

## Artigo 33.º

**Deveres dos estudantes**

São deveres dos estudantes:

- a) Tratar com respeito e correção qualquer membro da comunidade educativa;
- b) Participar nas atividades educativas ou formativas desenvolvidas no estabelecimento de ensino, bem como nas demais atividades organizativas que requeiram a participação dos estudantes;
- c) Respeitar a integridade física e moral de todos os membros da comunidade educativa;
- d) Zelar pela preservação, conservação e asseio das instalações, material didático e mobiliário do estabelecimento de ensino, fazendo uso correto dos mesmos;
- e) Participar na eleição dos seus representantes e prestar-lhes toda a colaboração;
- f) Conhecer as normas de funcionamento dos serviços da escola e o regulamento interno da mesma e cumpri-los pontualmente;
- g) Não praticar qualquer ato ilícito.

## SECÇÃO IV

**Pessoal não docente**

## Artigo 34.º

**Categorias**

O ISCE Douro disporá do pessoal técnico superior, técnico, técnico-profissional e auxiliar necessário ao desenvolvimento das suas atividades.

## Artigo 35.º

**Regime de pessoal não docente**

O pessoal não docente será recrutado, de acordo com as necessidades, pela entidade instituidora em regime de contrato individual de trabalho, nos termos da lei geral.

## Artigo 36.º

**Dotações de pessoal**

As dotações das várias categorias do pessoal não docente serão fixadas anualmente pela entidade instituidora, sob proposta do presidente do ISCE Douro, tendo em consideração o desenvolvimento das suas atividades.

## Artigo 37.º

**Direitos e deveres**

Os direitos e deveres do pessoal não docente constarão de regulamento interno a aprovar pela entidade instituidora, mediante proposta do presidente do ISCE Douro.

## CAPÍTULO V

**Disposições finais**

## Artigo 38.º

**Símbolos**

1 — São símbolos do ISCE Douro a bandeira e o logótipo.

2 — A bandeira é de cor branca e leva aposto ao centro o logótipo do ISCE Douro.

3 — O logótipo é o que consta do anexo I aos presentes estatutos, com as cores vermelho escuro e bege.

## Artigo 39.º

**Entrada em vigor**

Os presentes estatutos entram em vigor após a sua publicação no *Diário da República*.

## ANEXO I

**Logótipo do ISCE Douro****SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO****Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo  
n.º 2/2015**

Acórdão do STA de 17-09-2014, no Processo n.º 1626/13

**Processo n.º 1626/13 – Pleno da 2ª Secção****Acordam no Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:**

1. A....., S.A., com os demais sinais dos autos, dirigiu ao Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, ao abrigo do disposto no n.º 2 do art. 25º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (regime jurídico da arbitragem em matéria tributária), recurso da decisão arbitral proferida na sequência de pedido de pronúncia arbitral no processo n.º 19/2013-T do CAAD, que teve por objecto a liquidação oficiosa de IMT que àquela foi notificada através do Ofício n.º 4993, de 5 de Junho de 2012, do Serviço de Finanças de Valongo.

1.1. Invoca, para o efeito, a oposição dessa decisão com o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 26 de Janeiro de 2005 (Pleno da Secção Tributária), prolatado no recurso n.º 0798/04, e remata as respectivas alegações de recurso com o seguinte quadro conclusivo:

I. O presente recurso tem fundamento na oposição de julgados resultante da decisão arbitral proferida no processo n.º 19/2013-T do CAAD e da qual se recorre, e o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 26 de Janeiro de 2005 (processo n.º 0798/04).

II. A questão fundamental de direito que opõe a decisão arbitral ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo é a de saber se, tendo sido o imóvel comprado para revenda, a realização de obras de conclusão e acabamentos constitui um desvio do fim daquela revenda para efeitos do artigo 11º, n.º 5 do Código do IMT.

III. Quanto a esta matéria existe oposição entre a decisão arbitral recorrida, nos termos da qual «a demolição de pa-

redes interiores para adaptação ao projecto, a construção de novas divisões na cave (arrumos) com colocação de paredes, o fecho da caixa de escada da cave para o rés-do-chão, a colocação de uma baía de estacionamento no exterior, para além da colocação ou substituição de praticamente todos os elementos de acabamento de um prédio: tubagens; carpintaria, serralharia, marquises e janelas; pavimentos; louças sanitárias; quadros eléctricos, aparelhagem, enfiamento para iluminação e tomadas; reboco e pinturas, entre outros» implica que tenha sido dado destino diferente ao imóvel adquirido para revenda, nos termos do artigo 11º, n.º 5 do Código do IMT.

IV. E o Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, proferido em 26 de janeiro de 2005, no processo n.º 0798/04, nos termos do qual «*não obsta à isenção o facto de o prédio não estar ainda totalmente construído: o que foi adquirido n.º 2 do probatório foi um “lote de terreno com um prédio em construção, ainda em toscó, a ser acabado”*».

V. Tal decisão alinha, aliás, e com inteira justeza, com o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 23 de Fevereiro de 2000, onde se considerou que «*o destino diferente da revenda surge quando o adquirente afecta o imóvel a utilização própria, ou o transmite por forma diversa da venda*».

VI. De facto, não se pode conceber que as obras ocorridas no imóvel em causa sejam idóneas a desviar o seu fim (ou seja, a revenda) quando:

a. O imóvel foi adquirido pela Recorrente, no âmbito da sua atividade, mantendo-se como mercadoria da empresa, nunca sendo qualificado como matéria-prima.

b. As obras ocorridas no imóvel destinavam-se à **finalização do projeto** de construção anteriormente aprovado, tendo em vista a sua revenda.

VII. A interpretação seguida pela Supremo Tribunal Administrativo é a que melhor reflete a letra e o espírito da lei, nem fazendo qualquer sentido que se discrimine os revendedores em face dos construtores que não pagam IMT pelos prédios que constroem.

VIII. Deverá, pois, ser anulada a decisão arbitral recorrida dado que com as obras efetuadas no imóvel em causa não ocorreu desvio do fim.

IX. E, em consequência, seguindo-se a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, ser anulada a liquidação de IMT em crise com a consequente restituição à Recorrente de todos os montantes indevidamente pagos acrescidos de juros indemnizatórios.

**1.2.** Notificado que foi o Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto junto do STA nos termos e para os efeitos do art. 146º n.º 1 do CPTA, nada disse ou requereu.

**1.3.** A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou contra-alegações que rematou com o seguinte quadro conclusivo:

I. Atento o facto de o recurso por oposição de julgados só ser de admitir quando, verificado idêntico quadro normativo e a mesma realidade factual, haja sido uma divergente interpretação a determinar a prolação de decisões contraditórias sobre a mesma questão fundamental de direito, subjacente às decisões proferidas na Decisão Arbitral e no Acórdão Fundamento em confronto, não existe a mencionada identidade de facto, se bem que haja a mesma identidade legislativa.

