

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 135/2020-T

Tema: IVA - Taxa reduzida; Empreitada de reabilitação urbana; Projecto urbanístico de reconhecido interesse nacional

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dra. Catarina Belim e Prof.^a Doutora Clotilde Celorico Palma (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 05-08-2020, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., pessoa colectiva de direito privado com sede na Rua ..., ..., ...-... Cascais, titular do Número único de Identificação de Pessoa Coletiva e de matrícula na Conservatória de Registo Comercial ... (doravante apenas “Requerente”), veio, ao abrigo do disposto no Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”), apresentar pedido de pronúncia arbitral tendo em vista a declaração de ilegalidade e anulação dos actos tributários consubstanciados na liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) n.º 2019..., de 13 de Fevereiro de 2019, e na demonstração de liquidação de juros compensatórios n.º 2019..., de 15 de Fevereiro de 2019, ambas respeitantes ao período de 2018/03T, bem como na demonstração de liquidação de IVA n.º 2019..., na demonstração de acerto de contas n.º 2019..., na demonstração de liquidação de juros compensatórios n.º 2019 ... e na demonstração de acerto de contas de juros n.º 2019..., todas de 14 de Fevereiro de 2019, respeitantes ao período de

2018/09T, e, bem assim, da decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada, que teve o n.º ...2019... .

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também identificada por “AT” ou simplesmente “Administração Tributária”).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 02-03-2020.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral colectivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 06-07-2020, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 05-08-2020 (considerando a suspensão de prazos determinada pelo artigo 7.º da Lei n.º 1-A/2020, de 19 de Março).

A AT apresentou resposta, defendendo a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Em 17-11-2020, realizou-se uma reunião em que foi produzida prova testemunhal e decidido que o processo prosseguisse com alegações escrita simultâneas.

Apenas a Requerente apresentou alegações.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º, e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT e é competente.

As partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- A) A Requerente é uma entidade privada que se dedica à promoção da construção, gestão e manutenção do Campus Universitário de ... da B... (“B...”), tendo sido incumbida de apoiar o desenvolvimento deste projecto;
- B) Para efeitos de IVA, a Requerente encontra-se enquadrada no regime normal de tributação trimestral e registada com actividade mista;
- C) A Requerente tem vindo a celebrar contratos de cessão de exploração do Campus Universitário de ... com diversas entidades, relativos, entre outros, à exploração do restaurante, lojas, ginásio, residências, estacionamento e edifícios equipados para o desenvolvimento de actividades relacionadas com o ensino;
- D) Atento o carácter misto da sua actividade a Requerente efectua a dedução do imposto que suporta para realização de operações tributáveis e não tributáveis com base no método da afectação real, recorrendo para o efeito a um critério específico concretizado pela dedução em função das áreas cedidas à exploração;
- E) Em função do recurso àquele método – assente na utilização e ocupação das áreas – a Requerente apurou, para o ano de 2018, uma percentagem provisória de dedução pro rata na ordem dos 85%;
- F) Para o desenvolvimento dos seus fins a Requerente é titular de um direito de superfície sobre a parcela de terreno afecta à construção, manutenção e exploração do Campus Universitário de ... da B...;
- G) No âmbito da construção do aludido Campus, a Requerente incorreu em custos relacionados com serviços de construção, tendo desde 2015 autoliquidado o respectivo imposto;

- H) Em concreto, entre 2015 e 2017 a Requerente autoliquidou IVA à taxa normal de 23% relativamente custos com os serviços de construção civil adquiridos, nos termos do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea j), do CIVA;
- I) Na sequência de uma revisão interna de procedimentos a Requerente concluiu que deveria ter aplicado a taxa reduzida de IVA a tais serviços, com fundamento em ter sido aprovada em Julho de 2015 a delimitação da Área de Reabilitação Urbana (“ARU”) de ... em reunião ordinária pública da Assembleia Municipal de Cascais; e, em Julho de 2012, ter sido publicada a Resolução de Conselho de Ministros n.º 61/2012 que ditou o excecional relevante interesse nacional e geral do Projecto B...;
- J) Na declaração periódica do quarto trimestre de 2017 a Requerente procedeu a um ajustamento do imposto autoliquidado;
- K) Desta regularização de imposto, apurada na declaração periódica do quarto trimestre do ano de 2017, resultou um crédito de imposto a favor da Requerente;
- L) A Requerente solicitou o reembolso de IVA, no montante de € 594.772,19, na declaração periódica referente ao primeiro trimestre de 2018;
- M) Na sequência do referido pedido de reembolso a Requerente foi objecto de um procedimento de inspecção tributária, de natureza interna e âmbito parcial, circunscrito ao direito ao reembolso do IVA exercido naquela declaração;
- N) Nessa inspecção foi elaborado Relatório da Inspeção Tributária que consta do documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

