

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 775/2024-T

Tema: IMT; Isenção artigo 7º do CIMT; revenda versus permuta; cálculo de juros

SUMÁRIO:

I – O IMT é um imposto que se caracteriza como um imposto indireto, o qual visa tributar as operações de despesa efetuadas na aquisição de bens imóveis, finalidade que não faz sentido quando a entidade em causa exerça a compra de imóveis para revenda como atividade económica.

II - A condição que o legislador elegeu para o reconhecimento da isenção prevista no artigo 7º do CIMT é o facto do bem imóvel se destinar à revenda e, nessa medida, se tratar de uma operação que contribui para a formação do lucro tributável em sede de imposto sobre o rendimento. Quando tal não suceda, e o bem adquirido para revenda venha a ser alvo de uma posterior transação, sob a veste de um qualquer tipo de negócio jurídico que não o de «revenda», opera a caducidade da isenção, porquanto, tal resultará uma operação de índole patrimonial (como sucede na permuta em que se troca um bem por outro de igual natureza), ou seja, numa despesa com aquisição de bens imóveis. E, nessa medida, cessa a razão para o reconhecimento da isenção, já que a motivação da transação não foi apurar um lucro com a atividade económica exercida mas antes uma variação patrimonial da empresa, a qual deve estar sujeita à incidência do imposto (indireto) sobre as transações onerosas de imóveis, cumprindo a finalidade da tributação sobre a aquisição do património.

III – No caso dos autos ocorreu uma permuta e não uma revenda pelo que se acompanha a posição da AT, recorrentemente sufragada pela Jurisprudência do STA, e considera-se que ocorreu caducidade da isenção, sendo devido o IMT liquidado e respetivos juros.

IV - No caso dos presentes autos, não se verifica erro evidenciado na declaração, mas sim um atraso na regularização da liquidação, pelo que não se verifica o pressuposto de que depende a limitação da liquidação de juros aos alegados 180 dias.

DECISÃO ARBITRAL

I - RELATÓRIO

A... LDA, NIPC ..., com sede na Rua do ..., ..., .., n.º ..., ...-... .. (de ora em diante abreviadamente designada por “REQUERENTE”, apresentou, nos termos do disposto nos artigos 95.º, n.º 1 e 2 da Lei Geral Tributária («LGT»), e ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e dos artigos 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, pedido arbitral para impugnação do indeferimento tácito do Pedido de Revisão Oficiosa apresentado

1.

relativamente ao ato de liquidação de IMT e de Juros Compensatórios, emitido pelo Serviço de Finanças de Lisboa ..., no âmbito do Processo n.º 2014..., que determinou um valor a pagar de €12.422,30 (doze mil e quatrocentos e vinte e dois euros e trinta cêntimos), correspondendo a € 9.750,00 a imposto e € 2.672,30 a Juros Compensatórios.

O pedido de constituição do tribunal arbitral, apresentado em 19-06-2024, foi aceite pelo Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares, no dia 21-06-2025.

Em 07-08-2024, o Conselho Deontológico designou a aqui signatária como árbitro do Tribunal Arbitral singular a constituir, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável. Em conformidade foram notificadas as partes dessa designação. O Tribunal Arbitral Coletivo ficou regularmente constituído em 28-08-2024. Na mesma data foi proferido despacho arbitral a notificar a Requerida para apresentar resposta, nos termos do disposto no artigo 17º do RJAT.

Em 30-09-2024 a AT juntou aos autos o respetivo processo administrativo e apresentou a sua Resposta, em defesa da legalidade dos atos impugnados, concluindo pela improcedência do pedido arbitral, pela legalidade e manutenção dos mesmos na ordem jurídica.

Em 20-10-2024 foi proferido despacho arbitral com o seguinte teor:

«Considerando que dos articulados juntos aos autos resulta não haver exceções alegadas, não haver prova a testemunhal a produzir, e que o litígio não versa sobre a matéria de facto, mas tão somente sobre o Direito aplicável, determina-se:

- 1. Ao abrigo do princípio da autonomia na condução do processo, previsto no artigo 16.º, alínea c) do RJAT, dispensar a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, por desnecessária, atendendo a que a questão em discussão é apenas de direito e a prova produzida é meramente documental;*
- 2. Estando em causa matéria de direito, que foi claramente exposta e desenvolvida, quer no Pedido arbitral, quer na Resposta, O tribunal considera estar em condições de dispensar a produção de alegações escritas e prosseguir para a prolação da sentença;*

3. *Fixa-se o prazo de 5 dias para as partes se pronunciarem sobre a dispensa de alegações escritas, presumindo-se o seu acordo, se no prazo não se pronunciarem.*
4. *Informa-se que a Requerente deverá proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, no prazo de 15 dias a contar da presente notificação.*
5. *Em nome do princípio da colaboração das partes solicita-se o envio das peças processuais em versão word.»*

Na ausência de pronúncia pelas partes o Tribunal decidiu dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18º do RJAT, com os fundamentos que constam do despacho.

