição de recurso e, bem assim, do documento junto sob o n.º 54 (cf. fls. 10 v. e 169 do PRH), por carta datada de 2010-01-04 - cerca de um mês antes da venda do Imóvel - a B... informou a recorrente de que havia sido concedida uma prorrogação do prazo para o início da construção no prédio em apreço, por doze meses.

Como tal, contrariamente ao referido pela recorrente no parágrafo 150.º da petição, a verificação da caducidade da isenção de IMT não consubstancia a violação do princípio da prevalência da substância sobre a forma e da obtenção da verdade material mas antes o seu estrito cumprimento.

Vem, ainda, a recorrente alegar que, os custos suportados com o imóvel, visaram apenas manter a viabilidade de um procedimento de autorização para construção que já havia sido iniciado em momento anterior à aquisição do prédio, bem como, conseguir vender o mesmo com lucro, não tendo sido efetuada qualquer alteração substancial e física do prédio e, portanto, dado um "destino diferente" da revenda.

Sucedede que, conforme resulta do anteriormente exposto, existem evidências de que o destino do imóvel era ab initio, a construção, ficando assim prejudicada a apreciação daquela questão porquanto, a mesma, em nada contraria a correção efetuada.

Além do mais, o próprio livro de obra, junto como documento n.º 62 (cf. fls. 182 a 201), indica que esta construção teve início em 2010-01-25, ou seja, em data anterior à da venda do terreno para construção à I..., S.A., que ocorreu em 2010-02-05.

Daqui se depreende que, ao contrário do alegado pela recorrente, após a aquisição do terreno para construção, esta pretendia dar início à construção no mesmo e, só não o fez, por ter encontrada bloqueios nos procedimentos de licenciamento em curso, tendo começado por resolvê-los e iniciado a edificação assim que possível, ou seja, assim que findam os procedimentos de licenciamento em curso.

Em 2010-02-05, a recorrente, vende o terreno para construção à I..., S.A., sem que tenha havido qualquer interrupção no decurso da obra (cf. consta do Livro de Obra), que indicie que as obras iniciais tenham terminado e que, a recorrente, tenha decidido, aí sim, colocar o referido terreno à venda.

Muito pelo contrário, do referido Livro de Obra, retira-se que esta construção estava em curso, tendo prosseguido ininterruptamente, apesar da venda entretanto ocorrida, o que nos leva a concluir que, desde o início da aquisição do terreno para construção, a intenção da recorrente era edificá-lo.

Esta mesma ideia é confirmada por todos os elementos constantes do processo, como sendo, o documento complementar anexo à escritura de aquisição do terreno para construção, bem como, a forma como foi inicialmente

contabilizada a referida aquisição e os gastos suportados com a mesma obra, no decurso dos exercícios seguintes (2008 a 2010).

Dal que, não restem dúvidas que, a recorrente, deu destino diferente ao prédio em análise, logo aquando da aquisição do mesmo, pelo que, seria exigível IMT à data da aquisição.

Por fim, relativamente à questão dos Juros indemnizatórios peticionados pela recorrente, cumpre referir que, este direito, enquanto garantia dos contribuintes, atualmente previsto no art.º 43.º da LGT tem, na sua origem, o facto de o contribuinte ter pago indevidamente impostos em virtude de erros imputáveis aos serviços ou o não cumprimento, por estes, de determinados prazos legais.

Daí que, o n.º 1 do art.º 43.º da LGT estabeleça: "São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido".

Por sua vez, o art.º 100.º da LGT preceitua que, em caso de decisão favorável ao sujeito passivo, "A administração tributária esta obrigada, em caso de procedência total ou parcial das reclamações ou recursos administrativos, ou dg processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento a juros indemnizatórios, nos termos e condições previstas na lei."

*Dispõe, ainda, o Ofício Circulado n.º 60052, de 03 de junho de 2006, que existe *(...) lugar a juros indemnizatórios, de acordo com os n.ºs 1 e 2 do artigo 43.º da Lei Geral Tributária, quando a administração fiscal for convencida em processo de reclamação graciosa, recurso hierárquico ou de impugnação judicial de que houve erro Imputável aos serviços de que resultou pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, exceto se a invalidade do ato de liquidação resultar exclusivamente da inexistência, insuficiência ou incongruência da fundamentação e o ato puder ainda ser validado".*

Assim, o art.º 43.º da LGT, além de enunciar o princípio geral, segundo o qual, a liquidação de juros indemnizatórios, tem associado o cometimento de erro imputável aos serviços, de que tenha resultado pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, também elenca outros casos em que os pressupostos para a liquidação dos referidos juros estão associados a situações de retardamento na restituição dos tributos.

