

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1205/2024-T

Tema: Caducidade da isenção de IMI; fundamentação *a posteriori*; conclusão de obras e constituição de propriedade horizontal.

SUMÁRIO:

- I. A isenção de IMT de que goza o adquirente de um imóvel para revenda não caduca se o edifício em tosco for acabado e sobre ele se constituir propriedade horizontal, vindo todas as fracções resultantes a ser alienadas dentro do prazo de 3 anos;
- II. A alteração dessa fundamentação na decisão de indeferimento da reclamação graciosa e na Resposta da AT não podem servir de fundamentação alternativa para a manutenção da decisão que determinou a caducidade da isenção.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. No dia 12 de Novembro de 2024, na sequência da formação da presunção de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa “*que se formou sobre o recurso hierárquico interposto da decisão de indeferimento da reclamação graciosa do acto de liquidação de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, praticado pelo Serviço de Finanças de Coimbra-..., no montante de 77.417,44 €.*” submetido por A..., S.A., com o NIPC..., com sede na ..., ..., Penacova, veio esta (Requerente) apresentar pedido de constituição de tribunal arbitral e de pronúncia arbitral (PPA), nos termos do disposto na alínea *a*), do n.º 1, do artigo 2.º, e do artigo 10.º e ss. do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), em conjugação com o artigo 99.º e com a alínea *d*), do n.º 1, do artigo 102.º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

2. Pretendia que fosse “*anulado o acto tributário que constitui o seu objecto, relativo à liquidação do IMT em crise*” e que se ordenasse “*o reembolso do tributo indevidamente pago pela Impugnante, no montante de EUR 77.417,44 (setenta e sete mil, quatrocentos e dezassete euros e quarenta e quatro centésimos), acrescido de juros indemnizatórios devidos por erro imputável à Administração Tributária.*”.
3. Em 21 de Fevereiro de 2025, a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT ou Requerida) apresentou Resposta e juntou o processo administrativo (PA).
4. Em 24 de Fevereiro de 2025 foi proferido despacho a determinar que a Requerente indicasse os pontos da matéria de facto sobre os quais pretendia fazer ouvir as testemunhas e a razão de ciência que estas trariam para a fixação desses factos.
5. Em 6 de Março de 2025, a Requerente veio indicar que elas poderiam “*atestar o estado da edificação do imóvel à data da sua aquisição pela Requerente, vertendo tal testemunho, portanto, sobre a matéria de facto alegada nos artigos 19, 20, 23, 25, 26 e 31 do pedido de constituição de Tribunal Arbitral.*”.
6. Ponderando que tais factos coincidiam com (parte d)os que, na sua Resposta, a AT considerara relevantes para os presentes autos e que, demais, se encontravam suficientemente documentados, o Tribunal, por despacho do seu Presidente de 31 de Março de 2025, considerou inúteis tais depoimentos e, entre o mais, dispensou a reunião do artigo 18.º do RJAT.

II. PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

7. O tribunal arbitral foi regularmente constituído.
8. Requerente e Requerida gozam de personalidade e de capacidade judiciárias e encontram-se regularmente representadas.
9. O pedido de constituição do Tribunal arbitral foi tempestivo.
10. Não foram invocadas excepções, nem o Tribunal as divisou.

