

**TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO NORTE | FISCAL**

Acórdão

Processo

02344/10.4BEPRT

Data do documento

15 de junho de 2022

Relator

Rosário Pais

**DESCRITORES**

Impugnação > Convolação > Tempestividade > IMT > Isenção > Caducidade da isenção > Destino diferente

**SUMÁRIO**

I - A revenda, para efeito de isenção de IMT, pressupõe a transmissão do bem no estado em que foi adquirido, isto é, sem qualquer transformação significativa ou substancial, de modo a que, uma vez (re)vendido, não seja passível de ser qualificado como um outro, que não o adquirido.

II - Sempre que ocorra qualquer alteração material sobre o prédio, ou do prédio, não só ao nível da edificação sobre o mesmo, como também qualquer outra suscetível de lhe alterar, de modo significativo, o VPT, ou implique a atribuição de novo artigo matricial, tais factos podem relevar para efeitos de apurar se há aquisição de um novo direito de propriedade gerado através de obras ou outra alteração do prédio pelo proprietário, havendo “destino diferente” quando se puder afirmar que o direito de propriedade deixou de ter o conteúdo que tinha anteriormente.

III - Se o prédio adquirido teve a área do logradouro reduzida e, na parte restante, foram constituídos 2 lotes, com artigos matriciais diferentes, há uma alteração substancial do prédio adquirido que implica a caducidade da isenção de IMT, por força dos artigos 7º e 11º, nº 5, do CIMT.\*

\* Sumário elaborado pela relatora.

**TEXTO INTEGRAL**

**Acordam em conferência os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Norte:**

**1. RELATÓRIO**

**1.1.** A Exm.<sup>a</sup> Representante da **Fazenda Pública** vem recorrer da sentença proferida no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto em 29/11/2018, pela qual foi julgada procedente a impugnação (inicialmente proposta como oposição à execução fiscal n.º ...93) deduzida por **A..., Ld.a.**, visando a liquidação de IMT no montante de €121.560,55.

**1.2.** A Recorrente **Fazenda Pública** terminou as respetivas alegações formulando as seguintes conclusões:

«

A. A douta decisão recorrida não considerou a intempestividade em sede de impugnação judicial que resultou da convalidação da ação intentada inicial sob a forma de oposição à execução fiscal.

B. A impugnação judicial tem um prazo de noventa dias para ser intentada [cfr. alínea a) do número 1 do artigo 102º do CPPT, na redacção à data dos factos em vigor].

C. Os prazos previstos no artigo supra identificado contam-se nos termos do artigo 279º do Código Civil (CC), como expressamente se refere no número 1 do artigo 20º do CPPT. Contam-se de forma contínua, sendo que o dia em que o evento ocorre não se conta e o prazo começa a correr no dia seguinte ao da verificação do evento, Caso o prazo termine ao domingo ou em dia que seja feriado, o termo do prazo transfere-se para o primeiro dia útil seguinte, pelo que, o ato poderá ser praticado até esse dia, se o ato tiver de ser praticado no Tribunal e o prazo terminar em dia em que os tribunais se encontrem encerrados em virtude do decurso do período de férias judiciais, o termo do prazo transfere-se para o primeiro dia útil seguinte ao fim das férias judiciais.

D. In casu, em 04/09/2009, pelo ofício nº ...52, a impugnante foi notificada para proceder ao pagamento do IMT, no montante de € 120.000,00.

E. Nos termos do número 6 do artigo 36º que remete para o número 1 do artigo 34º ambos do CIMT, o prazo para pagamento do IMT é de trinta dias a contar da notificação da liquidação.

Ora,

F. aquando da receção da PI no Serviço de Finanças em 04/06/2010 (cf. probatório),

G. ressalvado o devido respeito por outro entendimento, estava consumada a intempestividade.

Caso não seja este o entendimento, sem prescindir,

H. Constitui fundamento de tal impugnação, a não caducidade da isenção em sede de IMT, consubstanciado na deficiente interpretação e aplicação do artigo 7º do Código do IMT.

I. A douta sentença sob recurso concluiu pela procedência da impugnação, considerando “Destarte, porque a impugnante não deu destino diferente ao da revenda não havia caducado a isenção, o que leva a considerar que ocorreu erro nos pressupostos de facto e de direito, sendo a liquidação operada ilegal, o que importa declarar.”.