*

É objeto do presente pedido de Pronúncia Arbitral a presunção de indeferimento tácito que recaiu sobre o Pedido de Revisão Oficiosa apresentado relativamente ao ato de liquidação de Imposto Municipal sobre Transações onerosas de imóveis (IMT) e de Juros Compensatórios, emitido pelo Serviço de Finanças de Lisboa ..., no âmbito do Processo n.º 2014..., que determinou um valor a pagar de €12.422,30, correspondendo a € 9.750,00 de imposto e € 2.672,30 a Juros Compensatórios.

Esta liquidação resultou da tributação em sede de IMT da aquisição, realizada pela Requerente, em 16 de maio de 2015, do prédio urbano, sito na Rua ..., ...-... ..., inscrito na matriz sob o artigo ..., da União das Freguesias de ... e ..., porquanto esta aquisição havia beneficiado da isenção de IMT, ao abrigo do disposto no artigo 7.º do Código do IMT (CIMT), aplicável à aquisição de imóveis para revenda.

Já a AT entende que a referida isenção caducou, uma vez que o imóvel acabou por ser alienado através de um negócio que envolveu uma permuta, ou seja, não teve como destino a revenda, requisito essencial para a aplicação da referida isenção prevista no referido artigo 7.º do CIMT. Dito de outro modo, entende a AT que, tendo o imóvel sido transmitido por via de um negócio de permuta, não se pode considerar que o mesmo foi revendido no prazo de 3 anos pelo que caducou a isenção prevista no artigo 7.º do CIMT. Alega, ainda, que a aquisição a que se refere o artigo 7.º deixa 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.

*

Posto isto, considerando a formulação da causa de pedir e do pedido apresentados pela Requerente, a questão fundamental a decidir pelo Tribunal arbitral é a de saber se, à luz do disposto no artigo 7º do CIMT a transação de um imóvel por permuta, anteriormente adquirido para revenda com benefício de isenção de IMT, pode ser ou não considerada como revenda. Caso se considere que não, então, haverá que concluir que não se cumpriu a condição de que dependia o benefício da isenção, operando a sua caducidade, impondo-se a tributação do IMT devido. Foi esse o entendimento da AT, o que determinou a emissão da liquidação impugnada nos presentes autos.

II- SANEADOR

O Tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente face ao disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

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

O processo não enferma de nulidades e não foram invocadas exceções.

Cumpre decidir.

III- DECISÃO E FUNDAMENTOS

§1- Decisão da Matéria de facto

§1.1 Factos Provados

Com relevo para a decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

- a. A Requerente desenvolve em Portugal atividades no setor da construção civil e promoção imobiliária, construção de imóveis e seu comércio e vendas, aquisição de terrenos, sua urbanização e sua venda por espécie, compra e venda de bens imobiliários e revenda dos adquiridos para este fim, empreitadas gerais de construção civil, arrendamento e exploração de imóveis por aluguer, atividades de arquitetura, engenharia e técnicas afins.
- b. A Requerente está enquadrada, em sede de IVA, no regime normal trimestral, com o CAE 68100 – Compra e venda de bens imobiliários, CAE 068200 - Arrendamento de bens imobiliários e CAE 041200 - Construção de Edifícios (residenciais e não residenciais).
- c. Em 16 de maio de 2015, no âmbito da sua atividade de compra e venda de imóveis, a Requerente adquiriu o prédio urbano sito na Rua ..., ...-..., ..., inscrito na matriz sob o artigo..., da União das Freguesias de ... e ..., com destino a «revenda».
- d. O imóvel aqui em causa foi adquirido pela Requerente, no âmbito do seu normal e habitual exercício da atividade de comprador de prédios para revenda.
- e. A referida aquisição beneficiou da isenção de IMT por se tratar de aquisição de prédio para revenda, nos termos do disposto no artigo 7.º do CIMT.
- f. Em 11 de março de 2016, o referido imóvel foi alienado no âmbito de um negócio realizado com a sociedade B..., LDA., que implicou o pagamento de um preço e a permuta de bens imóveis.
- g. Na referida data de transmissão, o valor patrimonial do imóvel aqui em apreço fixava-se em € 48.100,00 (quarenta e oito mil e cem euros), tendo-lhe sido atribuído no referido contrato o valor de € 151.000,00 (cento e cinquenta e um mil euros).
- h. O referido negócio através do qual se transmitiu a propriedade do imóvel aqui em apreço, implicou, as seguintes operações:
 - i) Pagamento por parte da B... à Requerente do valor em dinheiro no montante de € 137.500,00; e