III. MATÉRIA DE FACTO

III. 1. Factos provados

- A. A Requerente é uma sociedade anónima, colectada pela actividade principal de “Construção de Edifícios”, CAE 41200, e, entre outras, colectada também, desde 20 de Fevereiro de 2015, na actividade de “Compra e Venda de Bens Imobiliários”, CAE 68100;
- B. No âmbito da sua actividade, a Requerente adquiriu à sociedade B... Unipessoal, Lda., por escritura de compra e venda de 24 de Fevereiro de 2015, pelo preço de €875.000,00, o prédio urbano denominado ..., sito na ..., em Coimbra, inscrito na respectiva matriz sob o artigo ... da freguesia de ..., concelho de Coimbra, e descrito na ... Conservatória do Registo Predial de Coimbra sob o n.º ..., tendo ficado expresso na escritura que o imóvel se destinava a revenda (Doc. n.º 5 junto com o PPA);
- C. Tal aquisição ficou isenta de IMT por força do disposto no n.º 1 do artigo 7.º do CIMT (Decl. Modelo 1 de IMT n.º 2015/..., de 24 de Fevereiro de 2015);
- D. Razão pela qual foi emitido a zeros o documento com o n.º..., de 24 de Fevereiro de 2015, em conformidade com o disposto no artigo 7.º do Código do IMT;
- E. Em momento muito anterior à aquisição do prédio pela Requerente, havia sido concluído o processo de licenciamento n.º .../2006, para efeitos do qual a Câmara Municipal de Coimbra aprovou o respetivo projecto de arquitetura e emitiu o alvará de autorização n.º .../2007, para construção e execução da operação urbanística aprovada e destinada a habitação (Doc. n.º 6 junto com o PPA);
- F. Na altura, os trabalhos de construção do prédio foram iniciados nos termos e para os efeitos do alvará emitido (Doc. n.º 6 junto com o PPA);
- G. Em Janeiro de 2011, a Câmara Municipal de Coimbra verificou e atestou que os trabalhos de construção estavam parados, sem prejuízo de se verificarem executados os trabalhos de estrutura e alvenaria até à cota da laje da cobertura, tendo, entretanto, o referido alvará de construção caducado (Doc. n.º 6 junto com o PPA);
- H. Após a aquisição, a Requerente iniciou um procedimento junto da Câmara Municipal de Coimbra (processo n.º .../2015), visando dar continuidade à construção do edifício no lote n.º ... n.º..., na ..., ... (Doc. n.º 6 junto com o PPA);

- I. Tendo concluído os trabalhos de construção do prédio em causa, em 2017 a Requerente promoveu a constituição do mesmo em regime de propriedade horizontal (Doc. n.º 8: certidão permanente do registo predial, junta com o PPA e Processo Casa Pronta n.º 991/2017, incluído no PA, pp. 23-27/157);
- J. Consta da AP. 4, de 16 de Maio de 1997, da Certidão do Registo Predial (junta com o PPA, como Doc. 8), referente ao prédio em questão (...), o registo do Alvará de Loteamento n.º ..., de 16 de Maio de 1997, com a seguinte redacção: “7 fogos T5 - LOTES B12, B13, B14 e B15, com as áreas de 683,1m2, 1281,3 m2, 996,3m2 e 816,7m2, respectivamente, e cada um com: área de implantação, 252m2; área bruta de construção, 1260m2; cave + 5 pisos; para habitação;”;
- K. Em 5 de Janeiro de 2017, a Requerente entregou a declaração modelo 1 de IMI, com o registo n.º ..., e a indicação de Motivo “1-Prédio Novo”, onde se faz referência a 6 (seis) fracções autónomas (incluído no PA, pp. 39-42/157);
- L. Antes do final de Dezembro de 2017, as seis fracções autónomas do prédio foram alienadas pela Requerente a favor de terceiros (PA, p. 2/157, *Informação nos termos do n.º 2 do art. 111.º do CPPT para instruir a contestação ao processo arbitral n.º ...2024...*);
- M. O Serviço de Finanças de Coimbra ... instaurou, em 29 de Janeiro de 2024, um processo de divergência de IMT, concluída em 28 de Fevereiro desse ano (PA, *Informação nos termos do n.º 2 do art. 111.º do CPPT para instruir a contestação ao processo arbitral n.º ...2024...*, p. 1/157);
- N. Pelo ofício n.º 2024... do Serviço de Finanças de Coimbra ..., datado de 6 de Março de 2024, a Requerente foi notificada para efectuar o pagamento de €77.417,44, sendo €56.875,00 de IMT e €20.542,44 de juros (Doc. n.º 1 junto com o PPA);
- O. Em 4 de Abril de 2024, a Requerente apresentou reclamação graciosa contra a liquidação em referência (Doc. n.º 2 junto com o PPA);
- P. Não obstante, a Requerente procedeu ao seu pagamento em 12 de Abril de 2024 (Doc. n.º 9 junto com o PPA);
- Q. A reclamação graciosa da Impugnante foi totalmente indeferida por despacho proferido pelo Chefe de Divisão da Direcção de Finanças de Coimbra, conforme Ofício n.º 2024... de 24 de Junho (Doc. 3 junto com o PPA);