J. a douta decisão recorrida incorreu em **erro de julgamento da matéria de facto**, por errada valoração da prova produzida nos autos, mormente, no juízo e ponderação realizada sobre os factos considerados

provados com base nos documentos existentes no processo, bem como,

K. incorreu, também, a douda sentença em **erro de julgamento em matéria de direito no que à aplicação do direito respeita**, na medida em que não aplicou ao caso em apreço a regra previsto no número 5 do artigo 11º do CIMT, porquanto não considerou verificada a condição resolutiva ali prevista.

No que respeita à factualidade.

L. É verdade que a impugnante adquiriu o “prédio urbano composto por casa de cave e dois andares, garagem e logradouro, melhor identificado nos autos”, ali declarando que “o prédio se destina a revenda” (cf. fls. 11/15 do p.f.).

M. A impugnante beneficiou da isenção do IMT nos termos do disposto no art. 7º do CIMT, por declarar destinar o imóvel à revenda (cf. Petição inicial e informação de fls. 43 do p.f.).

N. Em 17/04/2009a impugnante apresentou uma declaração modelo 1 do IMI – registo nº ...72, pela 1ª Transmissão na Vigência do IMI, declarando para o efeito uma casa de habitação com a área total de terreno de 1.652m2 (cf. petição inicial e informação de fls. 43 do p.f.).

O. A restante área (**do prédio original**) – 990,79m2, foi destinada a 2 Lotes de terreno, que viriam a dar origem aos artigos ...82 e ...83 – IMI’s nºs 2236667 e 2236684, de 04/08/2009 (cf. petição inicial e informação de fls. 43 do p.f.). (menção a negrito e entre parêntesis nossa)

P. Em 31/08/2009 a impugnante apresentou no Serviço de Finanças do Porto 2, um requerimento a solicitar a liquidação de IMI do imóvel com o art. (...), sito na Ave. (...) mais declarou que “o imóvel encontrava-se com isenção de IMT nos termos do art. 7º do CIMT, (cf. fls. 21 do p.f.).

Q. Em 04/09/2009, pelo ofício nº ...52, a impugnante foi notificada para proceder ao pagamento do IMT, no montante de € 120.000,00 (cf. petição inicial e informação a fls. 43 do p.f.).

R. Com data de 12/10/2009, a impugnante apresentou no Serviço de Finanças do Porto 2, um requerimento epigrafado “Pedido de cancelamento de requerimento”, onde alega que (cf. fls. 22 do p.f.):

1. Por lapso administrativo, do qual desde já se penitencia, esta sociedade requereu indevidamente em 31 de Agosto de 2009 a liquidação de IMT referente ao imóvel adquirido para revenda inscrito na matriz predial urbana sob o n.º ...15, da freguesia ...;

2. Ora, tendo sido tal prédio adquirido para revenda não existe lugar ao pagamento de IMT;

3. Como tal requer a V. Exa. se digne dar sem efeito o n/requerimento atrás referido, e bem assim, proceder á anulação da V/ notificação supra referida para pagamento do IMT, de que se junta cópia.

O pedido formulado pela impugnante foi indeferido com base no disposto no artigo 7º do CIMT, porquanto foi entendido pelo Serviço de Finanças e bem em nossa opinião, que foi conferido destino diferente ao prédio e como tal não foram cumpridos os requisitos do normativo citado, e tendo sido comunicado à impugnante, pelo ofício nº ...45 de 15/01/2010 (cf. fls. 42 e 45 do p.f.).

S. Foi ainda dado como provado que a impugnante, em resultado do loteamento aprovado no terreno destacado do prédio original, alienou o lote um em 16/12/2009 (cf. fls. 16/20 do p.f.).

T. Tendo no entanto e erradamente, em nossa modesta opinião, a douda sentença, concluído que a “impugnante não deu destino diferente ao da revenda não havia ainda caducado a isenção, o que leva a considerar que ocorreu erro nos pressupostos de facto e de direito (...).”

U. Ora, é inequívoco que a impugnante deu ao prédio urbano um destino diferente ao da revenda, uma vez que o prédio foi sujeito a diversas alterações, nomeadamente de área,

V. convertendo parte da mesma ao loteamento de dois lotes de terreno. Aliás, em reforço do entendimento perfilhado pela AT, é de salientar que declarativamente a impugnante efectuou o procedimento habitual em situações de alteração substancial de prédios, tendo entregado a declaração modelo 1 do IMI declarando para o efeito uma casa de habitação com a área total de terreno de 1.652m<sup>2</sup> e afetando a restante área - 990,79m<sup>2</sup>, a dois lotes de terreno para construção, que viriam a dar origem aos artigos ...82 e ...83,

W. tendo resultado a final uma realidade jurídica substancialmente diferente da inicial, ou seja, a partir de um prédio urbano passaram a existir três novos prédios urbanos - uma habitação e dois terrenos para construção [cf. alíneas a) e c) do número 1 do artigo 6º do CIMI], o que corresponde a novas realidades patrimoniais.