II -OBJETIVOS, ÂMBITO E EXTENSÃO DA AÇÃO DE Inspeção

II.1 Credencial e Período em que decorreu a Ação

O procedimento inspectivo, tendente à análise do pedido de reembolso do crédito do IVA n.º..., no montante solicitado de € 594.772,19, é tutelado pelas seguintes ordens de serviço:

- Ordem de Serviço com o n.º OI 2018..., autorizada por despacho de 6 de julho de 2018, com o Código ... Controlo de pedidos de reembolso de IVA - regime geral; e

Ordem de Serviço com o n.º OI 2018..., autorizada por despacho de 21 de setembro, com o Código ...- Controlo de pedidos de Reembolso de IVA - Regime Geral - Períodos Anteriores, para o ano de 2017.

Representante para as relações com administração tributária: Nos termos do disposto no artigo 52.º do RCPITA, a A..., com o NIF: ..., não procedeu à nomeação de representante para as relações com a administração tributária, para os períodos em análise.

(...)

II.3.3 ANÁLISE DO PEDIDO

II.3.3.1 DOS FACTOS RELEVANTES

Dos elementos que foram dados a conhecer ao procedimento, com especial ênfase para as asserções constantes das declarações periódicas apresentadas, consideram-se dignos de realce os seguintes factos:

II.3.3.1.1 A A... apurou na declaração periódica relativa a 201803T um crédito de IVA no montante de € 742.790,62.

II.3.3.1.2 A A... solicitou, naquela declaração entregue, o reembolso de uma parcela do crédito ali apurado, cifrada no quantum de € 594.772,19,

II.3.3.1.3. O crédito, de que a A... se apresentou credora foi formado por reporte e acumulação desde o período de 201712T.

III.3.3.2 DILIGÊNCIAS REALIZADAS

Objetivando a validação das asserções constantes das declarações periódicas entregues, foram enviadas, ao sujeito passivo, nos termos do disposto na alínea l) do n.º 3 do artigo 59.º da Lei Geral Tributária - LGT e no artigo 48.º do RCPITA, duas notificações uma, com registo de salda da DF de Lisboa n.º..., de 26 de junho de 2018 e registo CTT n.º RH ... PT e, outra, com registo de salda da DF de Lisboa n.º ... de 8 de agosto de 2018 e registo CTT n.º RH ... PT, solicitando que procedesse à justificação do pedido e ao envio dos elementos considerados mínimo justificante (legitimante) do crédito de imposto, cujo reembolso foi solicitado.

III.3.3.3 DO DIREITO

Sobre a matéria que aqui se reputa como circunstancialmente relevante é de realçar o disposto nos n.ºs 4 a 6 e n.º 11 do artigo 22.º do CIVA, onde se lê:

"4 - Sempre que a dedução de imposto a que haja lugar, supere o montante devido pelas operações tributáveis, no período correspondente, o excesso é deduzido nos períodos seguintes.

5 - Se, passados 12 meses relativos ao período em que se iniciou o excesso, persistir o crédito a favor do sujeito passivo superior a €250, este pode solicitar o seu reembolso.

6 - Não obstante o disposto no número anterior, o sujeito passivo pode solicitar o reembolso (...) quando o crédito a seu favor exceder €3000.

11 - Os pedidos de reembolso são indeferidos quando não forem facultados pelo sujeito passivo elementos que permitam aferir da legitimidade do reembolso (...)."