- R. No dia 16 de Julho de 2024, a Requerente recorreu hierarquicamente do despacho de indeferimento da sua reclamação graciosa (Doc. n.º 4 junto com o PPA);
- S. Não tendo sido notificada de qualquer decisão no prazo previsto no n.º 5 do artigo 66.º do CPPT, a Requerente apresentou no CAAD um pedido de constituição de tribunal arbitral.

III. 2. Factos não provados

Com interesse para a decisão da causa não há factos que tenham ficado por provar.

III. 3. Motivação da decisão de facto

Os factos dados como provados resultam dos documentos juntos aos autos, tal como identificados em cada item, e do acordo de Requerente e Requerida sobre cada um deles.

IV. DIREITO

IV.1. Questão essencial a decidir

Em termos quase filosóficos poderia dizer-se que o que está em causa é *a fronteira entre o igual e o diferente*.

Em termos simultaneamente mais prosaicos e prolixos – como os usados pela AT na sua Resposta – poderia dizer-se que o que está em causa é saber **se a “caducidade da isenção, resultante da entrega da declaração Modelo 1 de IMT n.º..., de 06-04-2024, de que o Requerente beneficiou ao abrigo do artigo 7.º do Código do IMT, aquando da aquisição para revenda, em 24-02-2015, do prédio urbano, com destino terreno para construção, sito na ..., em Coimbra, inscrito na respetiva matriz sob o artigo ..., da freguesia de ..., concelho de Coimbra, e descrito na ... Conservatória do Registo Predial de Coimbra sob o número ...” se justifica porque “no caso em apreço, entre o resultado da obra e o projeto aprovado em vigor à data da aquisição ocorreu uma alteração de fundo, era inicialmente um projeto de 7 apartamentos, mas o que foi construído foram 6 apartamentos”¹**.

¹ Negrito aditado – excepto em “**alteração de fundo**”, que já constava do original.

Em termos mais gerais, poderia dizer-se que se trata de saber quando é que há um “destino diferente” de um *bem que foi adquirido para revenda*.

Na verdade, porém, do que se trata é de saber se a justificação contextual da liquidação (alteração do objecto por desagregação de um prédio único em propriedade horizontal) pode subsistir, sendo certo que as subsequentes justificações, constituindo inadmissível fundamentação *a posteriori*, não podem relevar.

Vejamos então, sendo certo que qualquer decisão tomada sobre esta questão terá diferentes implicações sobre a situação jurídica da Requerente, que também terão de ser apuradas.

IV.2. Posição da Requerente

A Requerente entendeu, essencialmente, que:

- a) O Serviço de Finanças Coimbra ..., *manifestou o entendimento de que, após a aquisição, a Impugnante atribuiu destino diferente ao Prédio, com referência a uma única e exclusiva circunstância ou fundamentação: a edificação de um prédio em propriedade horizontal.*”;
- b) “*a constituição de um prédio em propriedade horizontal, só por si, não dá lugar à existência de um prédio diverso do anterior, submetendo-o apenas a um regime jurídico diferente, pelo que venda das respectivas fracções autónomas não representa “destino diferente” e não afasta, portanto, a isenção de tributação.*”;
- c) Como comprovam “*o Acórdão Uniformizador de Jurisprudência do STA, 17 de Setembro de 2014, proc. 1623/13 e, bem assim, as Fichas Doutrinárias publicadas no portal electrónico das finanças,*” designadamente
 - i. *A Informação Vinculativa n.º 23966, com despacho concordante de 2023.02.27, da Directora-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira para efeitos da qual “a mera alteração da inscrição matricial dos prédios rústicos em causa, sem alteração física nem substancial dos mesmos, POR SI SÓ, não é susceptível de gerar*

a caducidade da isenção de IMT (n.º 5 do artigo 11.º, conjugado com o artigo 7.º, ambos do CIMT).”²;