X. Assim, tendo decidido em sentido contrário incorreu a douta sentença em manifesto erro de julgamento em matéria de facto por evidente errada valoração da prova produzida.

Y. Pois, sem por em causa o conjunto da factualidade dada como provada, é por demais óbvio que os factos deveriam ter conduzido a decisão judicial diversa da que foi notificada à Fazenda Pública.

Z. Acresce que a chamada à colação da instrução administrativa da AT - Ofício Circular nº D-2/91, de 17/06, bem como do douto Acórdão do Pleno da secção do Contencioso Tributário do STA, de 17 de setembro de 2014, publicado no DR I Série, nº 95, de 18/05/2015, como Acórdão nº 2/2015, no recurso para a uniformização de Jurisprudência nº 01626/13,

A.... para a Fazenda Pública, resulta na inexistência de qualquer similitude jurídica entre os cenários plasmados, quer no Ofício Circular nº D-2/91, de 17/06, quer na jurisprudência do STA invocada na sentença, com a realidade factual in casu.

BB. Já que, da actividade declarativa e documentalmente provada e fixada nos autos, da realidade jurídica inicial e isenta de IMT resultaram três prédios urbanos uma habitação, e dois terrenos para construção/lotes de terreno.

CC. Ocorrendo, com o devido respeito por entendimento diverso, uma alteração substancial ao nível da natureza jurídica do prédio urbano habitacional que foi adquirido para revenda.

DD. Destarte, procedeu corretamente o Serviço de Finanças à liquidação controvertida, a qual não enferma de qualquer erro na aplicação do direito, limitando-se a administração tributária a subsumir ao caso as normas legais aplicáveis,

EE. pelo que, deve a mesma manter-se na ordem jurídica, porquanto não enferma do vício que lhe assacou a douta sentença recorrida.

FF. Em conclusão, não se verificando os vícios sentenciados, a douta sentença padece de **erro de julgamento da matéria de facto** por errada valoração da prova produzida e de **erro de aplicação do direito**, por ter violado o disposto no artigo 7º, bem como, no número 5 do artigo 11º ambos do CIMT, para além da **intempestividade dos presentes autos** nos termos da alínea a) do número 1 do artigo 102º do CPPT (redacção à data dos factos), devendo considerar-se válido o ato tributário de liquidação controvertido e, como tal, manter-se na ordem jurídica.

**Termos em que,**

**deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a douta Sentença recorrida, com as devidas consequências legais.».**

**1.3.** A Recorrida não apresentou contra-alegações.

**1.4.** O Ministério Público junto deste Tribunal emitiu parecer, com o seguinte teor:

«A Fazenda Pública vem interpor recurso da sentença da Mma. Juiz do TAF do Porto que no âmbito de oposição à execução fiscal, posteriormente convolada para impugnação judicial de liquidação de IMT do ano de 2009 e referente ao imóvel com o artigo matricial nº (...), sito na Av. (...), a julgou procedente.

A..., Ld.a., impugnou a referida liquidação, alegando que a sociedade tem por objecto compra e venda de imóveis e que o prédio em causa, que adquiriu, se destinar para revenda, pelo que, nos termos do artigo 7º do CIMT, não há lugar ao pagamento de IMT.

Entendeu a Fazenda Pública, resumindo, que o imóvel, após a compra, foi objecto de alterações em que foi reduzida a sua área total e na remanescente área de terreno, foram constituídos dois lotes, que deram origem a outros tantos artigos matriciais, pelo que, ao dar-lhe um destino diferente, deixou de beneficiar da isenção prevista no referido artigo 7º, conforme o disposto no artigo 11º nº5 do CIMT.

\*

É jurisprudência consolidada que o âmbito do recurso é definido pelas conclusões extraídas pelo recorrente das respectivas alegações.

\*

Alega a Fazenda Pública, que a sentença enferma de erro de julgamento por não ter considerado a intempestividade da impugnação judicial.