No caso em apreço, não se verificou pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, nem o retardamento na restituição de tributos, tendo a atuação da Autoridade Tributária e Aduaneira, obedecido a todos os trâmites e normativos legais.

Assim, por se considerar que, desde aquisição do prédio, foi-lhe dado destino diferente da revenda, entende-se ser de negar provimento à pretensão da recorrente de anulação da liquidação de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) n.º..., de 2015-01-26, no montante de €501.546,50, acrescida de juros compensatórios no montante de €137.794,75, bem como, dos peticionados juros indemnizatórios.

LLL) Em 25-08-2016, a Requerente apresentou pedido de pronúncia arbitral que deu originária executada, ao presente processo.

2.2. Factos não provados

Não se provou que tivesse sido efectuada qualquer edificação ou tivessem sido efectuados trabalhos de construção no prédio em causa, antes da sua venda pela Requerente.

2.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

Os factos provados baseiam-se nos documentos juntos pela Requerente com o pedido de pronúncia arbitral, no documento junto pela Autoridade Tributária e Aduaneira com a sua Resposta e nos que constam do processo administrativo.

3. Matéria de direito

3.1. Regime jurídico aplicável

O artigo 7.º do CIMT estabelece o seguinte:

1 - São isentas do IMT as aquisições de prédios para revenda, nos termos do número seguinte, desde que se verifique ter sido apresentada antes da aquisição a declaração prevista no artigo 112.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) ou na alínea a) do n.º 1 do artigo 109.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), consoante o caso, relativa ao exercício da actividade de comprador de prédios para revenda.

2 - A isenção prevista no número anterior não prejudica a liquidação e pagamento do imposto, nos termos gerais, salvo se se reconhecer que o adquirente exerce normal e habitualmente a actividade de comprador de prédios para revenda.

3 - Para efeitos do disposto na parte final do número anterior, considera-se que o sujeito passivo exerce normal e habitualmente a actividade quando comprove o seu exercício no ano anterior mediante certidão passada pelo serviço de finanças competente, devendo constar sempre daquela certidão se, no ano anterior, foi adquirido para revenda ou revendido algum prédio antes adquirido para esse fim.

4 - Quando o prédio tenha sido revendido sem ser novamente para revenda, no prazo de três anos, e haja sido pago imposto, este será anulado pelo chefe de finanças, a requerimento do interessado, acompanhado de documento comprovativo da transacção.

O artigo 11.º do mesmo Código estabelece o seguinte, no que aqui interessa:

5 - A aquisição a que se refere o artigo 7.º deixará de beneficiar de isenção logo que se verifique que aos prédios adquiridos para revenda foi dado destino diferente ou que os mesmos não foram revendidos dentro do prazo de três anos ou o foram novamente para revenda.

No caso em apreço, a Requerente dedicava-se a aquisição de prédios para revenda e declarou na escritura de aquisição que o prédio se destinava a revenda, mas a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que não podia beneficiar da isenção porque entendeu que, à face da prova documental existente, é de concluir que a aquisição não foi para revenda

3.2. Posições das Partes

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que se podia concluir que o prédio não foi adquirido para revenda, mas sim para construção de um imóvel, pelas seguintes razões, em suma:

- o prédio em causa foi registado na conta " ...- Compra de Matérias Primas Subsid e de Consumo -B... LT1 ..."
- o prédio integrou os Produtos e Trabalhos em Curso e ocorreu imputação de custos relacionados com serviços de engenharia, arquitectura, bem como a facturação da Dir. Municipal de Gestão Urbanística da Câmara Municipal de..., relativamente a taxas de edificação e demolição, de registo de declaração de responsabilidade de técnico da obra, de averbamento no processo de licença de obra, cujo proprietário identificado, é o sujeito passivo em causa;
- nos termos do disposto n.º 5 do art. 11.º do CIMT, as aquisições deixarão de beneficiar de isenção, logo que se verifique que aos prédios adquiridos para revenda for dado destino diferente;
- desta forma, relativamente ao prédio em análise, o sujeito passivo deu-lhe destino diferente logo quando da aquisição, conforme os documentos antes referidos, os quais integram os anexos deste relatório, razão pela qual é exigível o IMT, à data da aquisição.