- ii. “*A Informação Vinculativa n.º 12374 (processo n.º 2017000862), com despacho concordante de 18.10.2017, da Directora-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, para efeitos da qual “A reabilitação urbana de imóveis/edifícios no âmbito do seu específico regime **é inconfundível com a realização de obras de acabamento de edifícios em tosko, adquiridos para revenda**, porque aqueles já foram objecto de inscrição matricial na sequência da conclusão das obras de construção, enquanto os imóveis em adiantada fase de construção/tosco são de construção nova, cuja inscrição matricial só se verificará após a sua conclusão e, por isso, **os acabamentos do imóvel em fase construtiva em conformidade com o projecto aprovado, a respectiva constituição de PH e a revenda das fracções não constitui destino diferente do da revenda**.*”³;
- iii. “*E, bem assim, a Informação vinculativa n.º 23624 (processo 2022001059), com despacho concordante de 2022.12.16, da Directora de Serviços da DSIMT, por subdelegação da Subdirectora-geral da Área de Gestão Tributária, para efeitos da qual:*

“(...

9 - Constitui doutrina invariavelmente firmada pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), que não integra o conceito jurídico-tributário de destino diferente, previsto no n.º 5 do artigo 11.º do CIMT, nomeadamente, os edifícios adquiridos em tosko.

Nesse sentido cf. o Despacho de 13-9-1995 – Processo n.º SI.71.239/94, da DSISTP, referido no CIMSISD anotado e comentado por F. Pinto Fernandes, em anotação ao art.º 16.º, pág. 296: o «fundamento da isenção do n.º 3 do artigo 11.º, está na circunstância de os prédios adquiridos se manterem no activo permutável, enquanto mercadorias

² Negritos e sublinhados da Requerente.

³ Negritos e sublinhados da Requerente.

das empresas tributadas pelo exercício da actividade de aquisição de prédios para revenda, não sendo esta característica afectada pelo acabamento dos prédios adquiridos, ainda em construção, e pela constituição da propriedade horizontal.

A ultimateção da construção, de harmonia com o projecto aprovado, não alterou substancialmente a natureza do prédio adquirido, o mesmo sucedendo após a constituição da propriedade horizontal, sendo, portanto, certo que o prédio adquirido para revenda teve efectivamente essa aplicação, mediante a revenda respectiva, das fracções autónomas.

A ultimateção da construção de um prédio urbano já construído em tosko e posterior constituição da respectiva propriedade horizontal e posterior revenda em fracções autónomas não pode conduzir à perda de isenção».

Ou seja, os acabamentos/ultimateção de edificios adquiridos para revenda em adiantada fase de construção/tosco (fase construtiva descrita em documento complementar elaborado nos termos do artigo 64.º do Código Notariado, anexo ao acto que titule a aquisição do edificio para revenda), em conformidade com o projecto de construção aprovado, **a constituição da respectiva propriedade horizontal, e a posterior revenda das fracções autónomas, são inconfigurativos de destino diferente previsto no n.º 5 do artigo 11.º do CIMT, para efeitos de caducidade do beneficio de isenção de IMT reconhecida nos termos do n.º 1 do artigo 7.º do CIMT;**⁴;

- d) E como o comprovam também o Acórdão do STA de 26 de Janeiro de 2025, proc. 0798/04 (“Conforme referenciado no referido Acórdão do STA e bem assinala Nuno Sá Gomes, in CTF 380, págs. 488 e segts., o fundamento da isenção em causa está na circunstância de os prédios adquiridos se manterem, como mercadorias, no activo permutável da empresa tributada pelo exercício da actividade de aquisição de prédios para revenda, «não sendo esta característica afectada pelo acabamento dos prédios adquiridos, ainda em construção, e pela constituição posterior da propriedade horizontal») e o Acórdão Uniformizador de Jurisprudência do STA, 17 de Setembro de 2014, proc. 1623/13, para efeitos do qual:

“(i) o que importa é não haja metamorfose ou alteração substancial do bem adquirido para revenda: **não envolve alteração do destino as obras feitas pelo comprador para a finalização da construção** (...).