Mais invoca, em síntese, o erro de julgamento da matéria de facto e de direito, ao considerar o julgador que não foi dado um destino diferente ao imóvel, não se verificando a caducidade da isenção de IMT, violando assim o disposto no artigo 7º e 11º 5, ambos do CIMT.

Relativamente à intempestividade da impugnação não assiste razão à recorrente. O Tribunal já conheceu e se pronunciou nos autos pela sua tempestividade, não tendo havido recuso, pelo que, é caso decidido.

\*

Dispõem os artigo 7º nº1 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 Colectivas (IRC), consoante o caso, relativa ao exercício da actividade de comprador de prédios para revenda.

E o artigo 11º nº 5, do mesmo diploma:

"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."

A questão dirimir é saber se o imóvel, com o artigo matricial nº (...), a que correspondia uma casa de habitação com a área total de terreno de 1.652m<sup>2</sup>, que foi adquirido pela A..., Ld.a, com a finalidade de o revender, deixou ou não de beneficiar da isenção de IMT ao ter sido ser reduzida a área total de terreno e na remanescente área terem sido constituídos dois lotes, os quais deram origem a outros tantos artigos matriciais e se lhe foi dado "um destino diferente", de acordo com a norma do citado artigo] 1º nº5.

A lei não define o que entende pela expressão dar um destino diferente a um imóvel, cabendo essa tarefa casuística à jurisprudência.

Conforme se refere na sentença, o Pleno do STA, no Ac. nº2/2015, entendeu que:

"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. 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."

Segundo se depreende "o que importa é que não haja uma metamorfose ou alteração substancial do bem que foi adquirido para revenda.

No caso em análise, não estamos perante um prédio que necessitasse de obras com a finalidade de o acabar, ou a ultimar a sua construção mas antes de algo substancialmente diferente, ou seja, procedeu-se ao seu "desmembramento", reduzindo-lhe a área total, pelo que, não mais existe esse prédio original, com o inicial artigo matricial nº (...), o qual deu lugar, para além dele, a mais outros dois prédios, resultantes da divisão da área remanescente em dois lotes para construção, com outros artigos matriciais.

Sendo a metamorfose uma "mudança completa de forma, natureza ou de estrutura" v. Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa, ela verifica-se neste dividir do imóvel, segundo o atrás mencionado, criando-se realidades distintas e diversas da inicial.

Neste particular, o recurso merece provimento.».

\*

Dispensados os vistos legais, nos termos do artigo 657º, nº 4, do CPC, cumpre apreciar e decidir, pois que a tanto nada obsta.

\*

## **2. DELIMITAÇÃO DO OBJETO DO RECURSO - QUESTÕES A APRECIAR**

Uma vez que o objeto do recurso é delimitado pelas conclusões das alegações da Recorrente, cumpre apreciar e decidir se ocorre erro de julgamento quanto à tempestividade da petição inicial, bem como se a sentença recorrida enferma de erro de julgamento de facto, por errada valoração da prova, e de erro de julgamento de direito por não ter aplicado o nº 5 do artigo 11º do CIMT e, assim, concluído que a isenção de IMT não estava caducada.

## **3. FUNDAMENTAÇÃO**

### **3.1. DE FACTO**

**3.1.1.** A decisão recorrida contém a seguinte fundamentação de facto:

«Com interesse para decisão da causa resulta apurada a seguinte factualidade.