Assim, sempre que a dedução do imposto supera o montante devido pelas operações tributáveis e cumpridas as demais condições, o sujeito passivo pode solicitar o reembolso do excesso, nos termos conjugados do disposto no artigo 22.º do CIVA, com o disposto no Despacho Normativo n.º 18-A/2010, de 1 de Julho, alterado e republicado pelo Despacho Normativo n.º 17/2014, de 26 de Dezembro.

II.3.3.4 DA APRECIÇÃO DO CASO CONCRETO

Em resposta ao solicitado ao sujeito passivo enviou cópia dos elementos que seguidamente se analisarão.

A A... é uma pessoa colectiva de direito privado que prossegue fins educacionais e científicos através da promoção do ensino e da investigação científica designadamente nas áreas de economia e gestão, orientadas exclusivamente para o apoio ao desenvolvimento e funcionamento da nova school of business and economics. Na sequência do referido, a A... promove a construção, gestão e manutenção do campus universitário da nova escola em ... e apoia o desenvolvimento do projeto mediante, nomeadamente, obtenção de donativos e desenvolvimento de actividades conexas com os seus fins e funções estatutárias.

A A... apresentou-se como titular de um direito de superfície sobre a parcela de terreno destinada à construção, manutenção e exploração do campus.

O campus será composto por várias infra-estruturas para os alunos usufruírem, residência de estudantes, ginásio, restaurante, biblioteca, etc...

A A... apresentou-se como detentora dos edifícios que se encontram em construção, informando que irá efectuar a exploração e gestão do campus por via da celebração de contratos de cessão de exploração do espaço com diversas entidades. Concretamente, informou que irá ceder a exploração do restaurante, lojas, ginásio, residências, estacionamento e dos edifícios equipados para o ensino. A A... informou ainda que irá proceder à alienação de um dos edifícios em construção.

Relativamente aos contratos:

- Alineação dos edifícios à B...

Serão alienados os edifícios identificados com w1 e w2 no quadro em anexo I;

- cedência de espaços à B..., edifício identificado com W3 no quadro em anexo I; ao abrigo de contrato de arrendamento, pelo qual a A... sujeito passivo cede a exploração de um edifício preparado e equipado para o ensino (com auditórios e equipamentos apropriados para o efeito). Este contrato é assim relativo a uma prestação de serviços, sujeita e não isenta de IVA.

- Cedência de edifício assinalado com W4 no quadro em anexo I; destinado à formação de executivos. Contrato pelo que cede a exploração de um edifício preparado e equipado para o ensino/formação profissional (com salas e auditórios e equipamentos apropriados para o efeito) que por ser parte integrante do campus, beneficia de uma pluralidade de serviços, incluindo o serviço de limpeza (neste caso não foi informado sobre a entidade com quem realizou o irá realizar o contrato referido). Trata-se assim de contrato relativo à prestação de serviço, sujeita e não isenta de IVA.

- Cedência de espaço para restauração e lojas

Contrato pelo qual cede, no seio do campus, espaço de comércio no edifício. Concretamente, celebrou com a C..., S.A. contrato de utilização de loja no Campus de Este contrato é também relativo à prestação de serviços, sujeitos e não isentos de IVA no território nacional.

- *Ginásio: à semelhança do descrito, a sujeito passivo informou que celebrou com a sociedade B..., S.A. contrato de exploração do espaço especialmente preparado para actividades desportivas. Tratando-se da cedência de espaço para a exploração de actividade, configura uma prestação de serviços, sujeita e não isenta de IVA.*

- *Estacionamento: A A... informou que irá celebrar com a sociedade E... S.A., um contrato de cessão da exploração do parque de estacionamento. A semelhança dos anteriores, a cedência da exploração de parque de estacionamento é uma prestação de serviços sujeita e não isenta de IVA.*

- *Residências de estudantes: A A... sujeito passivo informou que o edifício das residências irá ter um total de 122 quartos individuais, cuja exploração será realizada pela sociedade F... AG, ao abrigo de contrato. Trata-se de uma cedência de exploração do imóvel, por quanto, uma prestação de serviços sujeita e não isenta de imposto no território nacional.*

