

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 401/2014-T

Tema: IMT – Pressupostos legais de que depende a aplicação da Isenção para revenda previsto no artigo 7º CIMT;

Decisão arbitral

O árbitro Paulo Lourenço, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 30 de julho de 2014, decide o seguinte:

I - RELATÓRIO

1. No dia 27 de maio de 2014 a sociedade **A..., LDA**, pessoa coletiva n.º ..., requereu, nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e no artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, a constituição de Tribunal Arbitral.
2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD em 28 de maio de 2014.
3. 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 Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral o ora signatário, que comunicou a aceitação no prazo aplicável.
4. As partes foram devidamente notificadas dessa designação e não manifestaram vontade de recusar a designação do árbitro 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.
5. Assim, nos termos do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, na redação introduzida pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral foi constituído em 02.06.2014.
6. No dia 01 de fevereiro de 2015, o Tribunal proferiu o seguinte despacho:

Salvo oposição expressa e fundamentada, a reunião a que se refere o artigo 18º do RJAT fica dispensada, tendo em conta que não há exceções a apreciar, que não há necessidade de correção de peças processuais e que a prova apresentada é essencialmente documental e está junta ao processo.

7. No presente processo arbitral, pretende a Requerente que o Tribunal Arbitral declare a ilegalidade do ato de liquidação de Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), sendo o mesmo anulado e consequentemente restituído à Requerente o imposto já pago acrescido de juros indemnizatórios que se mostrarem devidos.

I.A. A Requerente sustenta o seu pedido no seguinte:

1. A Requerente é a sociedade por quotas que, para além de outras atividades, exerce a atividade de compra e venda de bens imobiliários, com o CAE
2. No âmbito desta atividade, a Requerente adquiriu por escritura pública, em 15 de setembro de 2009, a fração autónoma designada pela letra UF, destinada a habitação, do prédio urbano inscrito na matriz predial da freguesia de ..., concelho de Cascais, sob o artigo ..., descrito na ...ª Conservatória do Registo Predial de Cascais sob o número ..., pelo preço de € 400 000,00 (quatrocentos mil euros).
3. Da referida escritura pública consta que a Requerente destina o imóvel adquirido a revenda, aproveitando por isso da isenção em sede de IMT, nos termos e para os efeitos do artigo 7º do CIMT.
4. De acordo com aquela disposição, para que as aquisições de prédios para revenda sejam isentas de IMT, é necessário:
 - a) Que o prédio adquirido se destine a revenda;
 - b) Que antes da aquisição tenha sido apresentada a declaração prevista no artigo 112º do CIRS e 117º do CIRC;
 - c) Que em relação ao ano anterior tenha havido o exercício normal e habitual da referida atividade;
 - d) Que os prédios sejam revendidos no prazo de 3 anos;
 - e) Que os prédios embora revendidos no prazo legal, o não sejam novamente para revenda;

- f) Que não seja dado destino diferente aos prédios adquiridos para revenda.
5. Significa que uma empresa que tenha como atividade principal a compra de imóveis para revenda e que preencha as restantes condições supra expostas, está isenta do pagamento do imposto em todas as compras de imóveis que faça com aquela finalidade.
 6. A *ratio legis* desta isenção de IMT prevista no artigo 7º do Código do IMT é a de afastar a tributação em sede de IMT de uma atividade comercial, na qual os imóveis são transacionados enquanto mercadorias.
 7. A permuta é tão só um contrato oneroso, sinalagmático, mediante o qual se transmite um bem e, em contrapartida, se recebe outro bem.
 8. A permuta de imóvel consiste, assim, na alienação de um imóvel recebendo-se, como contraprestação, um outro imóvel.
 9. Ou seja, e tendo em conta os efeitos essenciais do contrato de compra e venda supra referidos, a permuta apenas difere daquele quanto à contraprestação acordada, pois, no mais,
 - a) Opera-se, por via da permuta, uma transmissão da propriedade da coisa e, no caso, da titularidade do direito,
 - b) Fica determinada a obrigação de entregar a coisa, e
 - c) Determina-se, de igual forma, a obrigação de pagar o preço (ainda que a contraprestação não seja monetária, mas antes outro bem).
 10. É de concluir, pois, que não obstante a determinação de contrapartida não monetária (ainda que monetariamente avaliada), a natureza do contrato de permuta é, para efeitos do IMT, idêntica ao do contrato de compra e venda.
 11. A restrição da isenção quando a aquisição ocorra para revenda ao contrato de compra e venda viola o princípio da igualdade constitucionalmente tutelado por tratar e aplicar de forma diferente duas realidades que, na substância, são iguais.
 12. Não se vislumbram quais as diferenças entre o contrato de compra e venda e o de permuta que levam a Administração Tributária a considerar que não se trata aqui de uma verdadeira revenda.