- a) A impugnante é uma sociedade que tem por objecto a “compra e venda de imóveis e revenda dos adquiridos para esse fim, arrendamento e constituição de direito reais sobre imóveis, prestação de serviços relacionados com a administração de propriedades, promoção imobiliária, realização de empreendimentos imobiliários, incluindo operações de loteamento urbano, construção, manutenção e reparação de edifícios, infra-estruturas e serviços básicos” (cf. fls. 7/10 do processo físico, doravante, apenas, p.f.). ---
- b) Por escritura de compra e venda lavrada em 19/02/2009, a impugnante adquiriu o “prédio urbano composto por casa de cave e dois andares, garagem e logradouro, sito na Avenida (...). Descrito na ... Conservatória do Registo Predial ..., sob o número (...).”, ali declarando que “o prédio se destina a revenda” (cf. fls. 11/15 do p.f.).---
- c) A impugnante no acto de liquidação do IMT – registo nº ...09 beneficiou da isenção do IMT nos termos do disposto no art. 7º do CIMT, por declarar destinar o imóvel à revenda (cf. petição inicial e informação de fls. 43 do p.f.). –
- d) Em 17/04/2009 foi entregue pela impugnante uma declaração modelo 1 do IMI – registo nº ...72, pela 1ª Transmissão na Vigência do IMI, declarando para o efeito uma casa de habitação com a área total de terreno de 1.652m2 (cf. petição inicial e informação de fls. 43 do p.f.).---
- e) A impugnante, em 03/08/2009 submeteu novo modelo 1 do IMI, reduzindo a área total do terreno de 1.652m2 para 661,21m2 (cf. petição inicial e informação de fls. 43 do p.f.). ---
- f) A restante área – 990,79m2, foi destinada a 2 Lotes de terreno, que viriam a dar origem aos artigos ...82 e ...83 – IMI’s nºs 2236667 e 2236684, de 04/08/2009 (cf. petição inicial e informação de fls. 43 do p.f.). ---
- g) Em 31/08/2009 a impugnante apresentou no Serviço de Finanças do Porto 2, um requerimento a solicitar a liquidação de IMI do imóvel com o art. (...), sito na Ave. (...) mais declarou que “o imóvel encontrava-se com isenção de IMT nos termos do art. 7º do CIMT, com declaração nº ...83 e liquidação de IMT nº ...03, Enviamos em anexo uma cópia do alvará de Loteamento do referido imóvel” (cf. fls. 21 do p.f.). ---
- h) Em 04/09/2009, pelo ofício nº ...52, a impugnante foi notificada para proceder ao pagamento do IMT, no montante de €120.000,00 (cf. petição inicial e informação de fls. 43 do p.f.). ---
- i) Com data de 12/10/2009, a impugnante apresentou no Serviço de Finanças do Porto 2, um requerimento epigrafado “Pedido de cancelamento de requerimento” onde alega que (cf. fls.22 do p.f.):

[imagem que aqui se dá por reproduzida]

Em 13/01/2010 foi elaborada no Serviço de Finanças informação onde, após breve resenha da situação, se conclui que:

[imagem que aqui se dá por reproduzida]

(cf. fls.42/44 do p.f.). ---

k) Sobre a informação referida em j) recaiu o despacho de 14/01/2010, do Chefe do Serviço de Finanças de “Concordo. Notifique-se para, no prazo de 10 dias, proceder ao pagamento do IMT previamente notificado através do ofício nº ...52 de 20.09.2009, sob pena de ser extraída a competente certidão de dívida para cobrança coerciva, nos termos do nº 4 do art. 38 do CIMT” comunicado à impugnante pelo ofício nº ...45 de 15/01/2010 (cf. fls. 42 e 45 do p.f.). ---

l) Por escritura de venda e mútuo com hipoteca realizada em 16/12/2009, a impugnante declarou vender o “Prédio urbano composto por terreno destinado a construção, Lote Um, sito na Avenida (...)...” (cf. fls. 16/20 do p.f.). ---

m) Com data de 22/03/2010, no âmbito do processo executivo nº 3367201001007\_\_, foi enviada à impugnante uma citação pessoal para o pagamento do montante de €121.560,55 a título de IMT do ano de 2010, juros e custas (cf. fls. 23 do p.f.). ---

n) A presente impugnação foi apresentada via correio registado em 04/06/2010 (cf. fls. 27 do p.f.). ---

Factos não provados

Dos autos não resultam provados outros factos com interesse para decisão da causa. -

\*\*\* \*\*

O Tribunal firmou a sua convicção na consideração dos documentos juntos aos autos que não foram alvo de contestação. ---».

### **3.1.2. Aditamento à matéria de facto provada**

Ao abrigo da faculdade que nos é conferida pelo artigo 662º, nº, do CPC e tendo em vista apreciar a primeira das questões suscitadas pela Recorrente, vamos aditar ao elenco dos factos provados as seguintes ocorrências processuais:

- 1) Por sentença de 19.03.2015, foi, entre o mais, determinada a convolação da oposição apresentada pela ora Recorrida em processo de impugnação – cfr. pp. 123 do sitaf.
- 2) Da sentença referida no ponto antecedente foram notificadas ambas as partes, através de cartas registadas expedidas em 20.03.2015 – cfr. pp. 130 do sitaf.
- 3) A Fazenda Pública não recorreu da sentença referida no ponto 1 supra.