II. O que confirma a não verificação, na situação *sub judice*, dos pressupostos do recurso por oposição de julgados.

III. Assim, face ao exposto, não deverá, em conformidade, o recurso ser admitido.

IV. Sem prescindir, a ser admitido o recurso, deverá ser o mesmo declarado improcedente, mantendo-se a decisão recorrida, porquanto a mesma afigura-se totalmente fundamentada e não padece de qualquer erro de julgamento, seguindo a orientação quer da doutrina, quer da jurisprudência (inclusive a citada pela Recorrente, como acórdão fundamento).

V. Sendo a principal questão suscitada uma questão de facto e tendo o douto tribunal arbitral considerado que dos factos dados como provados e dos factos dados como não provados resultou assente que as obras levadas a cabo pela recorrente consubstanciaram uma alteração substancial do edifício, é manifesto o bem fundado da decisão recorrida.

**1.4.** Colhidos os vistos dos Excelentíssimos Conselheiros Adjuntos, cumpre apreciar em conferência no Pleno da Secção.

**2.** Na decisão arbitral recorrida julgaram-se como provados os seguintes factos:

1. Em 13 de Maio de 2004, o Tribunal Judicial de Valongo, no âmbito do processo de execução ordinária n.º 1119/2001, adjudicou a B..... um imóvel sito na Rua ....., freguesia de ....., descrito na Conservatória de Registo Predial de Valongo sob o n.º 2315/19901108 e inscrito na matriz sob o artigo 9357;

2. No referido imóvel tinha estado implantado um edifício que à data da referida adjudicação (2004) já havia sido demolido e ao qual havia correspondido o artigo matricial 7023, entretanto eliminado e substituído em 2001 pelo artigo matricial 9357;

3. Da declaração para inscrição de prédio na matriz relativa ao artigo matricial 9357 consta a seguinte descrição sumária dos elementos do prédio: “*parcela de terreno destinada à construção - onde se encontra em construção um prédio com área de construção de 2.026,30 m<sup>2</sup> com 04 pisos, sendo 03 acima da cota de soleira e 01 abaixo da mesma cota com 12 fogos destinados à habitação*”, sendo que na ficha da Conservatória do Registo Predial de ... a descrição do prédio em causa era a seguinte: “*Terreno e nele em construção edifício de cave, rés-do-chão e 2 andares - Coberta: 506,5 m<sup>2</sup>; - Descoberta: 190,5 m<sup>2</sup>*”, com o valor tributável de 132.281,19 Euros;

4. Em 18 de Julho de 2005, o então proprietário, ..., em virtude de a mencionada construção do edifício ter sido interrompida e ter ocorrido a caducidade da correspondente licença camarária, solicitou nova licença – “*Licença Especial para Conclusão de Obras*” – junto da Câmara Municipal de ..., com fundamento no facto de o “*edifício se encontrar de momento em estado de degradação, e necessitar de obras de recuperação para que seja possível pedir as vistorias e a respectiva licença de utilização*”;

5. Em 6 de Setembro de 2005, a Câmara Municipal de ... emitiu o “*Alvará de Obras de Construção Especial para Conclusão de Obras Inacabadas n.º .../2005*”, segundo o qual: “*As obras aprovadas por Despacho, do Exmº. Sr. Vereador, de 12 de Agosto de 2005, respeitam o disposto no Plano Director Municipal e apresentam as seguintes características: “AMPLIAÇÃO E REMODELAÇÃO DE*

**EDIFÍCIO MULTIFAMILIAR PRAZO DE VALIDADE DO ALVARÁ: Início: 06/09/2005. Termo: 05/09/2006.”;**

6. Estas obras foram iniciadas no final de 2005 e consubstanciaram-se nas seguintes intervenções:

- limpeza geral ao edifício;
- verificação geral do estado de conservação do edifício, nomeadamente das redes de infra-estruturas: água, saneamento, águas pluviais, electricidade, telefone e gás, incluindo ensaios de funcionamento de todas as tubagens;
- eliminação das infiltrações de águas no telhado e no terraço de cobertura, com aplicação de chapas termolacadas e isolamento térmico e acústico em lâ de rocha sobre a cobertura inclinada, reparação e substituição de caleiras e rufos onde necessário e impermeabilização de terraços e coberturas planas com telas de P.V.C.;
- remoção de vãos exteriores e interiores para posterior substituição e dos madeiramentos que se encontram bichados e deteriorados e levantamento das louças sanitárias;
- demolição de paredes interiores para adaptação ao projecto aprovado e remoção dos pavimentos dos quartos de banho e varandas;
- construção na cave de divisões/compartimentos de arrumos individuais com cerca de 2m<sup>2</sup> para cada uma das fracções autónomas, incluindo a pavimentação da cave e a colocação de paredes (alvenaria);
- vazado e acabamento a reboco areado;
- fecho da caixa de escada da cave para o rés-do-chão;
- colocação de material cerâmico nos pavimentos dos quartos de banho e de tijoleira nas varandas exteriores;
- execução da iluminação da garagem e enfiamento para iluminação e tomadas;
- limpeza e reparação de paredes interiores e pintura a tinta plástica;
- colocação das esquadrias exteriores das marquises e da restante serralharia e colocação de janelas;
- picagem de revestimentos exteriores e tratamento de fissuras onde necessário e revestimento das fachadas com reboco delgado armado do tipo “viero”;
- colocação de todas as carpintarias em falta e reparação dos móveis de cozinha;
- acabamento do terraço acessível com lajetas de betão e colocação de pavimentos interiores em madeira do tipo “flutuante”;
- colocação de louças sanitárias e acabamento dos restantes trabalhos de pichelaria;
- colocação de quadros eléctricos e aparelhagem;
- pintura geral do edifício: pintura final de paredes, tectos e madeiramentos;
- execução dos arranjos exteriores de acordo com as indicações da Câmara Municipal de Valongo relativas à colocação de uma baia de estacionamento e passeio em frente ao prédio;
- limpeza final da obra.