13. Quer em termos jurídicos, quer em termos económicos, ambos os contratos operam o mesmo resultado, qual seja, o de transmitir a propriedade sobre um determinado bem, neste caso um imóvel.
14. O princípio da igualdade fiscal tem por base o princípio geral da igualdade previsto no artigo 13º da CRP, dele resultando o princípio da capacidade contributiva que, por imperativo constitucional, é o pressuposto e o critério da tributação.
15. A manifesta violação do princípio da igualdade fiscal é patente no caso em apreço.
16. Propugnando a AT que a revenda se restringe à transmissão da propriedade apenas através de compra e venda, sempre seria inconstitucional por violadora deste princípio, sendo justamente estas soluções arbitrárias que são vedadas ao legislador fiscal pelos comandos constitucionais supra referenciados.
17. O princípio da segurança jurídica garante ao contribuinte uma previsibilidade do direito aplicável.
18. A importância do princípio da segurança jurídica é sublinhada pela nossa jurisprudência e disso é exemplo o acórdão do STA, datado de 13 de novembro de 2007, proferido no âmbito do processo 0164A/04:

O princípio do Estado de Direito concretiza-se através de elementos retirados de outros princípios, designadamente, o da segurança jurídica e da proteção da confiança dos cidadãos. Tal princípio encontra-se expressamente consagrado no artigo 2º da CRP e deve ser tido como um princípio politicamente conformado que explicita as valorações fundamentadas do legislador constituinte. Os citados princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança assumem-se como princípios classificadores do Estado de Direito democrático, e que implicam um mínimo de certeza e segurança que nos direitos das pessoas e nas expectativas juridicamente criadas a que está imanente uma ideia de proteção da confiança dos cidadãos e da comunidade na ordem jurídica e na atuação do Estado.
19. A AT não cumpriu o dever de fundamentar a liquidação dos juros compensatórios, desconhecendo a Requerente o raciocínio decisório subjacente e as respetivas causas quanto aos seus requisitos essenciais.
20. Por fim, a Requerente peticiona o pagamento de juros indemnizatórios.

I.B Na sua Resposta, a AT veio dizer o seguinte:

1. A Requerente embora tenha declarado na escritura de compra e venda que o imóvel se destinava a revenda, a verdade é que, no mesmo dia em que celebrou a escritura de compra e venda, celebrou a escritura de permuta.
2. A Requerente tinha conhecimento que o destino do imóvel que adquiriu se destinava a permuta e não a revenda.
3. O elemento característico do contrato de permuta ou troca é a ausência de qualquer objeto monetário que no contrato desempenhe a função de meio de pagamento, isto é na ausência de qualquer objeto que possa ser qualificado como preço, em conformidade com o previsto no acórdão do STJ, de 25 de março de 2013.
4. *In extremis* uma empresa imobiliária que se limitasse a permutar os seus imóveis jamais poderia distribuir lucros aos seus sócios ou obter a necessária liquidez para fazer face às despesas.
5. Na situação em apreço a Requerente não revendeu o imóvel mas sim permutou a fração UF pela fração C e é inegável que em caso de permuta os imóveis não podem ser considerados mercadoria, que é transacionada no âmbito negocial dentro do objeto comercial do SP, como acontece na compra e venda.
6. Na verdade sem venda não pode haver revenda e a permuta não é uma venda.
7. Como bem refere a Requerente o artigo 7º do CIMT não prevê a isenção nas situações de permuta.
8. Os benefícios fiscais, entre os quais a isenção de tributação, são, por natureza, de carácter excecional, pois encerram uma derrogação aos princípios gerais que presidem à tributação, visto que, de certo modo, derogam os princípios da capacidade contributiva, da generalidade e da igualdade da tributação e apenas encontram justificação na tutela de interesses públicos constitucionalmente relevantes, superiores aos da própria tributação, sejam de carácter político, económico, social ou cultural.
9. Como bem refere o acórdão do STA nº 0529/12, de 28 de novembro de 2012: “Daí que se entenda que a isenção de imposto, na medida em que contraria os princípios da generalidade e da igualdade, é insuscetível de aplicação a casos que não tenham sido expressamente contemplados no benefício concedido. Assim, numa interpretação estrita

do preceito (artigo 11º, nº 5 do CIMT) há-de encontrar-se que, no caso da isenção de prédios adquiridos para revenda, a lei exige, sem mais, a efetivação da revenda como pressuposto essencial da isenção, sem equiparar a ela qualquer outro tipo de ato ou contrato.