- ii) Permuta de três imóveis, propriedade da Requerente, entre os quais se inclui o prédio urbano sito na Rua ..., ...-... ..., inscrito na matriz sob o artigo ..., da União das Freguesias de ... e ..., aqui em questão, com outros três imóveis da sociedade B... .
- i. A B..., LDA. é uma sociedade que tem por objeto a construção civil e obras públicas, promoção imobiliária, compra e venda de propriedades e revenda dos adquiridos para esse fim, construção de imóveis e seu comércio, compra e venda de terrenos, sua urbanização e venda por espécie, atividades hoteleiras e turísticas, alojamento local, restauração, atividades agrícolas e similares, exploração de prédios por arrendamento.
- j. Conforme resulta do contrato que titula a operação que dá causa à liquidação os valores atribuídos aos imóveis e ao pagamento em dinheiro são os seguintes:

OUTORGANTES	IMÓVEIS E VALORES DADOS NO ÂMBITO DA PERMUTA	VALOR ATRIBUÍDO	VPT
A... (REQUERENTE)	<u>1</u> (imóvel aqui em apreço)	€ 151.000,00	€ 48.100,00
	2	€ 62.500,00	€ 58.250,00
	3	€ 55.000,00	€ 96.202,00
Total		€ 268.500,00	€ 202.552,00
B... LDA.	1	€ 61.000,00	€ 39.740,00
	2	€ 59.000,00	€ 53.364,00
	3	€ 11.000,00	€ 56,00
	<u>Valor total imóveis permutados</u>	€ 131.000,00	€ 93.160,00
	<u>Pagamento em dinheiro</u>	€ 137.500,00	
Total		€ 268.500,00	

- k. Com base nos valores descritos, foi liquidado e pago IMT no montante de € 7.177,14 (sete mil cento e setenta e sete euros e catorze cêntimos) e Imposto do Selo no montante de € 1.100,00 (mil e cem euros).

- l. A Requerente recebeu 3 imóveis no valor de € 131.000,00, recebeu o valor em dinheiro de € 137.500,00, como contrapartida entregou 3 imóveis no valor de € 268.500,00, entre os quais o imóvel aqui em apreço, que foi adquirido para revenda.
- m. A AT notificou a Requerente, através do Ofício n.º ..., junto aos autos como documento nº1 anexo ao pedido arbitral, da proposta de liquidação de IMT e de Juros Compensatórios, emitida pelo Serviço de Finanças de Lisboa ..., no valor total de €12.422,30, por considerar que no caso não ocorreu uma «revenda» do prédio em causa;
- n. A Requerente foi notificada para se pronunciar em sede de audiência prévia.
- o. Notificada da liquidação a Requerente efetuou o respetivo pagamento.
- p. Em 19-06-2024, a Requerente apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral para impugnação dos atos tributários de indeferimento do pedido de revisão do ato e da liquidação subjacente.

§1.2 Factos não Provados

Não existem quaisquer factos não provados relevantes para a decisão da causa.

§1.3 Fundamentação da Decisão de Facto

A fundamentação da decisão sobre a matéria de facto assenta na prova documental junta aos autos pelas partes, as quais, aliás, não revelam qualquer divergência quanto aos factos, pacificamente reconhecidos por ambas. Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram selecionados e conformados em função da sua relevância jurídica, determinada com base nas posições assumidas pelas partes e nas várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, conforme decorre do artigo 596.º, n.º 1 do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Ao Tribunal Arbitral incumbe o dever de selecionar os factos que interessam à decisão da causa e discriminar os factos provados e não provados, não existindo um dever de pronúncia

quanto a todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre da aplicação conjugada do artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e do artigo 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

O Tribunal formou a sua convicção, quanto à factualidade dada como provada, **com base nos documentos juntos ao Pedido e no processo administrativo junto pela Autoridade tributária com a Resposta**. Acresce que, não há divergência entre as partes quanto à matéria de facto em causa nos presentes autos, mas sim quanto à aplicação do Direito, concretamente, à caducidade ou não da isenção de IMT por força do entendimento da AT, segundo o qual não ocorreu uma revenda do imóvel, mas sim uma permuta.