7. Em 9 de Agosto de 2006, no decurso das obras, a Requerente adquiriu com isenção de IMT, pelo preço de € 850.000,00, ao seu Administrador Único B....., o imóvel identificado na escritura de compra e venda como “terreno para construção com a área de seiscentos e noventa e sete metros quadrados, situado na freguesia de ....., Conselho de Valongo, à Rua ....., ....., descrito na Conservatória do Registo Predial sob o número ... (...) inscrito na respectiva matriz predial sob o artigo 9357”;

8. Encontrava-se implantado no referido “terreno para construção” o edifício sobre o qual continuaram a decorrer as obras melhor descritas no ponto 6º supra, realizadas ao abrigo do “Alvará de Obras de Construção Especial para Conclusão de Obras Inacabadas n.º 98/2005”, a cargo do empreiteiro C....., Ldª;

9. Em 23 de Novembro de 2007, a Requerente solicitou junto da Câmara Municipal de Valongo a consideração do prédio em regime de propriedade horizontal, sobre o que a Câmara se pronunciou no sentido de não encontrar inconveniente no fraccionamento proposto;

10. Em 5 de Dezembro de 2007, a Requerente apresentou na Conservatória do Registo Predial um pedido de rectificação da descrição 02315/19901108-....., pretendendo “averbar a construção efectuada no referido prédio” e solicitando a rectificação da área do prédio para a área total de 1.117 m<sup>2</sup>, sendo 694 m<sup>2</sup> de área coberta e 423 m<sup>2</sup> de área descoberta, o que deu origem ao respectivo averbamento e à fixação do valor venal de 150.000,00 Euros;

11. Em 21 de Dezembro de 2007, foi outorgada pela Requerente a escritura de constituição de propriedade horizontal na qual declarou que “está a ser edificado e já em fase de conclusão um edifício de cave, rés-do-chão, e dois andares, com a superfície coberta de seiscentos e oitenta e quatro metros quadrados e área descoberta de quatrocentos e trinta e três metros quadrados, a que atribuem o valor de trezentos e quarenta mil euros” com quinze fracções autónomas;

12. Em 2 de Janeiro de 2008 a Requerente apresentou a declaração Modelo 1 de IMI e inscreveu a construção de prédio novo em regime de propriedade horizontal, composto por 15 fracções autónomas – fracções A a O – o que deu origem à substituição do artigo matricial 9357 por um novo artigo matricial: o 10254, cuja área total corresponde a 1.117m<sup>2</sup>, e relativamente ao qual tinham sido alienadas 8 fracções;

13. Ao novo artigo matricial 10254 (em 2008) foi atribuído o valor patrimonial tributário de € 883.080,00 (correspondente à soma das várias fracções autónomas de que o prédio é composto), em substituição do anterior valor patrimonial tributário relativo ao artigo 9357, que era de € 333.690,00;

14. A certidão da Conservatória do Registo Predial de Valongo contém o averbamento de alteração relativo ao prédio descrito sob o número 2315/19901108, com data de 11 de Janeiro de 2008, tendo passado a constar os seguintes elementos: “ÁREA COBERTA: 684 M<sup>2</sup>. ÁREA DESCOBERTA: 433 M<sup>2</sup> VALOR VENAL: 340.000,00 Euros. Edifício de cave, rés-do-chão e dois andares - artº P 10.254.

15. Na sequência da emissão, pela Direcção de Finanças do ..., da credencial n.º OI2010..., de 9 de Fevereiro de 2010, foi realizada uma acção inspectiva parcial ao exercício de 2006 da Requerente, que incidiu sobre IMT, “para análise da situação tributária (...) por se verificar que tendo adquirido imóveis para revenda no ano de 2006, com isenção nos termos do n.º 1 do artº 7º do CIMIT, não foram revendidos nos 3 anos seguintes, encontrando-se na sua posse.”;

16. Em resultado da acção inspectiva, a Requerente foi notificada, em Julho de 2010, do Projecto de Correções relativamente ao qual exerceu o Direito de Audição;

17. O Relatório definitivo – “Relatório de Inspeção Tributária” –, sobre o qual recaiu despacho concordante da Chefe de Divisão, em 24 de Setembro de 2010, foi notificado à Requerente pelo Ofício n.º ..., de 27 de Setembro

de 2010, dos Serviços de Inspeção Tributária, Direcção de Finanças do Porto. Este Relatório não acolheu os argumentos do Direito de Audição e efectuou correcções aritméticas à matéria colectável de IMT do ano 2009, no valor de € 850.000,00;

18. Como fundamentos das correcções à matéria colectável de IMT constam do Relatório de Inspeção Tributária os seguintes:

*“3 – Descrição dos factos e fundamentos das correcções quantitativas à matéria tributável.*

*Da base de dados constantes da aplicação do Património verificou-se que adquiriu em 2006 os imóveis que a seguir se identificam, sem que tenha apresentado a guia de pagamento para liquidação do IMT, pelo facto de, exercendo a actividade de compra e venda de bens imobiliários, a aquisição ter sido efectuada com destino a revenda, beneficiando da isenção prevista no n.º 1 do art. 7º do CIMT.*

*No entanto, verifica-se que lhe foi dado destino diferente, porquanto o referido imóvel – terreno para construção, foi transformado no prédio urbano artigo n.º 10254, fracções A a O, com inscrição na matriz em 02/01/2008.*

*Deixou, assim, de beneficiar da referida isenção conforme o disposto no n.º 5 do art.º 11 do CIMT que refere que “A aquisição a que se refere o artigo 7.º deixará de beneficiar da isenção logo que se verifique... foi dado destino diferente...”*

(...)

*6 – Direito de audição*

*Tendo sido notificado, através do ofício n.º .../... de 21/07/2010, para exercer o direito a que se referem os arts. 60ºs da L.G.T. e R.C.P.I.T., veio efectuar-lo em 10/08/2010, entrada n.º ..., com os seguintes argumentos:*

*Que a escritura pública relativa à aquisição do imóvel, não está completa, por não se tratar de apenas terreno, antes deveria ser a que consta do documento de posse e da guia de pagamento de Sisa, onde é referido que o prédio é composto por terreno onde se encontra em construção um edifício de cave, rés-do-chão e 2 andares.*

*Que o referido prédio não seria comercializável daquela maneira, tendo a empresa completado a construção, transformando-o em 15 fracções, tendo algumas delas sido já vendidas, pelo que o destino a que aquela se propôs não foi alterado.*

*Junta documentos: - Termo de penhora em imóvel de 26/03/2002, auto de abertura de aceitação de propostas 10/07/2003, título de transmissão de 07/06/2004, todos emitidos pelo 3º Juízo do Tribunal Judicial de Valongo.*

*- Guia de liquidação de sisa n.º ... de 08/08/2003, no valor de 50.700,00€.*

*Todos os citados documentos se reportam à aquisição do prédio urbano inscrito na matriz urbana da freguesia de .....-....., sob o n.º 7023, por execução em que o executado é D..... e outros, e o exequente B....., NIF (...).*

*Do alegado temos a referir o seguinte:*

(...)