(ii) Constitui alteração do destino a alteração substancial do prédio, nomeadamente, **a transformação de um prédio rústico em urbano (compra de um**

⁴ Negritos e sublinhados da Requerente.

terreno e construção de um edifício para venda), ou a demolição de uma habitação e posterior venda do terreno para construção;

(iii) Não existe alteração substancial do imóvel (não caduca a isenção de IMT), caso se efectuem as seguintes obras: demolição de paredes interiores para adaptação do projecto; construção de novas divisões com paredes; fecho de caixa de escadas, colocação de baia de estacionamento exterior, colocação e substituição de tubagens, carpintaria, serralharia, janelas, pavimento, louças sanitárias, electricidade, iluminação, rebocos e pinturas;

(iv) 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 nº 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.

(v) 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 ultimate dessa construção, por forma a acabá-lo, licenciá-lo para o referido destino, constituir a propriedade horizontal e alienar as respectivas fracções autónomas;**””⁵.

- e) Bem assim como as decisões arbitrais de 10 de Janeiro de 2020, proc. 588/2019-T, e de 18 de Setembro de 2019, proc. 152/2019-T.

Concluiu pedindo a devolução do montante de €77.417,44 indevidamente pagos e os correspondentes juros indemnizatórios.

IV.3. Posição da Requerida

Em Resposta, a Requerida começou por recordar

- a fundamentação da liquidação (““(…) 5. Não respeita aquelas condicionantes a revenda que ocorrer depois do referido prazo de 3 anos após a celebração da escritura de compra e venda, nem a manutenção dos mesmos, e nem se ao prédio assim adquirido for dado destino diferente;

⁵ Negritos e sublinhados da Requerente.

6. Ora, ao prédio em causa foi dado destino diferente (edificou um prédio em propriedade horizontal), pelo que, nos termos do n.º 5, do artigo 11.º do CIMT, deixou de beneficiar da isenção de prédio adquirido para revenda; (...)”); e

- a fundamentação do indeferimento da reclamação graciosa (“na situação dos autos, o Recorrente, que exerce a atividade de compra e venda de prédios para revenda, adquiriu um prédio conforme declarado na respetiva escritura, sendo inequívoco que o mesmo Reclamante não procedeu à revenda do mesmo prédio, antes tendo requerido as respetivas licenças junto da competente CM e constituído o mesmo em propriedade horizontal com 6 frações autónoma.

Sendo assim, temos de considerar que, no caso dos autos, é manifesto que houve uma alteração substancial do imóvel que havia sido adquirido para revenda, um prédio, que foi transformado em várias frações autónomas pelo que se mostra caducada a isenção de que o Reclamante havia beneficiado aquando da aquisição do prédio, o que significa que será de manter a liquidação em causa.»”)

e passou depois a dar conta das razões pelas quais a tese da Requerente “não pode ser aceite, sem reparos de alguma monta, que, no nosso entender, acabaram por justificar a emissão por parte da AT da liquidação de IMT aqui impugnada, com fundamento que “ao prédio em causa foi dado destino diferente”.”, começando, de forma nada óbvia, por invocar as “alíneas n) e s) do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 118/2013, de 20 de agosto (Sistema de Certificação Energética dos Edifícios)” para estabelecer o que é um “edifício” e um “edifício em tosco”:

“«**Edifício**», a construção coberta, com paredes e pavimentos, destinada à utilização humana e

«**Edifício em tosco**», o edifício sem revestimentos interiores nem sistemas técnicos instalados e de que se desconheçam ainda os detalhes de uso efetivo.”

Com base em tais definições, considerou que

“a construção à data da aquisição, segundo a fotografia do doc.2, não tinha revestimento exterior nem teria ainda cobertura (não só porque as chaminés não existiam como ainda não era visível a cimalha do telhado), pelo que **não poderia ser considerado um “edifício” e, por conseguinte, não poderia ser considerado um “edifício em tosco”.**”⁶.

⁶ Negrito da Requerida.