Os factos dados como provados e não provados resultaram da análise da prova produzida no presente processo, designadamente da prova documental junta aos autos pela Requerente e do processo administrativo junto aos autos pela Requerida, que foram apreciados pelo Tribunal Arbitral conforme decorre do artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e do artigo 607.º, n.ºs 4 e 5, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT. Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC.

De ressaltar, por último, que não há qualquer divergência entre as partes quanto aos factos relevantes e considerados provados, sendo a sua divergência exclusivamente quanto à matéria de direito.

§2. Decisão da matéria de Direito

§2.1. Da questão decidenda

Nos presentes autos está em causa o regime de isenção do IMT na aquisição de imóveis para revenda, prevista no artigo 7º do CIMT.

Nos termos do regime jurídico previsto neste normativo, a aquisição de um imóvel para revenda, no âmbito da atividade económica desenvolvida pelo adquirente, está isenta de IMT,

desde que se cumpra a condição aí prevista, ou seja, que o dito imóvel seja, efetivamente, revendido no prazo de três anos após a sua aquisição.

Está em causa, nestes autos, um prédio urbano, concretamente, um terreno para construção, inscrito sob o artigo ..., na matriz predial urbana da União das Freguesias da ... e ..., no concelho de Almada, adquirido pela Requerente com a declaração do mesmo se destinar a «revenda», circunstância que lhe permitiu beneficiar de isenção de IMT nessa aquisição. O mesmo prédio veio a ser objeto de permuta, e não de revenda, conforme vontade livre, expressa, consciente e informada da Requerente. O negócio concretizado por via de permuta envolveu mais do que um prédio, incluindo o sito na Freguesia de acima identificado e, ainda, o pagamento de uma quantia em dinheiro, como bem resulta da matéria assente (cfr. f) a j) do probatório).

A questão a decidir é, pois, a de saber se não ocorrendo a sua posterior alienação por «revenda», mas antes uma permuta com outro(s) prédio(s), a isenção reconhecida no momento da sua aquisição caduca ou não. De notar, que o benefício de isenção, só foi reconhecido automaticamente no momento de aquisição do imóvel por ter sido declarado como finalidade do negócio a posterior revenda do imóvel e por se tratar de um adquirente que exerce a atividade económica de compra de imóveis para revenda. Trata-se de uma isenção de reconhecimento automático, mas condicionada à verificação posterior da anunciada revenda, tendo esta de ocorrer no prazo de 3 anos a contar da data de aquisição. Foi entendimento da AT que tendo o prédio sido alienada por permuta e não por revenda a isenção que havia sido concedida caduca e, nessa medida, deve ser liquidado o IMT devido.

A questão a decidir nos presentes autos é, pois, a de saber se a transação do imóvel identificado no probatório por «permuta», deve (ou não) ser considerada como uma revenda para os efeitos previstos na norma de isenção de IMT. Adicionalmente, é ainda suscitada a questão de saber como devem ser calculados os juros devidos, no caso do Tribunal considerar o pedido improcedente.

§2. 2 Do reconhecimento e da eventual caducidade da isenção prevista no artigo 7º do CIMT

Não está em causa, obviamente, a «arquitetura» do negócio realizado, de acordo com o princípio da liberdade contratual, o qual decorre inteiramente de acordo com a autonomia da vontade do Requerente, mas que tem como reflexo a responsabilidade pelas consequências (nomeadamente fiscais) daí decorrentes. A Requerente era e é livre de transacionar o imóvel através de qualquer tipo de contrato (típico ou atípico) juridicamente válido, sendo certo que não desconhecia o regime jurídico aplicável, nomeadamente, que ao não cumprir o destino que declarara na aquisição (revenda) ficaria constituída na obrigação de liquidar e pagar o respetivo IMT, por força da caducidade da isenção.

Mas, vejamos, o que dispõe o Artigo 7.º, n.º 1, do CIMT:

“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”.

Assim, resulta deste normativo que, para a análise da questão a decidir importa ter em conta os aspetos essenciais caracterizadores do imposto sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) e, bem assim, do tipo de contrato de permuta, contemplado na consagração legal do benefício fiscal (isenção).

Nesta conformidade, dispõe o n.º1, do artigo 2º do CIMT que o imposto *“incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis situados no território nacional”.*

E, nos termos do disposto na alínea b) do n.º5, do mesmo artigo, estão sujeitas a IMT as **permutas**, *pela diferença declarada de valores ou pela diferença entre os valores patrimoniais tributários*, sempre de acordo com a que for maior. Quanto ao imposto devido, este é determinado pelo valor excedente e é devido pelo contraente (permutante) que receber os bens de maior valor (cfr. artigo 4º do CIMT).