*Refere que o imóvel não era comercializável no estado em que o adquiriu (em construção). No entanto foi adquirido com destino a revenda, beneficiando da isenção prevista no n.º 1 do art. 7º do C.M.T, sabendo já dos condicionamentos que esta isenção impunha, neste caso o não ser dado destino diferente.*

*O imóvel adquirido está identificado na matriz como terreno para construção, mas ao que indica o sujeito passivo tinha benfeitorias (prédio em construção). Ai foi construído o prédio urbano com o art. n.º 10254, constituído em propriedade horizontal, pelas fracções A a O.*

*Pretende o sujeito passivo que a referida aquisição seja objecto de isenção parcial, porquanto que as fracções F,G,H,I e L foram vendidas em 2008 e as D e J em 2009.*

*Sobre o conceito de “destino diferente”, versam os ofícios-circulares D-2/91 de 17/06 e D-2/93 09/07, em que referem que se perde o benefício da isenção sempre que haja desvio do requisito da mesma: a revenda dos prédios. Também a decisão do acórdão n.º 016153 de 27/05/1970, do STA, foi no sentido da perda da isenção em que refere que “a compra de lote de terreno onde estava em construção um prédio urbano acaba a construção e procede à sua venda no prazo de 2 anos... deixou de beneficiar da isenção concedida, por não ter revendido no estado em que se encontrava”.*

*Assim, será de manter a perda de isenção, cuja data se reporta a 02/01/2008, data em que apresentou a Dec. Mod. 1 para inscrição na matriz do prédio urbano inscrito na matriz sob o artº n.º 1054”.*

19. A Requerente foi notificada da liquidação oficiosa de IMT e de juros compensatórios na importância de € 64.683,37, sendo € 55.250,00 referentes a imposto e € 9.433,37 a juros compensatórios, através do Ofício n.º 4993, de 5 de Junho de 2012, do Serviço de Finanças de Valongo.

20. Consta da notificação do acto tributário de liquidação de IMT e de juros compensatórios que o imposto é “devido pela aquisição do prédio urbano da freguesia de ....., inscrito na respectiva matriz predial com o artigo 9357, através de escritura de compra celebrada no Cartório Notarial de (...) em 09/08/2008, e ter mudado o destino a partir de 02/01/2008, deixando de beneficiar da redução nos termos do n.º 5 do artigo 11º do CIMT”.

21. A Requerente procedeu ao pagamento da liquidação oficiosa vertente, no valor total de € 64.683,37, em 5 de Julho de 2012.

22. Em 13 de Agosto de 2012 a Requerente deduziu reclamação graciosa do acto de liquidação oficiosa acima identificado, a qual foi indeferida por despacho de 24 de Janeiro de 2013.

23. Em 7 de Fevereiro de 2013 a Requerente deduziu pedido de constituição do Tribunal Arbitral.

**3. No acórdão fundamento, proferido pelo Pleno desta Secção do STA no recurso n.º 0798/04, embora não se encontre expressamente mencionada a factualidade julgada como provada no acórdão recorrido (acórdão do TCAS de 10/12/2003, no proc. n.º 00452/03), há que atender à factualidade que no acórdão recorrido havia sido fixada e que é a seguinte:**

1. Por escritura outorgada em 19.12.1995 a Impugnante declarou comprar um terreno para construção, com a área de 452 m<sup>2</sup>, designado por lote dez, sito na ....., concelho de Santarém (...), inscrito na respectiva matriz sob o art...., com o valor patrimonial de 11.865.000\$00.

2. A escritura identificada em 1. por documento outorgado em 28.12.2001, foi rectificada no sentido de, segundo declararam os outorgantes, a descrição do imóvel objecto de compra e venda passar a ser “um terreno, mais propria-

mente um lote de terreno com um prédio em construção, ainda em tosco, a ser acabado”, com a área de 452 m<sup>2</sup>, designado por lote..., sito na..., concelho de Santarém (...), inscrito na respectiva matriz sob o art..., com o valor patrimonial de 11.865.000\$00.

3. Por contrato escrito, datado de 19.7.1994, junto a fls. 39/46 (que aqui se tem por totalmente reproduzido), intitulado de “*Contrato-Promessa de Compra e Venda*”, a Impugnante prometeu comprar e o E....., S.A. prometeu vender os prédios identificados na cláusula primeira de tal documento, nomeadamente, “*o designado por lote..., no qual está em construção um edifício destinado a habitação (...)* inscrito na matriz sob o artigo n.º...”.

4. Este contrato esteve na base e corresponde à transacção definitiva que foi formalizada pela escritura identificada em l.

5. A Impugnante, tal como foi declarado expressamente na escritura aludida em l., comprou o imóvel designado por lote..., sito (...), inscrito na respectiva matriz sob o art..., com o valor patrimonial de 11.865.000\$00 com intenção de proceder à respectiva revenda.

6. Tendo procedido às obras de construção civil necessárias à conclusão do prédio aí existente em tosco e à posterior constituição em propriedade horizontal, a Impugnante procedeu à venda das fracções autónomas identificadas no documento de fls. 47 a 126.

7. O lote..., identificado em l. Foi inicialmente adquirido pela sociedade I..., Construções, Lda., que requereu e lhe foi concedida, pela Câmara Municipal de Santarém, licença de obras para aí construir um edifício.

8. O imóvel identificado em 7. foi dado em pagamento de dívida da sociedade aí indicada ao E....., S.A., tendo este requerido e sendo-lhe deferido, em 7.9.1992, o averbamento da licença de obras concedida pela Câmara Municipal de Santarém para construção de um edifício, à sociedade I... - Construções, Lda.

9. Após a outorga da escritura aludida em l., a Impugnante requereu que lhe fosse averbada a licença de obras apontada em 8., por forma a poder concluir o prédio que se encontrava em tosco, o que lhe foi deferido, tendo procedido aos acabamentos nas fracções, indicadas no documento de fls. 130/131.

10. Em 19.5.1999, a Impugnante foi notificada, através do ofício n.º 8903, para, em 30 dias, solicitar na RF de Santarém o pagamento eventual de sisa no montante de 10.000.000\$00 e juros compensatórios de 2.379.986\$00, porquanto havia, nos termos do art. 16º n.º 1 CIMSISD, deixado de beneficiar da isenção que lhe tinha sido concedida aquando da aquisição do lote de terreno, inscrito na matriz sob o art..., da freguesia de ....., conforme escritura datada de 19.12.1995.

11. A Impugnante, visando o acto de liquidação identificado em 10., a 15.6.1999, apresentou reclamação graciosa, cujo pedido foi indeferido, por decisão que lhe foi notificada em 15.10.1999.

12. Na escritura aludida em l. foi exarado que a Impugnante, compradora, apresentou certidão comprovativa de que se encontrava colectada pela actividade de compra e venda de imóveis e revenda dos adquiridos para esse fim e que no ano findo havia exercido normal e habitualmente essa actividade.

4. Face ao disposto no artigo 25º do Dec. Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (regime jurídico da arbitragem em matéria tributária), a decisão proferida na sequência de pedido de

pronúncia arbitral é susceptível de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em oposição, quanto à mesma **questão fundamental de direito**, com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo (nº 2), sendo aplicável a tal recurso, com as necessárias adaptações, o regime do recurso para uniformização de jurisprudência regulado no artigo 152º do CPTA (nº 3).

Termos em que importa, em primeiro lugar, apreciar se existe oposição entre a decisão arbitral recorrida e o invocado acórdão fundamento do Pleno da Secção Tributária do STA quanto à mesma questão fundamental de direito.