## **3.2. DE DIREITO**

### **3.2.1. Da decisão de convolação/tempestividade da impugnação**

Como resulta da factualidade por nós aditada, a sentença que julgou verificada a existência de erro na



forma de processo e determinou a convolação da p.i. em processo de impugnação, foi proferida no dia 19/03/2015. Apesar de regularmente notificada desta decisão, a Fazenda Pública não reagiu contra a mesma, vindo apenas agora, no recurso da decisão final, imputar-lhe erro de julgamento, por não se verificar o pressuposto da tempestividade da p.i. para a nova forma processual.

Dispunha o artigo 285º do CPPT, na redação vigente em 2015, que «Os despachos do juiz no processo judicial tributário e no processo de execução fiscal podem ser impugnados no prazo de 10 dias, mediante requerimento contendo as respectivas alegações e conclusões, o qual subirá nos autos com o recurso interposto da decisão final.».

Sucedem que a Recorrente não questionou, em tempo devido, o julgamento de que se verificava o erro na forma do processo e a decisão de convolar a oposição em processo de impugnação, pelo que a mesma transitou em julgado, não podendo ser impugnada no recurso da decisão final.

Assim, por falta de tempestiva interposição de recurso e apresentação de alegações, a decisão de convolar a oposição em impugnação tornou-se definitiva, não podendo o recurso proceder nesta parte.

Ainda que seja de entender que a Recorrente não pretende impugnar a decisão de convolação, mas antes arguir erro de julgamento da sentença final por não ter declarado a impugnação intempestiva, o certo é que a questão da tempestividade da p.i. ficou resolvida com a decisão de convolação, uma vez que aí a tempestividade da p.i. para a nova forma de processo foi apreciada, aliás, como pressuposto substancial da convolação que é e, sobre tal decisão, já se formou caso julgado.

### **3.2.2. Do erro de julgamento**

Atentemos, agora, na fundamentação de direito acolhida na decisão objeto deste recurso:

«Em causa está a liquidação de IMT no montante de €120.000,00, que se encontra a ser exigido em sede de processo executivo, pelo facto de a AT ter considerado que a impugnante deu destino diferente ao artigo (...) da freguesia de (...), que havia destinado a revenda aquando da sua aquisição. ---

Defende a impugnante que ocorre vício de violação de lei ou erro nos pressupostos, pois destinou a o imóvel à revenda no prazo de três anos, motivo pelo qual estava isenta de IMT. ---

Vejam os. ---

A impugnante adquiriu em 19/02/2009, o prédio urbano sito na Avenida (...), inscrito na matriz predial urbana sob o artigo (...), sendo certo que no acto da escritura pública de compra e venda declarou que destinava o imóvel à revenda. -

No acto de liquidação do IMT - registo nº ...09 a impugnante beneficiou da isenção do IMT nos termos do disposto no art. 7º do CIMT, por declarar destinar o imóvel à revenda. ---

Sucedem que, a impugnante, após proceder a alterações no imóvel adquirido para revenda, apresentou em 31/08/2009, no Serviço de Finanças do Porto 2, um requerimento a solicitar a liquidação de IMT do imóvel com o art. (...), sito na Avenida (...), mais declarando que “o imóvel encontrava-se com isenção de IMT nos termos do art. 7º do CIMT, com declaração nº ...83 e liquidação de IMT nº ...03, Enviamos em anexo uma cópia do alvará de Loteamento do referido imóvel”. ---

Posteriormente, em 12/10/2009, a impugnante solicitou ao Serviço de Finanças o cancelamento do requerimento supra referido em que solicitava a liquidação do IMT, por entender que se mantinha a

isenção de que beneficiava, pedido esse que foi indeferido por despacho de 14/01/2010, por se entender que a impugnante deu destino diferente da revenda ao imóvel (cf. factualidade). ---

Efectivamente resulta da factualidade dada como provada que a impugnante adquiriu em Fevereiro de 2009 um imóvel e declarou que o mesmo se destinava à revenda, motivo que fez com que ficasse isenta de pagar o IMT.---

Todavia, a impugnante, ainda durante o ano de 2009, procedeu a alterações do imóvel adquirido, pois reduziu a área total do terreno de 1.652m<sup>2</sup> para 661,21m<sup>2</sup>, e na remanescente área de terreno constituiu dois lotes, que viriam a dar origem a outros tantos artigos matriciais (art. ...82 e art. 4383, respectivamente).---

Em 16/12/2009 a impugnante vendeu um dos lotes acima referidos que identificou como Lote Um. ---