Para este efeito, seguindo o que resulta objetivamente da lei, considera-se como troca ou permuta *“o contrato em que as prestações de ambos os permutantes compreendem bens imóveis, ainda que futuros”* (cfr. artigo 4º, alínea c) do CIMT).

Assim, desde logo há um efeito que decorre da revenda bem distinto do que decorre da permuta: no primeiro caso a alienante está a revender o imóvel, pelo que o seu património imobiliário refletirá esta alienação, a qual, por ser realizada no âmbito da atividade empresarial do sujeito passivo se identifica como alienação de um qualquer bem transacionado no âmbito do fim social da alienante. Já no segundo caso (permuta) verifica-se uma mera troca de um bem por outro, e mesmo que os valores de um e de outro não coincidam, a verdade é que não se pode identificar este tipo de transação com o anterior (revenda), porquanto o património imobiliário se mantém, com alguma eventual diferenciação de valor, a qual é insignificante para a qualificação do negócio.

A «permuta» é um contrato inominado, com especificidades que determinam o regime de tributação previsto. Na verdade, quando ocorre uma permuta de imóveis, se de igual valor, não se verifica qualquer incremento patrimonial, mas tão só uma troca de um bem por outro, isto mesmo que haja alguma diferença de valores a registar, a qual, aliás, determinará a incidência de IMT pela diferença. E, chegados aqui, cumpre concluir que se o legislador entendesse que «revenda» ou «permuta» deviam receber o mesmo tratamento fiscal, teria refletido isso na norma legal o que, manifestamente, não sucedeu.

No caso dos autos, o imóvel adquirido com isenção de IMT foi transacionado por contrato de permuta, o qual incidiu sobre bens presentes, cujo facto tributário ocorreu no momento da transmissão, e, nessa medida, cabia ao sujeito passivo que recebe na sua esfera jurídica o bem mais valioso liquidar e pagar o respetivo IMT.

Ora, tudo o que vem exposto é pacífico, entre as partes. Porém, o ponto de discórdia surge porquanto a AT entende que, ao ter sido realizada uma permuta e não uma revenda (fim para o qual foi declarada a aquisição que beneficiou de isenção) opera, nos termos da lei, a caducidade da dita isenção e cumpre liquidar e pagar também o valor de IMT respetivo. Com manifesta relevância para a decisão a proferir importa acrescentar que no momento da aquisição do prédio foi declarado que o mesmo se destinava a «revenda» e só por isso beneficiou de isenção, facto manifestamente conhecido da Requerente. Vejamos se é assim ou se a liquidação do IMT se afigura ilegal, como pretende a Requerente.

*

A isenção de IMT na aquisição dos imóveis para revenda, realizada no âmbito da atividade económica dos sujeitos envolvidos, tem como principal motivação garantir a neutralidade do impacto deste imposto na atividade económica específica de compra de imóveis para revenda.

Assim, tratando-se de um imposto que se caracteriza como um imposto indireto, o qual visa tributar as operações de despesa efetuadas na aquisição de bens imóveis, finalidade que não faz sentido quando a entidade em causa exerça a compra de imóveis para revenda como atividade económica. Ora, a condição que o legislador elegeu para o reconhecimento da isenção, está, pois, dependente do facto do bem imóvel se destinar à revenda e, nessa medida, se tratar de uma operação que contribui para a formação do lucro tributável em sede de imposto sobre o rendimento. Quando tal não suceda, e o bem adquirido para revenda venha a ser alvo de uma posterior transação, sob a veste de um qualquer tipo de negócio jurídico, do qual não resulte a efetivação de uma operação típica que concorra para a formação do lucro tributável, opera a caducidade da isenção, porquanto, tal resultará uma operação de índole patrimonial (como sucede na permuta em que se troca um bem por outro de igual natureza), ou seja, numa despesa com aquisição de bens imóveis. E, nessa medida, cessa a razão para o reconhecimento da isenção, já que a motivação da transação não foi apurar um lucro com a atividade económica exercida mas antes uma variação patrimonial da empresa, a qual deve estar sujeita à incidência do imposto (indireto) sobre as transações onerosas de imóveis, cumprindo a finalidade da tributação sobre a aquisição do património que se verificou e manteve por não ter ocorrido a dita revenda mas apenas uma permuta de um bem por outro bem (ainda que o seu valor possa não ser igual).