Como se deu nota no acórdão do Pleno desta Secção de 4/06/2014, no proc. n.º 01763/13, para apurar da existência de contradição sobre a mesma **questão fundamental de direito** entre a decisão arbitral recorrida e o acórdão fundamento é exigível «*que se trate do mesmo fundamento de direito, que não tenha havido alteração substancial da regulamentação jurídica e que se tenha perfilhado solução oposta nos dois arestos: o que, como parece óbvio, pressupõe a identidade de situações de facto, já que sem ela não tem sentido a discussão dos referidos pressupostos. Sendo que a oposição também deverá decorrer de decisões expressas, que não apenas implícitas. (Cfr., neste sentido, os acórdãos do Pleno da Secção de Contencioso Tributário, de 25/3/2009, rec. n.º 598/08 e do Pleno da Secção de Contencioso Administrativo, de 22/10/2009, rec. n.º 557/08; bem como Mário Aroso de Almeida e Carlos Alberto Fernandes Cadilha, Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 3ª ed., Coimbra, Almedina, 2010, pp. 1004 e ss.; e Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, Vol. IV, 6ª ed., Áreas Editora, 2011, anotação 44 ao art. 279º pp. 400/403.)*».

Em suma, este tipo de recurso pressupõe uma **identidade dos factos subjacentes** (que terão de ser essencialmente os mesmos do ponto de vista do seu significado jurídico) e uma **identidade do regime jurídico aplicado** (ainda que em invólucros legislativos diferentes), pois sem essa identidade não será possível vislumbrar a emissão de proposições jurídicas opostas, sobre a mesma questão fundamental de direito, que careça de uniformização jurisprudencial.

E como refere FERNANDO AMÂNCIO FERREIRA<sup>1</sup> a propósito do requisito do recurso por oposição de julgados quanto ao domínio da mesma legislação e questão fundamental de direito, «*No que concerne ao domínio da mesma legislação, dizia-nos Alberto dos Reis: não é forçoso que os textos legais que se interpretaram e aplicaram sejam precisamente os mesmos; desde que consagrem as mesmas regras de direito e as estas se atribua, nos julgados, alcance diferente o conflito existe (...). Se os elementos de que dispomos conduzem a que a regra, posto que incorporada em ordenamentos jurídicos distintos, deve ter, num e noutro, a mesma significação e o mesmo alcance, estamos no domínio da mesma legislação; no caso contrário, estamos em domínios legislativos diferentes. // No que toca ao requisito da mesma questão fundamental de direito, deve considerar-se como verificado quando o núcleo da situação de facto, à luz da norma aplicável, seja idêntico. Com o esclarecimento de que os elementos de facto relevantes para a ratio da regra jurídica devem ser coincidentes num e noutro caso, pouco importando que sejam diferentes os elementos acessórios da relação. Do que resulta que o conflito jurisprudencial se verifica*

quando os mesmos preceitos são interpretados e aplicados diversamente a factos idênticos.».

No caso vertente, embora a decisão arbitral recorrida tenha conhecido da questão da caducidade da isenção tributária em sede de IMT, por transmissão onerosa de prédio adquirido para revenda, à luz do disposto nos arts. 7º e 11º n.º 5 do Código do IMT, e o acórdão fundamento tenha conhecido da questão da caducidade da isenção tributária em sede de imposto de Sisa, por transmissão onerosa de prédio adquirido para revenda, à luz do disposto nos arts. 11º n.º 3 e 16º n.º 1 do Código de Sisa, o certo é que, prevendo essas normas as mesmas causas de isenção de tributação por transmissão onerosa de prédios e as mesmas razões justificativas da caducidade dessa isenção, não podemos deixar de concluir que é idêntico o regime jurídico aplicado, ainda que inserido em invólucros legislativos diferentes.

Na verdade, o art. 7º do Código do IMT, sob a epígrafe “Isenção pela aquisição de prédios para revenda”, dispõe no seu n.º 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 n.º 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** (...)”. Regime que já se encontrava previsto, com idênticos contornos, no art. 11º n.º 3º do Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações (“Código da Sisa”), segundo o qual ficam isentas de sisa «As aquisições de prédios para revenda (...), relativa ao exercício da actividade de comprador de prédios para revenda”, sendo que, por força do art. 16º n.º 1, essa isenção caducava logo que se verificasse que “aos **prédios adquiridos para revenda foi dado destino diferente** (...)”.

Pelo que resta analisar se ocorre identidade dos factos subjacentes, o que pressupõe semelhança ou igualdade substancial da situação fáctica a que foi aplicado o direito, ou seja, que os factos assentes na decisão recorrida e no acórdão fundamento sejam essencialmente os mesmos do ponto de vista do seu significado jurídico.

No **acórdão fundamento** (Pleno/STA), a questão controvertida era a de saber se no caso de uma sociedade ter adquirido para revenda “um lote de terreno com um prédio em construção, ainda em tosco, a ser acabado, no qual está em construção um edifício destinado a habitação”, e depois ter “procedido às obras de construção civil necessárias à conclusão do prédio aí existente em tosco e à posterior constituição em propriedade horizontal, e à venda das respectivas fracções autónomas”, constitui um desvio ao fim declarado no acto de aquisição (revenda) o facto de ter procedido à conclusão do edifício em tosco aí existente, com realização de todas as necessárias obras de acabamentos e beneficiação do edifício, e à posterior constituição em propriedade horizontal e venda das respectivas fracções.

E foi nesse contexto factual que o acórdão reafirmou a jurisprudência que já se vinha firmando na Secção de Contencioso Tributário (nomeadamente no acórdão de 23/02/2000, no recurso n.º 018135), no sentido de que, para os aludidos efeitos, **só constitui destino diferente** a «alteração substancial do prédio, nomeadamente a transformação de um terreno em prédio urbano, através da construção de um edifício posteriormente vendido ou

da demolição de uma casa e seguinte venda do terreno para construção», **não representando destino diferente** a circunstância (verificada no caso em análise) de o prédio adquirido (terreno com um edifício habitacional em construção, ainda em tosco) ter sido revendido em estado diverso daquele em que foi adquirido por força dessas obras de acabamento da construção do edifício, bem como por força da constituição em propriedade horizontal desse prédio e revenda das respectivas fracções autónomas.

Como nele se deixou explicado, «...a constituição em propriedade horizontal não dá lugar à existência de um prédio diverso do anterior, submetendo-o apenas a um regime jurídico diferente. // Tanto assim que, nos termos do art. 170º do CCP - cfr. art. 9º do DL n.º 442-E/88, de 30 de Novembro - «a cada edifício em regime de propriedade horizontal, corresponderá uma só inscrição na matriz», devendo mencionar-se, na descrição genérica do edifício, «o facto de ele se encontrar em regime de propriedade horizontal» e pormenorizando-se cada fracção autónoma pela letra maiúscula que lhe competir segundo a ordem alfabética. O edifício não deixa, pois, de ser um só e o mesmo - cfr. o Ac. do Pleno deste STA, de 10/11/1982 in Ac. Dout. 260/61, págs. 1084 e segs. - apenas estando dividido em andares, constituindo fracções autónomas.