- *Grande auditório da A...: Informou tratar-se de um espaço destinado, entre outras, à organização de conferências e palestras e cedência a terceiros. Em sede o IVA, a cedência do espaço configura uma prestação de serviços sujeita e não isenta do IVA.*

A A... informou, em suma, que a maioria das operações serão realizadas ao abrigo do contrato de cedência da utilização dos diversos espaços sobre referidos, prestando, como tal, serviços sujeitos e não isentos do IVA em território nacional, independentemente da natureza ou lugar da sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, do domicílio do adquirente, ex vi do disposto na alínea a) do n.º 8 do artigo 6.º do CIVA [veja-se, para efeitos do IVA, conceito de Imóvel (serviços sobre imóvel), densificado pelo Regulamento de execução (EU) n.º 1042/2013 do Conselho de 7 de outubro de 2013, que altera o Regulamento de Execução (EU) n.º 282/2011 no que respeita ao lugar das prestações de serviços].

Relativamente às operações que não conferem o direito à dedução do imposto suportado a montante, a A... informou, que efetua a dedução do imposto que suporta na aquisição de bens e serviços que sejam utilizados na realização de ambos os tipos de operação com base no método da afectação real com recurso a um critério

específico concretizado pela dedução em função das áreas cedidas à exploração, ou seja, considerando que os espaços ainda se encontram em fase de construção, a A... tem vindo a deduzir com base numa percentagem da área do imóvel, provisoriamente destinada à exploração sujeita e não isenta, e que será recalculado aquando do início da ocupação efectiva.

Mais informou que a percentagem da área que serve de base à dedução (serve de critério específico) foi calculada com base nas áreas brutas (habitáveis e não habitáveis) e a finalidade a dar às áreas em causa:

- áreas cedidas à exploração, determinantes de operações sujeitas a IVA e dele não isentas (Restaurante, residências, lojas, parques de estacionamento, ginásio, salas de aula e formação);*
- Áreas alienadas à B...; e*
- Áreas da A... .*

Considerando o descrito, a A... apurou, com base nas áreas ocupadas [área (m²) ocupada com operações ativas sujeitas a imposto e dele não isentas/área (m²) total] uma percentagem cifrada em 87% (ver distribuição apresentada no quadro em Anexo I).

Relativamente ao crédito do imposto, a A... informou que desde 2015, realizou a autoliquidação do imposto relativo aos serviços de construção civil, que adquiriu na qualidade de sujeito passivo do imposto, por aplicação da taxa de 23% à base tributável.

No entanto, em seu entender, a A... reúne os requisitos para poder aproveitar da autoliquidação do imposto com aplicação da taxa reduzida, desde julho de 2015, data em que foi aprovada a delimitação da Área de Reabilitação Urbana (ARU) de Como tal, efectuou o ajustamento ao imposto autoliquidado na declaração periódica do 4º Trimestre de 2017.

Assim, a A... chegou a justificar a existência do crédito, como decorrente, essencialmente daquela regularização.

Quanto à aplicação da taxa reduzida às empreitadas de reabilitação urbana, pronunciar-nos-emos no capítulo III, abaixo.

Relativamente às operações ativas:

No caso concreto verifica-se, de tudo quanto a A... asseverou nos campos determinantes de imposto liquidado, respeita essencialmente ao cumprimento da obrigação que se lhe impõe por força do disposto na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, ou seja, à autoliquidação do imposto relativo a serviços de construção civil, que adquiriu na qualidade de sujeito passivo do IVA.

Com efeito, no hiato analisado verificou-se, que só não decorre do cumprimento da obrigação imposta na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º a asserção feita em 201803T, no campo 3, no montante de € 64,17 e no campo 16, no montante de € 79,00.

Analisada a documentação recebida, verificou-se que a asserção feita no campo 3 da DP relativa ao período de 201803T decorre da liquidação do imposto relativo à aquisição de serviço (serviço/licença tradução) a operador económico localizado em HONG KONG.