Pelo que, considerando a motivação subjacente à isenção do IMT na aquisição de bens imóveis para revenda, no âmbito da atividade económica do sujeito passivo, é de concluir que, se não ocorrer a dita revenda, mas antes uma permuta, o resultado económico da transação resulta numa aquisição patrimonial a qual não pode deixar de ser tributada em sede de IMT.

Isto vale por dizer que, atenta a natureza específica do IMT enquanto imposto sobre as aquisições onerosas de bens imóveis, apenas a revenda (transação comercial) deve ser

considerada como condição para a isenção, se esta ocorrer, efetivamente, no prazo dos três anos posteriores à aquisição do imóvel.¹

Face ao que vem exposto, faz todo o sentido que a aquisição de prédios para revenda, prevista no art.º 7.º do CIMT, beneficie de uma isenção, de reconhecimento automático, verificadas que estejam, à data da aquisição, as condições previstas neste normativo, a saber: (1) *o adquirente exerça normal e habitualmente a atividade de compra de prédios para revenda*, (2) *ter o adquirente 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)*.

Também pelas razões que vêm expostas, se explica o disposto no n.º 1 do art.º 11.º do CIMT, ao retirar o benefício da isenção prevista no art.º 7.º do mesmo Código, logo que se verifique que os prédios adquiridos para revenda tiveram outro destino diferente ou que os mesmos não foram revendidos dentro do prazo de três anos ou o foram novamente para revenda, (conforme versão em vigor ao tempo do facto tributário).

Tal normativo, tendo subjacente um benefício fiscal, matéria protegida pelo disposto no artigo 103º da CRP, tem de ser interpretado e aplicado em conformidade com os princípios consagrados no artigo 9º do Código Civil e 11º da Lei Geral Tributária. Quer isto dizer que o conceito de revenda consagrado no normativo em causa não admite extensão a outros tipos de contratos, nomeadamente, ao de permuta. A isenção da aquisição de prédios para revenda fundamenta-se exclusivamente no facto de se tratar de uma transação sobre «*mercadoria da atividade em causa*»². Como bem refere a Requerida AT, «*a expressão “revenda” deve ser entendida no seu sentido técnico-jurídico, concretizado na celebração de um contrato de compra e venda.*»

O que nos leva a concluir que a AT ao liquidar o IMT devido, nas circunstâncias acima descritas, se limitou a cumprir a lei, pelo que não se afigura ilegal, decaindo os argumentos aduzidos pela requerente. Ao que acresce a Jurisprudência dos nossos Tribunais superiores a qual tem, recorrentemente, seguido este entendimento, como a seguir se demonstrará.

¹Neste sentido, cfr: Silvério Mateus, J.; L. Corvelo de Freitas, L. (2005) Os Impostos sobre o Património Imobiliário”, Edição Engifisco, pág. 387 e seguintes.

² Cfr. Silvério Mateus, J.; L. Corvelo de Freitas, L., in ob. cit. página 404.

§2. 3 Do entendimento Jurisprudencial sobre a questão em análise

O entendimento que tem vindo a ser sufragado pela Jurisprudência dos nossos Tribunais superiores vai de encontro ao que vem exposto, considerando que a «expressão revenda» deve ser entendida como venda, em conformidade com o sentido técnico-jurídico das expressões usadas pelo legislador. Na verdade, uma breve revisão jurisprudencial quanto à questão essencial em análise permite concluir que revenda e permuta não podem considerar-se como equivalentes para o efeito de reconhecimento da isenção. A este propósito já se pronunciou o Supremo Tribunal Administrativo (STA), em diversos acórdãos, dos quais apenas citaremos alguns a título meramente exemplificativo. Assim, por acórdão de 4-10-2000, o STA determinou que «não releva para o efeito, o contrato de troca ou permuta de bens, bem a dação em cumprimento.³ Entendimento, diga-se, que coincide com o que era seguido durante a vigência do antigo Código de SISA.

Mais uma vez, em Acórdão proferido no Proc. n.º 1161/17, de 2018-03-14, o STA decidiu de forma lapidar que:

«I - Apenas a revenda, no seu sentido técnico-jurídico, dá lugar à isenção prevista no art.º 7º, n.º 1 do CIMT, excluindo expressamente a permuta ou troca de bens.

II - As normas que atribuem a isenção de imposto são insuscetíveis de aplicação o a casos que não tenham sido expressamente considerados no benefício concedido.»