Na decisão do recurso hierárquico explicita-se que

«por definição, as matérias-primas são bens que se destinam a ser incorporados diretamente nos produtos, implicando, nessa medida, uma transformação.

Assim, a ser pretensão da recorrente que a aquisição do imóvel tivesse em vista a sua revenda, sem que o mesmo fosse objeto de qualquer transformação, o Plano Oficial de Contabilidade (POC) então vigente, sempre implicaria que o bem integrasse o ativo permutável e fosse registado como Mercadorias (conta 32 - Existências), o que não sucedeu».

A Requerente defendeu no exercício do direito de audição, na reclamação graciosa e no recurso hierárquico que o facto de o prédio ter sido contabilisticamente registado na conta referida deve-se a lapso, pois o seu suporte contabilístico é a escritura em que se refere que foi adquirido para revenda.

No entanto, a Autoridade Tributária e Aduaneira não aceitou que tivesse existido o invocado lapso, pois *«se é verdade que na escritura de compra e venda foi declarado, pela recorrente, que o imóvel se destinava à revenda, é igualmente verdade que tal venda foi efetuada com a condição de, a recorrente, iniciar a construção no prazo de 24 meses, daí que, os serviços de Inspeção Tributária, tenham concluído que, tal condição, " (...) justifica o registo contabilístico do bem, quando da aquisição, como Matérias Primas / Produtos e Trabalhos em Curso».*

Para além disso, a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu na decisão do recurso hierárquico, em suma, que

- *«os gastos associados ao mesmo, nos Produtos e Trabalhos em Curso, imputando-lhe custos em Fornecimentos e Serviços Externos e Impostos e Encargos financeiros»* leva a concluir que *«a contabilização que foi feita coincide com a da aquisição de um terreno para construção em que se pretende dar início a obras de edificação e a contabilização dos gastos posteriores tidos com a mesma»;*
- que *«não obstante a recorrente alegar ter sido por lapso que foi efetuada a contabilização coincidente com a da aquisição de um terreno para construção e*

- posterior edificação, o certo que é nunca a referida contabilização foi corrigida»;*
- *«o registo contabilístico se traduz num elemento indiciador do destino dado aos imóveis, sendo que, neste caso, indicia que este se destinava à construção»;*
 - *a não edificação antes da venda ficou-se «a dever aos constrangimentos e morosidade inerentes a todo o processo de licenciamento, pois o início da construção era condição sine qua non para a realização da venda pela B...»;*
 - *«o próprio livro de obra, junto como documento n.º 62 (cf. fls. 182 a 201), indica que esta construção teve início em 2010-01-25, ou seja, em data anterior à da venda do terreno para construção à I..., S.A., que ocorreu em 2010-02-05»;*
 - *em 2010-02-05, a recorrente, vende o terreno para construção à I..., S.A., sem que tenha havido qualquer interrupção no decurso da obra;*
 - *«do referido Livro de Obra, retira-se que esta construção estava em curso, tendo prosseguido ininterruptamente, apesar da venda entretanto ocorrida, o que nos leva a concluir que, desde o início da aquisição do terreno para construção, a intenção da recorrente era edificá-lo»;*
 - *«esta mesma ideia é confirmada por todos os elementos constantes do processo, como sendo, o documento complementar anexo à escritura de aquisição do terreno para construção, bem como, a forma como foi inicialmente contabilizada a referida aquisição e os gastos suportados com a mesma obra, no decurso dos exercícios seguintes (2008 a 2010)».*

A Requerente defende no presente processo, em suma, o seguinte, sobre esta questão da determinação da intenção com que adquiriu o terreno:

- *o modo de contabilização da aquisição não constitui requisito formal e exclusivo no sentido de apurar se ao prédio em questão “foi dado destino diferente”;*
- *a Requerente procedeu à revenda na mesma condição em que adquiriu o prédio, ou seja, um terreno para construção e não um prédio já construído;*
- *não foi dado ao prédio um destino diferente para efeito do artigo 11.º, n.º 5, do CIMT;*

- limitou a sua actividade à adopção de todas as diligências necessárias à conclusão de um procedimento de autorização para construção, o qual já havia sido iniciado aquando da aquisição do prédio em análise, em realizar qualquer alteração substancial do imóvel;
- foi efectuada e preparada a revenda de terreno para construção de edifício ao abrigo de determinado projecto e licença de construção, não integrando, portanto, o conceito legal de “destino diferente”.