Também não obsta à isenção o facto de o prédio não estar ainda totalmente construído: o que foi adquirido - n.º 2 do probatório - foi «um lote de terreno com um prédio em construção, ainda em tosco, a ser acabado». // De tal não resulta, todavia, nenhuma alteração substancial da sua estrutura externa ou disposição interna do edifício.

Como 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».

Como, aliás, acontece com a aquisição de prédios rústicos adquiridos para revenda e posterior loteamento com venda por lotes, não obstante as numerosas obras que, em geral, tal operação implica, desde a construção da rede viária ao saneamento básico.

(...)

Pelo que sendo a sisa um imposto sobre o património ou sobre a riqueza - cfr. o art. 1º do Código de Sisa e o Ac. do STA de 06/10/1999 rec. 23.831 - não deve tributar a venda de elementos do activo permutável, sujeita, antes, a impostos sobre o rendimento. (sublinhado nosso).

Identicamente, na **decisão arbitral recorrida** a questão controvertida era a de saber se o facto de uma sociedade ter adquirido para revenda um terreno destinado à construção - onde já se encontrava em construção um edifício habitacional - e de ter depois procedido às obras necessárias à conclusão da construção desse edifício e à constituição em propriedade horizontal e venda das respectivas fracções autónomas, constitui um desvio ao fim declarado no acto de aquisição (revenda).

Com efeito, tal como decorre inequivocamente do probatório, em 9/08/2006 a “A.....” adquiriu para revenda o prédio que desde 2001 se encontrava inscrito na matriz sob o artigo 9357 como “parcela de terreno destinada à construção - onde se encontra em construção um prédio com área de construção de 2.026,30 m<sup>2</sup> com 04 pisos,

sendo 03 acima da cota de soleira e 01 abaixo da mesma cota com 12 fogos destinados à habitação”, e descrito na Conservatória do Registo Predial como “Terreno e nele em construção edifício de cave, rés-do-chão e 2 andares - Coberta: 506,5 m<sup>2</sup>; - Descoberta: 190,5 m<sup>2</sup>”.

Na altura dessa aquisição já existia licenciamento para as obras de construção (ampliação e remodelação) desse edifício habitacional, titulado por “Alvará de Obras de Construção Especial para Conclusão de Obras Inacabadas n.º 98/2005” emitido na sequência da caducidade de uma anterior licença para construção, sendo que as respectivas obras (enumeradas no ponto 6. do probatório) se haviam já iniciado no final de 2005, encontrando-se, assim, em curso quando a “A.....” adquiriu o prédio (ponto 5. do probatório), continuando a decorrer sob o seu mando até à conclusão da obra (ponto 8. do probatório), após o que foi outorgada a escritura de constituição de propriedade horizontal, sendo as respectivas fracções autónomas alienadas por esta sociedade.

Posto isto, e visto que é inevitável que dois arestos incidam sobre factuais naturalisticamente diversas, o que importa para aferir da oposição entre eles é apurar se, de um ponto de vista jurídico, esses factos, naturalisticamente distintos, são essencialmente os mesmos – identidade que só pode conseguir-se depois os submeter a um processo de abstracção, guiado pelo direito. O que interessa é, pois, como diz FERNANDO AMÂNCIO FERREIRA, que o núcleo da situação de facto, à luz da norma aplicável, seja idêntico.

Daí que, no presente caso, a diferença de pormenores factuais entre os dois arestos seja, em si mesma, irrelevante, pois ambos se unificam na medida em que, ao incidirem sobre a **aquisição de um de terreno para construção onde se encontra já em construção um edifício destinado à habitação** (em toco no acórdão fundamento, e em fase adiantada mas inacabado na decisão recorrida), com a construção deste a ser concluída pela adquirente através da realização das obras de construção civil necessárias para o efeito, procedendo depois esta à constituição da propriedade horizontal e à alienação das respectivas fracções autónomas, permitem que se coloque a mesma questão jurídica, que é a de saber o significado do conceito legal “*destino diferente*” para efeitos da caducidade da isenção.

Ora, na decisão arbitral recorrida julgou-se que «...a revenda pressupõe a transmissão do bem no estado em que o mesmo foi adquirido, i.é, a comercialização do mesmo sem que este tenha sofrido uma transformação significativa ou substancial. Com efeito, uma actividade transformadora não deve ser caracterizada como de “revenda”.

(...)

Em concreto, no caso de obras realizadas em prédio adquirido para revenda a isenção caduca “se os prédios não forem revendidos no estado em que foram adquiridos. No entanto, é entendimento da administração tributária que a realização de simples obras de conservação e beneficiação dos prédios adquiridos para revenda não determina, por si só, a caducidade do direito à isenção. Porém, quaisquer ampliações ou melhoramentos que não caibam no conceito de simples reparações ou beneficiações indispensáveis à sua conservação determinam, desde logo, a perda do benefício. No mesmo sentido se têm pronunciado os tribunais, considerando que no caso de prédios que sejam constituídos por edifícios o seu estado se mantém se não

for substancialmente alterada a estrutura externa nem a disposição interna das divisões (...)” - cf. J. SILVÉRIO MATEUS E L. CORVELO DE FREITAS, “Os Impostos sobre o Património Imobiliário, O Imposto do Selo, Anotados e Comentados”, 1ª edição, Engifisco, 2005, p. 405.

Deste modo, e ainda que se tenha aceitado, nesta decisão arbitral, que a constituição de propriedade horizontal e subsequente venda por fracções autónomas não constitui motivo determinante da perda da isenção, julgou-se que, no caso vertente, apesar de no momento da aquisição já se encontrar implantado no terreno um edifício habitacional onde decorriam obras de construção civil, não se demonstrara que esse edifício estivesse já concluído ou que as obras nele efectuadas pela “A.....” fossem de natureza ligeira (meras reparações ou pequenas obras de recuperação), pelo que todas as obras necessárias à conclusão do edifício (descritas no ponto 6. do probatório) não poderiam deixar representar uma transformação substancial do prédio, exorbitando, assim, do conceito de “revenda” com o sentido de alienação do imóvel no estado em que foi adquirido.

Razão por que se rematou a decisão arbitral recorrida com a seguinte asserção: «*Em conclusão, a Requerente não conseguiu demonstrar, como lhe competia, que quando da aquisição do terreno para construção, que foi objecto de isenção de IMT, o edifício implantado nesse terreno já se encontrava concluído/acabado e que as obras realizadas na sua esfera (após a aquisição) consubstanciaram tão-só pequenas obras de recuperação do edifício. Nestes termos, improcede o vício de erro nos pressupostos suscitado pela Requerente.*».

Assim sendo, é visível que as diferentes conclusões a que se chegou nas decisões em confronto tiveram por base situações de facto substancialmente idênticas e que a divergência reside essencialmente na interpretação da acepção jurídica do conceito legal de “*destino diferente*” para efeitos de exclusão da isenção de imposto, sabido que tanto o Código da Sisa como o Código do IMT deixaram em aberto a interpretação desse conceito, verificando-se, assim, a invocada contradição sobre a mesma questão fundamental de direito.