Ora, atenta a inexistência de especial regra de localização para os serviços detalhados, aplica-se, para determinação da localização da operação a regra geral prevista na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, que localiza os serviços adquiridos em território nacional, sendo, por conseguinte, aqui tributados. Por isso, em cumprimento das instruções de preenchimento da DP, a sujeito passivo líquida o imposto relativo à aquisição dos serviços que fez, por inscrição nos campos 3 e 4 das DP.

Da análise ao documento recebido para justificar o montante inscrito no campo 16 da DP relativa a 20803T, verificou-se respeitar à aquisição de serviços (quota anual assinatura de publicações) a operador económico registado na Holanda no com n.º NL

Ora, face à inexistência de especial regra de localização, a aquisição do serviço detalhado na fatura recebida é localizada, Ex vi, do disposto na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, em território nacional, cabendo, por isso, à sujeito passivo a liquidação do imposto, conforme impõe a alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º do mesmo código.

Verificou-se ainda, em sintonia com a apresentação que a A... trouxe ao procedimento, que o sujeito passivo até 201712T autoliquidou o IVA, dos serviços de construção civil que adquiriu, por inscrição no campo 3 e campo 4 das DP, e em 201803T autoliquidou por inscrição no campo 1 e no campo 2 da respetiva DP.

No entanto, somos a defender que a empreitada, cujo objecto é a construção do campus, não poderá qualificar-se como "Empreitada de Reabilitação Urbana", não se subsumindo, por isso, à previsão da verba 2.23 da lista I anexa ao código, não se lhe aplicando, concomitantemente a taxa reduzida, como melhor se explicará no capítulo III deste documento.

Quanto ao IVA deduzido - Operações passivas:

Para justificação do imposto deduzido, foi recebida cópia de um conjunto de documentos, que se analisaram.

Da análise àquela documentação, verificou-se respeitar à aquisição de serviços jurídicos; serviços informáticos, e, principalmente, serviços de construção civil, cujo IVA autoliquidou até 201712T, por inscrição no campo 3 e campo 4 e em 201803T, por inscrição no campo 1 e campo 2.

Por último, relativamente à regularização de imposto feita a favor da A..., por inscrição no campo 40 da DP relativa ao período de 201712T, a sujeito passivo informou ter origem na regularização do imposto que autoliquidou, em seu entender, em excesso.

Relativamente a esta regularização, seremos a fundamentar no capítulo III, a razão pela qual defendemos que as operações não são passíveis de se subsumirem à hipótese da verba 2.23 da lista I anexa ao CIVA, não havendo, por conseguinte, qualquer excesso de imposto na autoliquidação feita.

III - DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS

Face a tudo quanto ficou exposto, somos a realçar o seguinte:

Quanto ao Regime Jurídico da Reabilitação Urbana (RJRU):

O diploma específico que no ordenamento jurídico português estabelece o regime jurídico da reabilitação urbana é o Regime Jurídico da Reabilitação Urbana

(RJRU) aprovado pelo Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro, alterado pela Lei n.º 32/2012, de 14 de agosto, pelo Decreto-Lei n.º 136/2014 de 9 de setembro e pelo Decreto-Lei n.º 88/2017 de 27 de julho (cfr. art.º 1.º do RJRU).

O Regime Jurídico da Reabilitação Urbana, logo no seu preâmbulo, apresenta-se como um regime que "estrutura as intervenções de reabilitação com base em dois conceitos fundamentais: o conceito de «área de reabilitação urbana», cuja delimitação pelo município tem como efeito determinar a parcela territorial que justifica uma intervenção integrada no âmbito deste diploma, e o conceito de «operação de reabilitação urbana», correspondente à estruturação concreta das intervenções a efectuar no interior da respectiva área de reabilitação urbana", (realce nosso).

Mais se informa no preâmbulo daquele regime jurídico que à "(...) delimitação é associada a exigência da determinação dos objectivos e da estratégia da Intervenção, sendo este também o momento da definição do tipo de operação de reabilitação urbana a realizar e da escolha da entidade gestora."