Ora, o art. 7º do Código do IMT, sob a epígrafe “Isenção pela aquisição de prédios para revenda”, dispõe no seu nº 1 que “São isentas do IMT as aquisições de prédios para revenda (...), relativa ao exercício da actividade de comprador de prédios para revenda”, e no seu art. 11º nº 5 estabelece que “A aquisição a que se refere o artigo 7º deixará de beneficiar de isenção logo que se verifique que aos prédios adquiridos para revenda foi dado destino diferente (...)”.---

In casu, a AT considerou que porque a impugnante procedeu ao loteamento do imóvel que adquiriu deu destino distinto ao da revenda e, na sequência do pedido que a impugnante apresentou, procedeu à liquidação do IMT. ---

Assim, impõe-se decidir se foi dado destino diferente ao imóvel adquirido pela impugnante e destinado à revenda e se, por tal motivo, a liquidação do IMT é ilegal por erro nos pressupostos.---

Atentemos. ---

A Administração Tributária entendeu que o conceito de destino diferente dado aos prédios adquiridos com destino a revenda implicava que, se os prédios não fossem revendidos no mesmo estado em que tinham sido adquiridos, caducava a isenção. ---

Considerou, pois, que a impugnante ao proceder ao loteamento do imóvel adquirido deu destino diferente ao da revenda e, por tal motivo, liquidou o IMT fazendo caducar a isenção de que beneficiou a impugnante no acto de escritura de compra e venda do imóvel. -

Sucedem, já em tempos, a própria AT admitiu que o loteamento de prédio rústico, adquirido com isenção de sisa nos termos do art. 11º, nº 3 do CIMSISD, com a posterior venda em lotes, não conduz à perda da referida isenção, por não configurar destino diferente do da revenda, referido no art. 16º, nº 1 daquele Código.---

Pese embora a referência ao CIMSISD, a situação mantém-se inalterada no CIMT.--

Recentemente, a jurisprudência veio alargar o âmbito da isenção ao restringir o conceito de destino diferente dado aos prédios adquiridos para revenda, considerando que não importa se o imóvel 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 (Nesse sentido cf. Acórdão do Pleno da secção do Contencioso Tributário do STA, de 17 de Setembro de 2014, publicado no DR I Série, nº 95, de 18/05/2015, como Acórdão nº 2/2015, no recurso para uniformização de Jurisprudência nº 01626/132 onde se refere que:

“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. 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”.-----

Assim sendo, temos que concluir que o loteamento do imóvel adquirido não configura uma metamorfose ou alteração substancial do bem adquirido para revenda e que desde que a revenda ocorra dentro dos três anos após a compra a isenção mantém-se. ---

Destarte, e ante o que vem dito, não podemos assentir com a AT quando defende que ocorreu uma alteração do bem adquirido e que a impugnante deu destino diferente ao da revenda ao bem que adquiriu, não cumprindo os requisitos definidos no art. 7º do CIMT.---

Por outra banda, e face ao que acima já ficou decidido, aquando da liquidação operada ainda não estavam esgotados os três anos em que a impugnante podia proceder à revenda do adquirido com isenção do IMT, não estavam, assim, reunidos os requisitos para fazer caducar a isenção do IMT e proceder à dita liquidação.---

Destarte, porque a impugnante não deu destino diferente ao da revenda não havia ainda caducado a isenção, o que leva a considerar que ocorreu erro nos pressupostos de facto e de direito, sendo a liquidação operada ilegal, o que importa declarar. --- .».

Na ótica da Fazenda Pública, o Tribunal a quo não valorou adequadamente os factos espelhados nos autos nem aplicou corretamente o direito, no que lhe assiste inteira razão.

Com efeito, estatui o artigo 7º do CIMT que:

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

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

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

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

Por seu turno, o artigo 11º, nº 5, do mesmo diploma estipula que: “5 - A aquisição a que se refere o artigo 7.º deixará de beneficiar de isenção logo que se verifique que aos prédios adquiridos para revenda foi dado destino diferente ou que os mesmos não foram revendidos dentro do prazo de três anos ou o foram novamente para revenda.”.

Noticiam os autos que na escritura de compra e venda de 19.02.2009 a Recorrida declarou adquirir para revenda o «prédio urbano composto por casa de cave e dois andares, garagem e logradouro,. (...) Inscrito na respectiva matriz sob o artigo (...)» e que, por se dedicar à atividade de compra e venda de imóveis, beneficiou da isenção de IMT.