Razão por que se passará, de imediato, ao conhecimento do objecto do recurso.

**4.1.** A questão fundamental de direito que opõe a decisão arbitral ao acórdão do Supremo Tribunal Administrativo é, como vimos, a de saber se nos casos em que o imóvel adquirido é constituído por um terreno com um edifício habitacional já em construção ou remodelação (seja em toco, seja em adiantada fase de construção/remodelação) a expressão para revenda exige que o imóvel seja alienado tal como existia aquando da aquisição, afastando, assim, a possibilidade de realização de uma multiplicidade de obras indispensáveis à conclusão do edifício (com excepção de obras de natureza ligeira, isto é, de mera reparação e/ou conservação) ou admite a possibilidade de realização de todas as obras necessárias à ultimateza da sua construção, por forma a acabá-lo, licenciá-lo para o referido destino, constituir a propriedade horizontal e alienar as respectivas fracções autónomas.

Saliente-se que ambas as decisões convergiram num aspecto: a constituição em propriedade horizontal 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. Aliás, como se pode ver pela leitura das Fichas Doutrinárias publicadas no portal electrónico das finanças, a própria Administração Tributária já reconhece que o facto de um prédio ter sido adquirido com isenção de IMT e posteriormente ter sido submetido ao regime de propriedade horizontal, não implica, só por si, a caducidade do benefício de isenção de imposto. Pelo que não se impõe tratar, aqui, dessa questão.

Relativamente à questão que importa examinar, diremos, desde já, que a orientação jurisprudencial do Supremo Tribunal Administrativo contida no acórdão fundamento (do Pleno da Secção de 26/01/2005) é inteiramente justificada, tendo afastado definitivamente a posição expressa no acórdão da Secção de 27/05/1970 (rec. n.º 16153) que foi invocada tanto na fundamentação do acto impugnado no tribunal arbitral como na motivação da decisão arbitral recorrida<sup>2</sup>.

Acórdão fundamento que, aliás, representa a aceitação, ainda que mais abrangente e clarificadora, da posição que já anteriormente fora sufragada pelo Pleno desta Secção em 10/11/1982, no rec. n.º 001730, e também por esta Secção em 23/02/2000, no rec. n.º 018135.

Na verdade, a tese de que os prédios têm de ser revendidos no exacto estado em que foram adquiridos, não encontra, como bem se referia já nesse acórdão do STA de 23/02/2000, o mais leve suporte no texto da lei. «*Alusão alguma fez, pois, aqui a lei à coincidência entre o estado dos prédios no momento da aquisição e no ulterior momento da revenda. Temos, portanto, que bem andou a 2ª instância ao proclamar que do dito artigo 16º, n.º 1, “não resulta que o revendedor só beneficie da isenção quando revenda o prédio no estado em que o adquiriu. O que ele tem é de o revender no prazo de dois anos, independentemente do estado em que o prédio se encontrava quando o comprou e do estado em que se encontrava quando o revendeu”*». (...).

Para efeitos de caducidade de isenção de imposto não importa se o imóvel é ou não revendido no preciso e exacto estado em que foi adquirido; o que importe é que não haja uma metamorfose ou alteração substancial do bem adquirido para revenda. Pelo que 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 fracções autónomas), não representa uma transfiguração ou alteração substancial da afectação do imóvel adquirido para revenda, não representa, em suma, um “destino diferente” da revenda do imóvel adquirido.

Tal como se deixou salientado no acórdão fundamento, para os aludidos efeitos só constitui destino diferente a «alteração substancial» do prédio adquirido, nomeadamente a transformação de um prédio rústico em prédio urbano (pela compra de um terreno e posterior construção nele de um edifício para venda) ou a demolição de uma casa de habitação e posterior venda do terreno para construção, não representando destino diferente a circunstância de o prédio adquirido (terreno com um edifício habitacional ainda em toscos) ter sido revendido em estado diverso por força das obras de acabamento do edifício, da constituição

em propriedade horizontal e da revenda das respectivas fracções autónomas.

Por conseguinte, só nos casos em que o edifício residencial adquirido em construção é sujeito a obras para alcançar uma afectação ou utilização completamente distintas (como aconteceria no caso de ser alterado para um edifício industrial, comercial ou escolar, que implicam obras de transformação profundas e uma mutação susceptível de configurar uma alteração substancial do imóvel, designadamente em termos de utilização) ou nos casos em que, ainda que mantendo a afectação habitacional, o edifício é sujeito a obras substanciais que o transformam em algo bem diverso daquilo que constava da licença de construção em vigor à data da aquisição, é possível afirmar que as obras realizadas pelo adquirente são idóneas a desviar o destino declarado: - a revenda de terreno com o edifício habitacional nele implantado ao abrigo de determinado projecto e licença de construção), integrando, assim, o conceito legal de “destino diferente”

Esta posição corresponde, aliás, à que já fora assumida, em sede de imposto de sisa, pela própria Administração Fiscal, como se pode ver pela leitura do Despacho da Direcção de Serviços dos Impostos do Selo e das Transmissões do Património, de 13-09-1995, publicado na CTF n.º 380, pág. 490, com o seguinte teor: «*O fundamento da isenção do n.º 3 do artigo 11º 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 ultimação 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.*

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

E corresponde, também, à 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 ultimação 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.».*

Razão por que se mostra há muito ultrapassada a tese sufragada no acórdão do STA de 27/05/1970, acolhida na decisão arbitral recorrida e defendida pelos Autores nela citados (SILVÉRIO MATEUS E CORVELO DE FREITAS), segundo a qual o benefício da isenção só actua desde que os prédios adquiridos para revenda sejam objecto desse destino nas mesmas condições em que se encontravam no momento em que foram adquiridos.

Posto isto, e voltando ao caso vertente, é evidente que não se pode abstrair da circunstância de o terreno adquirido ter nele implantado um edifício destinado à habitação e que se encontrava em avançada fase de construção/remodelação (como se pode concluir pela natureza das obras em curso e das que posteriormente foram realizadas pelo adquirente para efeitos de ultimate do edifício de acordo com o projecto aprovado à data da aquisição – cfr. ponto 6º do probatório), tendo em vista a sua revenda como edifício já concluído e em fracções autónomas.

Pelo que a realização dessas obras não representa uma transformação susceptível de configurar uma alteração substancial do destino do prédio adquirido. Por outras palavras, não se pode conceber que as obras ocorridas sejam idóneas a desviar o fim declarado (a revenda do prédio constituído por terreno com o edifício que nele já existia em construção), na medida em que elas se destinaram à finalização da construção do mesmo edifício, de acordo com o projecto já então aprovado, tendo em vista a revenda em fracções autónomas.