O RJRU define no seu artigo 2º:

b) «Área de reabilitação urbana» a área territorialmente delimitada que, em virtude da insuficiência, degradação ou obsolescência dos edifícios, das infraestruturas, dos equipamentos de utilização coletiva e dos espaços urbanos e verdes de utilização coletiva, designadamente no que se refere às suas condições de uso, solidez, segurança, estética ou salubridade, justifique uma intervenção integrada, através de uma operação de reabilitação urbana aprovada em instrumento próprio ou em plano de pormenor de reabilitação urbana; e

h) «Operação de reabilitação urbana» o conjunto articulado de intervenções visando, de forma integrada, a reabilitação urbana de uma determinada área.

Quanto à reabilitação urbana em áreas de reabilitação urbana, determina no artigo 7º o seguinte:

1 - A reabilitação urbana em áreas de reabilitação urbana é promovida pelos municípios, resultando da aprovação a) da delimitação de áreas de reabilitação; e

b) da operação de reabilitação urbana a desenvolver nas áreas delimitadas de acordo com a alínea anterior ou de um plano de pormenor.

(...)

4 - A cada área de reabilitação urbana corresponde uma operação de reabilitação urbana.

(...).

Assim, estabelecendo-se a indissociabilidade das duas figuras (ARU e ORU), determina-se no artigo 15º do RJRU, que no caso da aprovação da delimitação de uma área de reabilitação urbana não ter lugar em simultâneo com a aprovação da operação de reabilitação urbana a desenvolver nessa área, deve o Município aprovar a correspondente operação de reabilitação, sob pena de caducidade da delimitação feita, no prazo de três anos.

Relativamente aos Instrumentos de execução de operações de reabilitação urbana e Controlo das operações urbanísticas, o regime jurídico determina, no artigo 44.º os Poderes relativos ao controlo de operações urbanísticas, atribuindo à entidade gestora da operação de reabilitação (O Município ou outra) nomeadamente o poder de licenciamento e admissão de comunicação prévia de operações urbanísticas e autorização de utilização.

Sobre o tema, veja-se também, Manual de Apoio - Processos de delimitação e de aprovação de áreas de reabilitação urbana e de operações de reabilitação urbana, disponibilizado pelo Instituto da Habitação e da Reabilitação Urbana (IHRU), disponível em:

<https://www.portaldahabitacao.pt/opencms/export/sites/portal/pt/portal/reabilitacao/ARUs/documentos/ManualdeApoioARU.pdf>

Face a toda a normatividade transcrita, podemos resumir que a reabilitação urbana realizada em áreas de reabilitação urbana obriga à existência simultânea da delimitação territorial da parcela territorial que justifica uma intervenção (ARU) e da correspondente estruturação concreta das intervenções a efectuar no interior da respectiva área de reabilitação urbana (ORU).

Quanto à previsão da verba 2.23 da lista I anexa ao CIVA

Em sede do IVA, a verba 2.23 da Lista I anexa ao Código, prevê que são sujeitas à taxa reduzida do imposto: "as empreitadas de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico, realizadas em imóveis ou espaços públicos localizados em áreas de reabilitação urbana (...) delimitadas nos termos legais, ou no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional."

Face ao transcrito resultam como condições para subsunção à previsão:

- primeiro, deve tratar-se de uma empreitada de reabilitação urbana: A execução da operação de reabilitação urbana, encontra-se sujeita a Controlo das operações urbanísticas, cujo poder é atribuído à entidade gestora da operação de reabilitação (O município ou outra), conforme artigo 44º do RJRU, nomeadamente, o poder de licenciamento e admissão de comunicação prévia de operações urbanísticas e autorização de utilização.

Assim, a obra deve colher a aprovação da entidade gestora, com base nos pressupostos enunciados no Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23/10 (diploma com RJRU) ou seja, a validação da sua conformidade com o conjunto articulado de intervenções previstas, de forma integrada com a correspondente ORU.

- segundo, deve, a empreitada de reabilitação urbana, localizar-se em área de reabilitação urbana (...) delimitadas nos termos legais.

Assim, deve o sujeito passivo deter documento, emitido pela entidade gestora (sendo o caso, pelo Município), que certifique a natureza de empreitada de reabilitação urbana, em área de reabilitação urbana.