E, a mais de tal incompatibilidade conceptual, acrescentou que

*“no presente caso, entre o resultado da obra e o projeto aprovado em vigor à data da aquisição verifica-se que ocorreu uma **alteração de fundo**, era um projeto de 7 apartamentos, mas o que foi construído foram 6 apartamentos.”⁷.*

Acrescentando:

“o argumento da Requerente de que adquiriu um prédio em avançado estado de construção no âmbito de projeto imobiliário destinado a habitação, aprovado pela Câmara Municipal de Coimbra, tendo-se limitado alegadamente a concluir as obras, não coincide com a prova apresentada nos autos, antes pelo contrário, em consequência destas alterações, a construção, no mínimo perdeu uma fração em relação ao projeto em vigor à data da aquisição.”.

Logo, conclui,

“as obras realizadas pela Requerente não poderão deixar de ser definidas como estruturais (até porque a construção, à data da aquisição, nem tinha cobertura), constituindo por essa razão uma metamorfose ou alteração substancial do bem, implicando uma afetação a destino diferente do da revenda.”.

Terminou opondo-se a que o Tribunal decidisse segundo a equidade – questão que nunca tinha sido suscitada nos autos – e recusando que tivesse havido erro imputável aos serviços para efeitos indemnizatórios.

IV.4. Decidindo

Se bem se entende a argumentação da Resposta da AT, a razão pela qual se deveria manter a liquidação não coincide, nem com a da liquidação (ter sido mudado o objecto por força da constituição de propriedade horizontal), nem com a do indeferimento da reclamação graciosa (ter-se substituído o prédio por 6 fracções autónomas), mas decorreria de ter havido uma alteração no objecto *por a Requerente ter colocado um telhado e diminuído uma fracção.*

⁷ Negrito da Requerida.

Embora, pelas razões que se enunciarão de seguida, isso não possa ser relevado senão como *obiter dicta*, sempre se dirá que as definições do Decreto-Lei n.º 118/2013, de 20 de Agosto, só podem ser relevantes para a Certificação Energética dos Edifícios; que reduzir o número de fracções de 7 para 6 corresponde a uma alteração de 1/7 (difícilmente substancial quando a transformação de um objecto único em n fracções o não é); e que não se pode, ao mesmo tempo, defender que um prédio de 5 andares “*nem tinha cobertura*” e dar como facto assente que

*“Aquando da celebração da escritura, em 24 de fevereiro de 2015, face à documentação apresentada, a Requerente adquiriu um terreno para construção, com um edifício em tosco e em avançado estado de construção, com trabalhos de estrutura e alvenaria até à cota da laje de cobertura já executados, constituindo o mesmo uma construção coberta, com paredes e pavimentos.”*⁸.

A razão pela qual esta parte da argumentação da AT é irrelevante decorre do princípio bem estabelecido de que toda a fundamentação dos actos de liquidação tem de ser “*contextual*” – ie, tem, em princípio, de ser coeva de tais actos⁹. Nesse sentido podem ver-se, a título exemplificativo, os Acórdãos do STA de 22 de Março de 2018, proferido no proc. 0208/17¹⁰,

⁸ Facto que a Resposta da AT deu como provado: al. E. do parágrafo 8.º, negrito aditado. Aliás, num prédio em construção com 5 andares, pode não existir telhado, mas certamente que existem “coberturas” – mesmo que se não tivesse aceite, como a AT aceitou, a “*vistoria da Câmara Municipal de Coimbra de janeiro de 2011, em que verificou e atestou que os trabalhos de construção estavam parados, sem prejuízo de se verificarem executados os trabalhos de estrutura e alvenaria até à cota da laje de cobertura.*”.

⁹ Não será o caso de autoliquidações, ou retenções na fonte, por exemplo, mas por isso é que em tais situações quem pretenda impugná-las tem de diligenciar para a obtenção de uma fundamentação por parte da AT.

¹⁰ Cujo Sumário é:

“A fundamentação dos actos administrativos e tributários à posteriori não é legalmente consentida, cfr. os acórdãos do STA, de 26/3/2014, proc. n.º 01674/13 e de 23/4/2014, proc. n.º 01690/13, sendo que a validade do acto terá necessariamente que ser apreciada em função dos fundamentos de facto e de direito que presidiram à sua prática, irrelevando os que posteriormente lhe possam ser “aditados”.”.

de 11 de Dezembro de 2019, proferido no proc. 0859/04.2 BEPRT¹¹ e de 28 de Outubro de 2020, proferido no proc. 02887/13.8BEPRT¹².