Aliás, da leitura da fundamentação do acto tributário impugnado no tribunal arbitral verifica-se que o que levou à prática do acto foi o facto de a Administração Tributária ter partido do pressuposto de que o imóvel adquirido fora um mero terreno de construção, que a sociedade adquirente transformara posteriormente através da construção de um edifício destinado à habitação. E é essa também a posição profusamente sustentada pela Autoridade Tributária na contestação apresentada ao pedido de pronúncia arbitral. Fundamentação que partiu, portanto, de um pressuposto de facto errado, pois, como se veio a provar, o imóvel era constituído por um terreno onde se encontrava já implantado um edifício destinado à habitação, devidamente licenciado e em avançada fase de construção/remodelação.

Por conseguinte, não se pode compreender que obras levadas a cabo pela adquirente – que visaram ultimar a construção do edifício de acordo com o projecto aprovado e torná-lo apto para a revenda em fracções autónomas – possam ser vistas como intervenções susceptíveis de integrar o conceito de “destino diferente” para efeitos de exclusão da isenção de imposto.

Acresce que, como bem refere a ora Recorrente, não se pode conceber que as obras ocorridas no imóvel em causa sejam idóneas a desviar o seu fim (a revenda) quando não é minimamente questionado que o imóvel foi por si adquirido no âmbito da sua actividade, mantendo-se como activo permutável da empresa como mercadoria para desenvolvimento da actividade pela qual está colectada, nunca tendo sido qualificado como matéria-prima, destinando-se as obras que realizou unicamente à finalização do projecto de construção anteriormente aprovado, tendo em vista a sua revenda. Pelo que a interpretação seguida pelo Supremo Tribunal Administrativo no acórdão fundamento é a que melhor reflecte a letra e o espírito da lei, não fazendo qualquer sentido que se discriminem os revendedores em

face dos construtores (que não pagam IMT pelos prédios que constroem).

Por tudo o que se deixou exposto, sufraga-se, mais uma vez, a posição acolhida no acórdão fundamento, segundo o qual «*não obsta à isenção o facto de o prédio não estar ainda totalmente construído: o que foi adquirido ... foi “um lote de terreno com um prédio em construção, ainda em toscos, a ser acabado”*. De tal não resulta, todavia, nenhuma alteração substancial da sua estrutura externa ou disposição interna do edifício.

Como 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*».

Como, aliás, acontece com a aquisição de prédios rústicos adquiridos para revenda e posterior loteamento com venda por lotes, não obstante as numerosas obras que, em geral, tal operação implica, desde a construção da rede viária ao saneamento básico.

Ao contrário do sentenciado, não se está, assim, face a matérias-primas adquiridas para transformação em mercadorias – cfr. DL n.º 410/89, de 21 de Novembro - mas antes de mercadorias integrantes do activo permutável da empresa.

Pelo que sendo a sisa um imposto sobre o património ou sobre a riqueza - cfr. o art. 1º do Código de Sisa e o Ac. do STA de 06/10/1999 rec. 23.831 - não deve tributar a venda de elementos do activo permutável, sujeita, antes, a impostos sobre o rendimento.

É essa, aliás, a doutrina actual da Administração como pode ver-se em Pinto Fernandes, Código de Sisa Anotado, 4ª edição, 1997, págs. 196 e 296: *relativamente à aquisição de prédios inacabados, em toscos, para o adquirente os adquirir e vender posteriormente, mantendo-se o prédio no activo permutável do adquirente, a ultimate da construção e a constituição de propriedade horizontal e posterior venda em fracções autónomas não conduz à perda da isenção pois que não alterou substancialmente a natureza do prédio adquirido.*».

E, por conseguinte, uniformiza-se a jurisprudência conflituante 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 toscos, 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 ultimate dessa construção, por forma a acabá-lo, licenciá-lo para o referido destino, constituir

a propriedade horizontal e alienar as respectivas fracções autónomas.

E assim sendo, há que anular a decisão arbitral recorrida (cfr. n.º 6 do art. 152º do CPTA), por errada interpretação dos supra citados preceitos legais, e julgar procedente o pedido de anulação da liquidação oficiosa de IMT formulado no processo n.º 19/2013-T do CAAD, com todas as legais consequências – o que implica, naturalmente, a restituição do imposto pago e o peticionado pagamento de juros indemnizatórios vencidos e vincendos e de juros de mora se a eles houver lugar.

5. Pelo exposto, acordam os Juízes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, anular a decisão arbitral recorrida e julgar procedente o pedido de anulação da liquidação oficiosa de IMT nos termos formulados no processo n.º 19/2013-T do CAAD, com todas as consequências legais - o que implica a restituição do imposto pago e o peticionado pagamento de juros indemnizatórios vencidos e vincendos e de juros de mora se a eles houver lugar.

Custas pela Autoridade Tributária, que contra-alegou neste Supremo Tribunal.

Publique-se (art. 152º, n.º 4, do CPTA).

<sup>1</sup> in “Manual dos Recursos em Processo Civil”, 8ª Edição, Almedina, págs. 114 a 116.

<sup>2</sup> Posição 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.

Lisboa, 17 de Setembro de 2014. — *Dulce Manuel da Conceição Neto* (relatora) — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Jorge Miguel Barroso de Aragão Seia* — *José Maria da Fonseca Carvalho*.

## COMISSÃO NACIONAL DE ELEIÇÕES

### Mapa Oficial n.º 2/2015

#### Eleição Autárquica Intercalar para a Assembleia de Freguesia da União de Freguesias de Alhões, Bustelo, Gralheira e Ramires de 19 de abril de 2015

Em cumprimento do disposto no artigo 154.º da lei que regula a eleição dos titulares dos órgãos das autarquias locais, aprovada pela Lei Orgânica n.º 1/2001, de 14 de agosto, a Comissão Nacional de Eleições torna público o mapa oficial com o resultado da eleição e o nome dos candidatos eleitos para a Assembleia de Freguesia da União de Freguesias de Alhões, Bustelo, Gralheira e Ramires, realizada em 19 de abril de 2015:

Resultados	Total	%	MD
Inscritos . . . . .	637	-	-
Votantes . . . . .	452	70,96 %	-
Branços . . . . .	5	1,10 %	-
Nulos . . . . .	7	1,55 %	-
Partido Social Democrata (PPD/PSD) . . . . .	135	29,87 %	2
Partido Socialista (PS) . . . . .	305	67,48 %	5

% — percentagem

MD — número de mandatos

#### Partido Socialista — PS (5)

Luís Manuel Rodrigues Pontes  
Nelso de Sousa Ribeiro  
Paulo Afonso Monteiro Rodrigues  
Vítor Manuel Pereira Fernandes  
José Pedro Rodrigues Correia

#### Partido Social Democrata — PPD/PSD (2)

Abílio do Amaral Pontinha  
Jorge Fernando Machado Caneira

Comissão Nacional de Eleições, 20 de abril de 2015. — O Presidente, *Fernando Costa Soares*.