10. Este tem sido o entendimento tradicional da nossa jurisprudência no âmbito do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, cujo regime é, neste aspeto, muito semelhante ao regime do CIMT – cf. Acórdãos de 6(3/1985, rec. Nº 2732, de 19.06.1985, recurso nº 002841, de 13.10.1993, rec. Nº 15334, de 28.01.2008, rec. Nº 642/08, de 07.03.2012 e recurso 01141/11.
11. A correlação entre o benefício fiscal em causa e o interesse público que o motiva consubstancia um fundamento material bastante para tratar diferentemente a revenda da permuta, pelo que não se revela materialmente infundado, irrazoável ou arbitrário um regime de que resulte a atribuição do benefício fiscal nas situações de revenda.
12. Na verdade a isenção pela aquisição de prédios para revenda fundamenta-se na circunstância de tais prédios, destinados a integrar o ativo permutável da empresa adquirente, constituírem “mercadorias” da respetiva atividade.
13. Assim a isenção tem como fim último afastar elevados encargos financeiros que, não obstante serem custos dedutíveis para efeitos de determinação do rendimento sujeito a imposto, tenderiam a repercutir-se no preço final da venda dos bens imóveis.
14. Acresce ainda que a lei estabelece um conjunto de pressupostos do regime de isenção em IMT dos prédios adquiridos para revenda que constituem mecanismos preventivos da sua utilização abusiva e da prática de operações de fraude fiscal (Cfr. Artigo 11º nº 5 do CIMT), a saber:
 - a) Só podem beneficiar desta isenção as empresas que estejam coletadas para efeitos de IRS ou do IRC na atividade de compra de prédios para revenda (artigo 7º nº 1);
 - b) O regime de isenção aplica-se exclusivamente aos prédios adquiridos para revenda pelas empresas, não se aplicando a prédios adquiridos para outros fins e posteriormente afetos ao ativo permutável;

- c) Para se aplicar a isenção deve constar do próprio contrato que o prédio adquirido se destina a revenda;
 - d) A revenda deve ser efetuada no prazo máximo de três anos sendo que o conceito de revenda pressupõe a transmissão da propriedade do imóvel através do contrato de compra e venda;
 - e) A revenda efetuada naquele prazo não pode ter como finalidade nova revenda.
15. Não existe nenhum direito nem expectativa legitimamente criada na defesa desse direito ora reclamado, im procedendo assim todo o alegado nos artigos 62º a 70º do duto pedido de pronúncia arbitral.
16. A liquidação cumpre todos os pressupostos constantes do artigo 77º da LGT.
17. Por não se verificar qualquer erro por parte dos serviços na aplicação da lei aos factos em causa, não há lugar ao pagamento de juros indemnizatórios.

I.C Alegações

Não foram apresentadas alegações.

II. SANEAMENTO

1. O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, todos do RJAT.
2. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
3. Não há quaisquer questões prévias que cumpra apreciar nem vícios que invalidem o processo.
4. Impõe-se agora, pois, apreciar o mérito do pedido.

III. THEMA DECIDENDUM

A questão em causa nos presentes autos consiste em saber se a operação realizada cumpre ou não os pressupostos legais de que depende a aplicação da isenção para revenda prevista no artigo 7.º do CIMT.

IV. MATÉRIA DE FACTO

IV.1. Factos provados

Antes de entrar na apreciação das questões, cumpre apresentar a matéria factual relevante para a respetiva compreensão e decisão, a qual, examinada a prova documental e o processo administrativo tributário junto aos autos e tendo ainda em conta os factos alegados, se fixa como segue:

- i. A Requerente é a sociedade por quotas que, para além de outras atividades, exerce a atividade de compra e venda de bens imobiliários, com o CAE
- ii. No âmbito desta atividade, a Requerente adquiriu por escritura pública, em 15 de setembro de 2009, a fração autónoma designada pela letra UF, destinada a habitação, do prédio urbano inscrito na matriz predial da freguesia de ..., concelho de Cascais, sob o artigo ..., descrito na ...^a Conservatória do Registo Predial de Cascais sob o número ..., pelo preço de € 400 000,00 (quatrocentos mil euros).
- iii. A compra do imóvel e a respetiva isenção de IMT realizou-se na condição da revenda no prazo de três anos ou que não lhe fosse dado um destino diferente.
- iv. No mesmo dia 15 de setembro de 2009, a Requerente celebrou uma escritura de permuta que teve como objeto o imóvel supra referido.
- v. A Requerente foi objeto de uma ação de inspeção interna, credenciada pela Ordem de Serviço nº ..., emitida pela Direção de Finanças de Évora, incidindo sobre o Imposto Municipal sobre Imóveis e Imposto de Selo do exercício de 2009.

IV.2. Factos dados como não provados

Não existem factos relevantes que não tenham sido dados como provados.

IV.3. Fundamentação da decisão da matéria de facto

A fixação da matéria de facto baseou-se no processo administrativo e nos documentos juntos aos autos.