Assim sendo, temos de regressar ao fundamento do acto de liquidação – que a própria Resposta da AT começou por reproduzir, como se viu: “*ao prédio em causa foi dado destino diferente (edificou um prédio em propriedade horizontal)*”¹³.

Ora, para abreviar razões sobre a solidez de tal fundamentação, nada melhor do que retomar a argumentação da Resposta da AT:

- i. “*a posição expressa no acórdão do STA de 27/05/1970 (rec. n.º 16153) segundo a qual a isenção era excluída nos casos em que a sociedade comprava um terreno onde estava já em construção um prédio urbano e acabava a sua construção e procedia à sua venda, por se entender que não se revendia o lote de terreno no estado em que tinha sido adquirido há muito foi afastada pela orientação jurisprudencial do Supremo Tribunal Administrativo (contida no acórdão do Pleno da Secção de 26/01/2005, rec. n.º 0798/04)*”;
- ii. “*Para efeitos de caducidade de isenção de imposto não importa se o imóvel é ou não revendido no preciso e exato estado em que foi adquirido; o que importa é que não haja uma metamorfose ou alteração substancial do bem adquirido para revenda.*”;
- iii. “*se este é constituído por um terreno com um edifício habitacional já em construção, as obras feitas pelo comprador para a finalização dessa construção, de modo a vender o terreno com o edifício já acabado (ou a vender as suas*

¹¹ Cujo Sumário é:

“*A fundamentação do acto tributário deve ser contextual e contemporânea da sua prática, não sendo permitida a invocação superveniente de fundamentos que, embora objectivamente existentes, não constam da motivação expressa do acto.*”.

¹² Cujo Sumário é:

“*I - No contencioso de mera legalidade, como é o caso do processo de impugnação judicial previsto no art. 99.º e segs. do CPPT, o tribunal tem de quedar-se pela formulação do juízo sobre a legalidade do acto sindicado em face da fundamentação contextual integrante do próprio acto, estando impedido de valorar razões de facto e de direito que não constam dessa fundamentação, quer estas sejam por ele eleitas, quer sejam invocados a posteriori.*
II - Assim, não pode a AT, em sede de recurso jurisdicional, pretender que se aprecie a legalidade da correcção que esteve na base da liquidação impugnada à luz de outros fundamentos senão aqueles que constam da declaração fundamentadora que oportunamente externou.”.

¹³ Passe, evidentemente, a imprecisão: a constituição da propriedade horizontal opera no plano jurídico, a edificação decorre de actos materiais.

frações autónomas), não representa uma transfiguração ou alteração substancial da afetação do imóvel adquirido para revenda, não representa, em suma, um “destino diferente” da revenda do imóvel adquirido.”;

- iv. *“não representando destino diferente a circunstância de o prédio adquirido (terreno com um edifício habitacional ainda por concluir) ter sido revendido em estado diverso por força das obras de acabamento do edifício, da constituição em propriedade horizontal e da revenda das respetivas frações autónomas.”;*
- v. *“Esta posição corresponde, aliás, à que já fora foi assumida, no Parecer n.º 119/95 do Centro de Estudos Fiscais, sancionado por despacho de 13/09/96 do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, segundo o qual:*

O «fundamento da isenção [de compra para revenda] em causa está na circunstância de os prédios adquiridos se manterem no activo permutável, enquanto mercadorias das empresas tributadas pelo exercício da actividade de aquisição de prédios para revenda, não sendo esta característica afectada pelo acabamento dos prédios adquiridos, ainda em construção, e pela constituição posterior da propriedade horizontal.

(...) a ultimateção da construção, de harmonia com o projecto aprovado, não alterou substancialmente a natureza do prédio adquirido, o mesmo sucedendo após a constituição da propriedade horizontal, sendo, portanto, certo que o prédio adquirido para revenda, teve efectivamente essa aplicação, mediante a revenda respectiva por fracções autónomas.»”