Em 17/04/2009, entregou uma declaração modelo 1 do IMI - registo nº ...72, pela 1ª Transmissão na Vigência do IMI, declarando para o efeito uma casa de habitação com a área total de terreno de 1.652m<sup>2</sup>. Em 03/08/2009 submeteu novo modelo 1 do IMI, reduzindo a área total do terreno de 1.652m<sup>2</sup> para 661,21m<sup>2</sup>, sendo que restante área - de 990,79m<sup>2</sup> -, foi destinada a 2 Lotes de terreno, que viriam a dar origem aos artigos ...82 e ...83. Ou seja, a Recorrida adquiriu um prédio urbano composto por casa e logradouro que decompôs em 3 prédios distintos: um prédio urbano composto de casa e logradouro de 661m<sup>2</sup> e dois lotes de terreno com a área total de 990,79m<sup>2</sup>, aos quais foram atribuídos novos e distintos artigos matriciais.

A AT fez a isenção, com a consequente liquidação do IMT, por considerar que a Recorrida alterou substancialmente o prédio adquirido para revenda, dando-lhe um destino diferente, uma vez que aqueles não foi vendido no mesmo estado em que foi adquirido.

Como se refere no acórdão desta Secção de 13.05.2021, proferido no processo 02058/14.6BEPRT: «Sobre a aceção de “destino diferente” a jurisprudência do STA pronunciou-se, no quadro da vigência do Código da Sisa (que não diverge do actual Código do IMT no que a esta matéria respeita), no sentido de considerar que «a isenção de sisa concedida às aquisições de prédios para revenda caduca quando os imóveis não forem revendidos no estado em que foram adquiridos», não importando, «porém, modificação desse estado as obras feitas pelo comprador de que não resulte alteração substancial da estrutura externa ou da disposição interna das divisões dos edifícios» - cf. o Acórdão do STA, processo n.º 016253/ de 16 de maio de 1973, e no mesmo sentido o Acórdão do STA (Pleno), processo n.º 001730/ de 10 de Novembro de 1982. Na procura da determinação do sentido da expressão “destino diferente” não pode deixar de considerar-se a noção de revenda que subjaz à ratio da isenção (revenda pressupõe a transmissão do bem no estado em que o mesmo foi adquirido, isto é, a comercialização do mesmo sem que tenha sofrido uma transformação significativa ou substancial, de modo a que, uma vez (re)vendido não seja passível de ser qualificado como um outro, que não o adquirido).

Mas sempre que ocorra qualquer alteração material sobre o prédio, ou do prédio, não só ao nível da edificação sobre o mesmo, como também qualquer outra susceptível de lhe alterar, de modo significativo, o VPT, tais factos podem relevar para efeitos de apurar se há aquisição de um novo direito de propriedade

gerado através de obras ou outra alteração do prédio pelo proprietário, havendo “destino diferente” quando se puder afirmar que o direito de propriedade deixou de ter o conteúdo que tinha anteriormente. Neste sentido cfr. Acd. do STA de 06/07/206, processo 01436/15, disponível in: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)».

Ora, perante a factualidade evidenciada nos autos é por demais patente que ocorreu uma alteração material e substancial do prédio, sendo que “o” prédio adquirido originou três prédios distintos, operando a aquisição de novos direitos de propriedade. Podemos, pois, afirmar sem qualquer pejo que «o direito de propriedade deixou de ter o conteúdo que tinha anteriormente».

Assim, por força do artigo 11º, nº 5 do CIMT, cessou a isenção de IMT logo que se verificou que ao prédio adquirido para revenda foi dado destino diferente, devendo ser revogada a sentença que julgou de modo diverso e, por consequência, negado provimento à impugnação judicial, mantendo-se a liquidação impugnada.

#### **4. DECISÃO**

Em face do exposto, acordam, em conferência, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Tribunal Central Administrativo Norte em conceder parcial provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e, por consequência, negar provimento à impugnação judicial, mantendo-se a liquidação impugnada.

Custas a cargo de ambas as partes neste recurso, em idêntica proporção (uma vez que o recurso da Fazenda Pública só é parcialmente provido), que não incluem a taxa de justiça devida nesta sede, uma vez que não contra-alegou (artigo 527º, n.º 1 e 2 do CPC).

Em 1ª instância as custas ficam inteiramente a cargo da Recorrida, por nela sair vencida.

Porto, 15 de junho de 2022

Maria do Rosário Pais

José Coelho

Irene Isabel das Neves

**Fonte:** <http://www.dgsi.pt>