3.3. Apreciação da questão

3.3.1. A intenção inicial

Afigura-se que a tese da Requerente é aceitável, ao defender que houve lapso no registo contabilístico, pois o único documento de suporte do registo era a escritura e que se referia como destino a revenda.

A presunção, estabelecida pelo artigo 75.º, n.º 1, da LGT, de que são verdadeiros os dados e apuramentos inscritos na contabilidade, só se verifica se a contabilidade ou escrita não apresentarem irregularidades, designadamente não *«revelarem omissões, erros, inexactidões»*, como se ressalva na alínea a do n.º 2 do mesmo artigo.

O facto de o único documento de suporte do registo contabilístico ser a escritura de compra em que se refere a intenção de revenda, em dissonância com o registo contabilístico como matéria-prima, constitui uma irregularidade, pois não há qualquer documento que sirva de suporte ao registo efectuado.

Por outro lado, a Autoridade Tributária e Aduaneira concluiu que o destino do imóvel era desde o início (*«logo quando da aquisição»*) a construção, pelo que tem de se concluir que, pelo menos no momento inicial do registo contabilístico, não valia qualquer presunção derivada da contabilidade.

Assim, no mínimo, terá de se ficar na dúvida sobre a esta intenção inicial, que deve ser valorada processualmente a favor da Requerente, por fora do disposto no artigo 100.º, n.º 1, do CPPT, aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.

3.3.2. A alteração da intenção de revenda

A Requerente defende que a realização dos actos destinados a completar o licenciamento da edificação não revela que ao prédio *«foi dado destino diferente»*, para os efeitos do artigo 11.º, n.º 5, do CIMT, pois, o terreno foi adquirido no decurso de um procedimento de autorização para construção, já iniciado, pelo que, ao realizar os actos necessários para o licenciamento prosseguir não há uma alteração do destino inicial.

Estando em curso um processo de licenciamento no momento da aquisição, estava ínsito na declaração de revenda feita na escritura que o destino do terreno incluía completar o licenciamento, já que seria absurdo que a Requerente fosse adquirir um prédio com a potencialidade construtiva, suportando o custo da valorização que dela advém para o terreno, para abandonar o processo de licenciamento ou o deixar caducar.

Por isso, os actos praticados com o objectivo de assegurar o licenciamento da construção não revelam uma alteração do destino do prédio que, neste contexto, era a revenda com o licenciamento concretizado ou em curso, numa fase mais avançada. Aliás, havendo no contrato de aquisição a imposição de início da construção num prazo de 24 meses com a condição de resolução do contrato de compra e venda em benefício da B... caso a construção não fosse iniciada naquele prazo, não se pode deixar de concluir, com base nas regras da vida e da experiência comum, por ser o comportamento normal e razoável, que a aquisição foi efectuada com a intenção de prosseguir e obter o licenciamento de foram a obstar à resolução.

Assim, onde se poderia ver a atribuição ao terreno de um destino diferente do inicial era no abandono da intenção de criar as condições para ser obtido o licenciamento não na prática dos actos necessários para o concretizar.

Por isso, a prática dos actos referidos é compatível com a manutenção da intenção inicial de revender o terreno com o procedimento de licenciamento numa fase mais adiantada, pelo que não se pode concluir com base nesses actos que foi dado um destino diferente ao terreno.