Jurisprudência reafirmada, ainda, no acórdão de 07-06-2023, no qual o STA, decidindo um caso de SISA, sobre factualidade idêntica à dos presentes autos e considerando o regime previsto no âmbito do Código de Sisa e Imposto sobre Sucessões e Doações, no qual se previa regime idêntico ao que aqui analisamos, mais uma vez, considerou que *«para efeitos da isenção prevista no artigo 11.º, n.º 3 do CIMSSD, não assume qualquer relevo a troca ou permuta de bens, sendo apenas de considerar a revenda no seu sentido técnico-jurídico.»*

³ Neste sentido vide: Ac. STA de 4-10-2000, Proc. Rec. n.º 24923; Ac. STA de 14-03-2018, in Proc. n.º 1161/17; Ac. STA proferido no Proc. n.º 1161/17, de 2018-03-14; acórdãos de 4/11/1970, rec. n.º 16201; de 16/6/1972, rec. n.º 1981; de 11/3/1981, rec. n.º 1462; de 10/11/1982, Pleno, rec. n.º 1462; de 6/3/1985, rec. n.º 2732; de 13/10/1993, rec. n.º 15334; de 8/11/2006, rec. n.º 642/06; de 13/05/2009, rec. n.º 234/09; de 16/11/2011, rec. n.º 303/11; e de 21/11/2012, rec. n.º 0957/11, entre outros.

Acresce que, ainda neste acórdão, o STA tem oportunidade de se pronunciar sobre uma questão suscitada pela Requerente nos presentes autos, a propósito de saber se efetuada a permuta e havendo uma quantia paga em dinheiro para igualar o valor dos bens permutados, decidiu que *«a existência na contraprestação de uma componente insignificante de pagamento em espécie não é susceptível de desqualificar o contrato de compra e venda num contrato de permuta ou num contrato misto, em termos suscetíveis de afastar a aplicação da norma de isenção constante do artigo 11.º, nº 3 do Código de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações.»*

Esta segunda parte do Acórdão permite responder a um dos argumentos da Requerente, quando alega que havendo uma diferença de valor paga para igualar o valor dos bens permutados, devia ser considerada a manutenção da isenção. Mas não tem razão, pois como se viu já, se ocorrer permuta o que sucede é um negócio de implicações patrimoniais, mas não uma operação comercial de venda de mercadoria para realização de lucro tributável.

A Requerente, chega a conclusão diversa, a partir da interpretação, a contrário, do teor do acórdão, o qual menciona «quantia insuficiente», o que, na ótica da Requerente permite concluir que se essa quantia não for insignificante, deve concluir-se pela manutenção da isenção. Mas não tem razão, porquanto, como já se disse supra, o IMT isenta as aquisições de bens imóveis para revenda por considerar que, nesse caso, se transaciona um bem equivalente a qualquer mercadoria, associada à atividade económica do sujeito passivo, que não afeta a esfera do seu património, antes concorre para a formação do lucro tributável que por sua vez será sujeito a incidência de imposto sobre o rendimento. Pelo que, não se acompanha a conclusão e restante alegação da Requerente.

*

Estes e muitos outros acórdãos do STA têm corroborado o mesmo entendimento, reafirmando que a tributação em sede de IMT, segue uma regra de incidência por referência a diversos tipos de negócios jurídicos (vd. artigo 2º, nº2 do CIMT). Contudo, o legislador ao conceder a isenção de IMT na aquisição de bens imóveis que se destinam a revenda, foi explícito e restritivo ao mencionar especificamente apenas e só um tipo de negócio (a revenda)

e nenhum outro. Pelo que, só operações de revenda, se verificados diversos condicionalismos legais, pode conceder a isenção. E, chegados aqui forçoso é concluir que a «permuta» não está contemplada, pelo que não está abrangida por qualquer isenção de imposto.

Posto isto, constata-se que no caso dos presentes autos o contrato em causa é um contrato de permuta e não uma revenda, pelo que, nos termos do regime jurídico consagrado para a isenção prevista no artigo 7º do CIMT, opera a caducidade da isenção o que determina a obrigação da AT promover a devida liquidação de imposto. Atenta a factualidade provada constata-se que, em 2016-03-11, foi celebrado um contrato de permuta do prédio em causa pelo que a liquidação de imposto se afigura conforme à lei, uma vez que caducou o benefício de isenção de IMT de que havia beneficiado no momento da sua aquisição. Isso mesmo resulta, inequivocamente do disposto no n.º 5 do art.º 11.º do CIMT.

Deste modo, e sem necessidade de maiores explanações, conclui-se pela legalidade da liquidação impugnada e conseqüente improcedência do pedido arbitral.

§2.4 – Vícios de conhecimento prejudicado

Face ao que vem exposto, fica prejudicado o conhecimento de qualquer outro vício invocado relativamente à liquidação de imposto impugnada e bem assim quanto ao ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa.