- vi. *“é de referir que o acórdão do STA (Pleno), de 17/09/2014, (rec. n.º 1626/13) veio uniformizar a jurisprudência, nos seguintes termos:*

*“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 adquirido para revenda.***

*Pelo que se o imóvel adquirido é constituído por um terreno com um edifício habitacional já em construção ou remodelação mediante 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 de todas as obras necessárias à ultimateção dessa construção, por forma a acabá-lo**, licenciá-lo para o referido destino, constituir a propriedade horizontal e alienar as respectivas fracções autónomas.” (Destaque nosso).”;*

- vii. *“A título exemplificativo a Informação Vinculativa IVE n.º 12374 –Proc. 2017000862, postula o seguinte entendimento:*

“A reabilitação urbana de imóveis/edifícios no âmbito do seu específico regime é inconfundível com a realização de obras de acabamento de edifícios em tosco,

adquiridos para revenda, porque aqueles já foram objeto de inscrição matricial na sequência da conclusão das obras de construção, enquanto os imóveis em adiantada fase de construção/tosco são de construção nova, cuja inscrição matricial só se verificará após a sua conclusão e, por isso, os acabamentos do imóvel em fase construtiva em conformidade com o projeto aprovado, a respetiva constituição de PH e a revenda das frações não constitui destino diferente do da revenda.””.

Tendo em conta que esta exposição do Direito aplicável ao caso corresponde ao entendimento do Tribunal – e, também, diga-se, ao da Requerente – conclui-se que o acto de liquidação de IMI e respectivos juros não tinha fundamento legal e, portanto, não pode manter-se.

IV.5. Devolução dos montantes pagos e juros indemnizatórios

Nos termos do n.º 1 do artigo 100.º da Lei Geral Tributária (LGT), “*A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei.*”. Tal implica a obrigação de devolver o que foi indevidamente recebido e de proporcionar uma compensação para o tempo de retenção desses valores. Para isso impõe o n.º 1 do artigo 43.º da LGT o pagamento de “*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.*”.

A Requerente reagiu atempadamente contra a indevida tributação através de *reclamação graciosa* e, portanto, está abrangida por essa parte da previsão da norma. Está-o também pela parte que condiciona o pagamento dos juros à existência de um *erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido* porque, quando está estritamente em causa o Direito interno, o erro imputável à AT ocorre sempre que transite em julgado a decisão de um Tribunal que assim o entender.

Tendo em conta que, no caso, a exposição do Direito aplicável constante da Resposta da AT coincidiu com a do Requerente, não há qualquer dúvida sobre a insustentabilidade da fundamentação do acto de liquidação e, consequentemente, sobre imputabilidade do erro à AT.

V. DECISÃO

Termos em que o presente Tribunal colectivo decide:

- a) Anular a liquidação de IMI e juros de mora com o número de identificação ... e valor de € 77.417,44;
- b) Determinar a devolução dessa quantia à Requerente;
- c) Condenar a AT no pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento feito pela Requerente até à da emissão da nota de crédito;
- d) Condenar a AT nas custas do processo nos termos abaixo fixados.

VI. VALOR DO PROCESSO

Competindo ao Tribunal fixar o valor da causa (artigo 306.º do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, al. *e*), do RJAT) e devendo ele, correspondendo à utilidade económica do pedido, equivaler à importância cuja anulação se pretende (alínea *a*) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT, *ex vi* da alínea *a*) do artigo 6.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária - RCPAT), fixa-se o valor do processo em € 77.417,44 (setenta e sete mil, quatrocentos e dezassete euros e quarenta e quatro centimos).

VII. CUSTAS

Custas a cargo da Requerida, no montante de € 2.448,00 (dois mil, quatrocentos e quarenta e oito euros), nos termos da Tabela I do RCPAT e do disposto no seu artigo 4.º, n.º 5, e nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, dado que o presente pedido foi julgado inteiramente procedente.

Lisboa, 9 de Julho de 2025

O árbitro presidente e relator

Victor Calvete

O árbitro adjunto

Ricardo Marques Candeias

O árbitro adjunto

Augusto Vieira