DE qualquer forma, como entendeu o Pleno do Supremo Tribunal Administrativo no acórdão uniformizador de jurisprudência n.º 2/2015, de 17-09-2014, proferido no processo n.º 01626/13 (¹),

Para efeitos de caducidade da isenção de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) que decorre da conjugação das normas contidas nos arts. 7º e 11º n.º 5 do CIMT (isenção pela aquisição de prédios para revenda), 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 projecto aprovado (seja em tosco, seja em adiantada fase de construção/remodelação), a expressão para revenda não exige que o imóvel seja alienado tal como existia no momento da aquisição, admitindo, antes, a possibilidade de realização pelo adquirente de todas as obras necessárias à ultição dessa construção, por forma a acabá-lo, licenciá-lo para o referido destino, constituir a propriedade horizontal e alienar as respectivas fracções autónomas.

No caso em apreço, está-se perante uma situação em que é aplicável esta jurisprudência, até por maioria de razão, pois entre o momento da aquisição e o da revenda do prédio pela Requerente nem sequer foram realizadas obras, pois, como se vê pelo livro de obra que consta do documento n.º 62 junto com o pedido de pronúncia arbitral, antes da revenda do terreno (que ocorreu em 05-02-2010), apenas foi feita a «*identificação dos intervenientes na obra*» (em 25-01-2010), iniciada a montagem de tapume (em 26-01-2010), e iniciada escavação e montagem de estaleiro (em 03-20-2010).

Assim, para além de não se poder considerar demonstrada uma alteração da intenção de revenda do terreno (a dúvida sempre terá de ser valorada processualmente a favor da Requerente, por força do referido artigo 100.º, n.º 1, do CPPT) a alteração física do terreno que terá ocorrido no terreno será insignificante, seguramente longínqua da

¹ Publicado no Diário da República, I Série, de 18-05-2015.

«*metamorfose ou alteração substancial do bem que foi adquirido para revenda*» que no referido acórdão uniformizador se considerou indispensável para a caducidade da isenção prevista no n.º 56 d artigo 11.º do CIMT.

Pelo exposto, é de concluir a liquidação impugnada enferma de vícios de erro sobre os pressupostos de facto e erro sobre os pressupostos de direito, que justificam a sua anulação, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo, subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

4. Reembolso da quantia paga e juros indemnizatórios

A Requerente pagou a quantia liquidada e pede o seu reembolso, com juros indemnizatórios.

De harmonia com o disposto na alínea b) do art. 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, «*restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito*», o que está em sintonia com o preceituado no art. 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 29.º do RJAT] que estabelece, que «*a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão*».

Embora o art. 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão «*declaração de ilegalidade*» para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da

autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que *«o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária»*.

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do art. 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que *«são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido»* e do art. 61.º, n.º 4 do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que *«se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea»*.

Assim, o n.º 5 do art. 24.º do RJAT, ao dizer que *«é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário»*, deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral, bem como o reembolso da quantia paga, que é a base de cálculo dos juros.

Cumprido, assim, apreciar o pedido de reembolso do montante indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

No caso em apreço, é manifesto que, na sequência da ilegalidade do acto de liquidação, há lugar a reembolso do imposto pago, por força dos referidos arts. 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal é essencial para *«restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado»*.

No que concerne aos juros indemnizatórios, é também claro que a ilegalidade do acto de liquidação é imputável à Administração Tributária, que, por sua iniciativa, o praticou sem suporte legal.

Consequentemente, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, nos termos do art. 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT.

Os juros indemnizatórios serão pagos desde a data em que a Requerente efectuou o pagamento até ao integral reembolso do montante pago, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

5. Decisão

Nestes termos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente a excepção de incompetência material quanto a apreciação da legalidade da cobrança da quantia de quantia de € 12.764,61, referente a juros de mora e custas pagas na execução fiscal;
- b) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto à declaração de ilegalidade da liquidação de IMT no valor de € 501.546,50, acrescida de juros compensatórios no montante de € 137.794,75, cuja cópia consta do documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral;
- c) Anular a liquidação de liquidação referida;
- d) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a reembolsar a Requerente da quantia de € 639.341,25, acrescida de juros indemnizatórios, à taxa legal supletiva, desde a data em que foi efectuado o pagamento até à data em que for efectuado o reembolso.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **652.105,86**.

7. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 9.792,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente A..., S. A. na percentagem de 1,957% e a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira na percentagem de 98,043%".

Lisboa, 08-02-2017

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Glória Teixeira)

(Vasco Valdez)