§2.5 – Quanto ao pedido de anulação parcial da liquidação de juros indemnizatórios

Alega a Requerente, por cautela e caso improceda o pedido de anulação dos atos tributários impugnados, que a liquidação de juros é ilegal à luz do n.º 7 do Artigo 35.º da LGT, porquanto seriam apenas devidos juros compensatórios pelo prazo máximo de 180 a contar da data em que o erro na declaração de IMT apresentada pela Requerente se materializou (ou seja, em 11 de março de 2016). Em face do que peticiona que, caso se decida pela legalidade da liquidação de IMT, ainda assim se determine a ilegalidade parcial da liquidação de juros compensatórios por violação do disposto no Artigo 35.º, n.º 7, da LGT.

Vejamos se assiste razão à Requerente neste pedido de anulação parcial.

Dispõe o n.º 1 do art.º 34.º do CIMT que no caso de ficar sem efeito a isenção ou a redução de taxas, nos termos do artigo 11.º, devem os sujeitos passivos solicitar, no prazo de 30 dias, a respetiva liquidação. Acresce que, o n.º 1 do art.º 33.º do CIMT estabelece que *«sempre que por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de imposto devido, a este acrescerão juros compensatórios nos termos do artigo 35.º da Lei Geral Tributária»*.

Por sua vez o artigo 35º da LGT dispõe que: *«1 - São devidos juros compensatórios quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária.*

(...)

3 - Os juros compensatórios contam-se dia a dia desde o termo do prazo de apresentação a declaração, do termo do prazo de entrega do imposto a pagar antecipadamente ou retido ou a reter, até ao suprimento, correção ou deteção da falta que motivou o retardamento da liquidação. (...)»

Posto isto, considerando a factualidade provada nos autos, donde resulta que a escritura de permuta foi celebrada em 2016-03-11, o sujeito passivo teria até 2016-04-11, para solicitar a respetiva liquidação de IMT (prazo de 30 dias). Tal não sucedeu, pelo que, o atraso na liquidação lhe é imputável. E, sendo assim, são devidos juros compensatórios desde o termo do prazo para o pedido de liquidação até à data em que a falta for suprida, contabilizando-se os respetivos juros à taxa anual de 4% ao ano, contados desde 2016-04-11, até à data do apuramento do imposto (2023-02-15), nos termos do disposto nos artigos 33.º e 34.º do CIMT e art.º 35º da LGT.

Ora, o n.º 7 do art.º 35.º da LGT dispõe, efetivamente que: *“Os juros compensatórios só são devidos pelo prazo máximo de 180 dias **no caso de erro do sujeito passivo evidenciado na declaração** ou, em caso de falta apurada em ação de fiscalização, até aos 90 dias posteriores à sua conclusão.”*

Posto isto, no caso dos presentes autos, não se verifica erro evidenciado na declaração, mas sim um atraso na regularização da liquidação, pelo que não se verifica o pressuposto de que depende a limitação da liquidação de juros aos alegados 180 dias. E, por outro lado, alega a AT (e bem) que *a declaração que a Requerente invoca, não é sua, é do sujeito passivo, que no caso é a B..., Lda (adquirente) (cf. art.º 4.º, al. c) do CIMT).*

Pelo que, o caso em apreço manifestamente não se subsume à previsão do n.º 7 do art.º 35.º do CIMT - “no caso de erro do sujeito passivo evidenciado na declaração”. Sendo assim, no apuramento dos juros compensatórios, aplicou-se o disposto no n.º 3 do art.º 35.º da LGT, que manda que estes se contem dia a dia, desde o termo do prazo de apresentação da declaração (2016-04-11), até ao suprimento, correção ou deteção da falta que motivou o retardamento da liquidação (data do apuramento do imposto - 2023-02-15).

Pelo que, também neste ponto, improcede o pedido da Requerente, quanto à liquidação de juros compensatórios.

IV. DECISÃO

Em face de tudo o exposto, decide este Tribunal Arbitral Coletivo:

- a) Julgar totalmente improcedente o pedido arbitral.
- b) Condenar a Requerente nas custas do processo.

V – VALOR DA CAUSA

Fixa-se o valor do processo em **€12.422,30**, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), artigo 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT e artigo 306.º do Código de Processo Civil (CPC).

VI - CUSTAS

O valor das custas é fixado em **€918,00**, ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), a cargo da

Requerida, de acordo com o disposto no artigo 12.º, n.º 2 do RJAT e no artigo 4.º, n.º 5 do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 28 de fevereiro de 2025

O Tribunal Arbitral singular,

Maria do Rosário Anjos