V. Aplicação do direito aos factos

Nos termos do artigo 7.º do CIMT:

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 Coletivas (IRC), consoante o caso, relativa ao exercício da atividade 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 atividade 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 atividade 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 transação.

Por outro lado, nos termos do artigo 11.º, n.º 5, do CIMT (caducidade das isenções), “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.”

O regime descrito já se encontrava previsto com idênticos contornos no artigo 11.º, ponto 3.º do Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações (“Código da Sisa”), segundo o qual: “Ficam isentas de sisa: (...) 3.º As aquisições de prédios para revenda, nos termos do artigo 13.º-A, desde que se verifique ter sido apresentada antes da aquisição a declaração prevista no artigo 105.º do Código do Imposto sobre o Rendimento Pessoas Singulares (IRS) ou na alínea a) do n.º 1 do artigo 94.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”. Previa também o Código da Sisa (artigo 16.º, ponto 1.º) a isenção caducava logo que se verificasse que “aos prédios adquiridos para revenda foi dado destino diferente (...)”.

Posto o direito, cumpre encarar agora os factos que relevam para a apreciação da questão da qualificação da operação realizada.

A aquisição, por € 400 000,00 (quatrocentos mil euros) da fração UF acima mencionada beneficiou, como se referiu, da isenção prevista no artigo 7.º do CIMT, por os prédios se destinarem a revenda.

Na mesma data da escritura pública de compra e venda, ou seja, no dia 15 de setembro de 2009, a Requerente celebrou uma escritura de permuta, através da qual transmitiu a fração adquirida, recendo em contrapartida uma outra fração, designada pela letra C, a qual foi igualmente atribuído o valor de € 400 000,00 (quatrocentos mil euros).

Pode desde logo concluir-se que as operações em causa não foram suscetíveis de gerar qualquer lucro à Requerente, uma vez que transmitiu a fração que havia adquirido por € 400 000,00 (quatrocentos mil euros) e recebeu em contrapartida uma outra fração à qual foi atribuído igual valor.

Não obstante os autos não evidenciarem outras operações da mesma natureza, a verdade é que, por esta operação, pode concluir-se que a permuta, ainda que seja suscetível de alcançar o mesmo objetivo que a venda, não preenche os pressupostos exigidos pelo artigo 7º do CIMT.

Na verdade, se o objetivo da norma é isentar as operações de revenda efetuadas por empresas que fazem dessas operações o exercício da respetiva atividade, parece poder concluir-se que a revenda tem subjacente uma intenção lucrativa que não se verificou na operação realizada pela Requerente.

É que, exercer normal e habitualmente a atividade de compra para revenda, implica uma intenção lucrativa que, dos elementos juntos aos autos, não ocorreu na situação em apreço.

A operação de revenda, inserida no âmbito de uma atividade comercial e suscetível de usufruir de uma isenção fiscal, implica que a transmissão reflita um acréscimo de valor que

se pretende não seja influenciado por qualquer carga de imposto oculto suportado na aquisição que lhe antecedeu.

Esta será, entre outras, uma das razões porque se estabeleceu a isenção na aquisição dos imóveis para revenda, cujo conceito, no artigo 11º, nº 3 do Código da Sisa, enquadrava apenas a transmissão do direito de propriedade efetuada por contrato de compra e venda, tal como este é definido no artigo 874º do Código Civil.

Ora, o contrato de compra e venda, conforme resulta do artigo do Código Civil supra citado, traduz-se na transmissão da propriedade sobre um objeto ou direito, contra o pagamento de um preço, sendo que este, como é secularmente pacífico, deverá ser fixado em dinheiro.

Acresce finalmente que a interpretação que sustenta apenas o contrato de compra e venda é a que tem vindo a ser seguida pela jurisprudência, conforme acórdãos mencionados pela Autoridade Tributária.

Tudo visto, tendo sido dado ao imóvel um destino diferente daquele que sustenta a isenção, pode concluir-se que a mesma caducou, não havendo, por essa razão, que censurar, do ponto de vista da legalidade, o ato tributário praticado pela AT.

Face ao sentido da decisão, fica prejudicado o conhecimento das restantes questões suscitadas, designadamente as referentes aos juros compensatórios e indemnizatórios.

VI. DECISÃO

Em face de tudo quanto se deixa exposto, decide-se julgar improcedente a presente impugnação, quer no que respeita à anulação da liquidação de IMT em causa, quer no que respeita ao pedido acessório de condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios. Fixa-se o valor do processo em € 23.678,11 (vinte e três mil seiscientos e setenta e oito euros e onze cêntimos), nos termos do artigo 97º-A, n.º 1, *a*), do CPPT, aplicável por força do das alíneas *a*) e *b*) do n.º1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Fixa-se o valor das custas em € 1.224,00 nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, integralmente a cargo da Requerente, nos



termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 01 de junho de 2015

O Árbitro

Paulo Lourenço