Para atestar a localização em ARU, a A... enviou cópia de certidão emitida pela Câmara Municipal de Cascais (Anexo II), pela qual certifica "que o edificado correspondente ao campus universitário de ... se localiza em ARU, com delimitação aprovada por deliberações da Assembleia Municipal de 16 de julho de 2015 e de 9 de abril de 2018, publicada no Diário da República pelo Aviso nº 8811/2015, de 11 de agosto e Aviso nº 6513/2018, de 16 de maio.

Conjuntamente, foi recebida cópia da folha do Diário da República, onde consta a publicação daqueles avisos (veja-se anexo III).

Da análise comparada do conteúdo do Aviso n.º 8811/2015 com o conteúdo do Aviso n.º 6513/2018, verifica-se que o primeiro se limitou a publicar o ato de aprovação de delimitação territorial da ARU, enquanto o segundo (publicado em 2018) deu publicação ao ato de aprovação da delimitação territorial da ARU e à aprovação da correspondente Operação de Reabilitação Urbana (ORU).

Face ao conteúdo daqueles avisos, somos a defender que só com a publicação em Diário da República do Aviso n.º 6513/2018, de 16 de maio, estão reunidas as condições impostas no artigo 7º do RJRU para a realização de empreitadas de reabilitação urbana em áreas de reabilitação urbana, pois somente naquela data se encontra aprovada a delimitação da área de reabilitação e aprovada a operação de reabilitação urbana a desenvolver. Relembra-se aqui que a cada área de reabilitação urbana corresponde uma operação de reabilitação urbana, ex vi do disposto no n.º 4 do artigo 7º do respectivo regime jurídico.

Assim, só poderá qualificar-se como reabilitação urbana em áreas de reabilitação urbana as intervenções autorizadas/aprovadas depois da publicação no Diário da República do Aviso n.º 6513/2018, de 16 de maio, pois, só com esta publicação ganham eficácia quer, a delimitação da área de reabilitação, quer a operação de reabilitação urbana a desenvolver, ex vi do disposto no RJRU, no n.º 4 do artigo 13º quanto à aprovação da delimitação territorial e no n.º 5 do artigo 17º, quanto à aprovação da ORU.

Na apresentação que trouxe, a A... realça o disposto na alínea b) do artigo 14º do RJRU, onde se determina que a delimitação de uma área de reabilitação urbana confere aos proprietários e titulares de outros direitos, ónus e encargos sobre os edifícios ou fracções nela compreendidos o direito de acesso aos apoios e incentivos fiscais e financeiros à reabilitação urbana, de onde retira a faculdade de autoliquidar à taxa reduzida.

Sobre isto, sempre se dirá o seguinte:

A definição das taxas do IVA não se traduz numa faculdade para o operador económico. Ou seja, ao operador económico não é reconhecida a faculdade de determinar a moldura fiscal que lhe é aplicável, mormente, da taxa do IVA. Com efeito, as previsões constantes da lista I anexa ao CIVA configuram, antes, sujeições para o operador económico que realiza operações que na sua previsão se subsumem.

Relativamente à disposição do artigo 14º do RJRU realçada pela A..., trata-se de uma previsão genérica, relativa ao quadro fiscal que globalmente e em abstracto se poderá aplicar em matéria de reabilitação urbana, nomeadamente, benefícios ao nível dos impostos sobre o património.

Em matéria de IVA, o quadro legal prevê a aplicação da taxa reduzida deste imposto, prevista na alínea a) do nº 1 do artigo 18º do CIVA, às operações que sejam subsumíveis à hipótese recortada na verba 2.23 da lista I, anexa ao código - "as empreitadas de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico, realizadas em imóveis ou espaços públicos localizados em áreas de reabilitação urbana (...) delimitadas nos termos legais, ou no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional."

Como já ficou referido, para que uma empreitada possa qualificar-se como sendo de reabilitação urbana em área de reabilitação urbana implica uma eficaz existência simultânea da aprovação da delimitação da área de reabilitação e da aprovação da operação de reabilitação urbana a desenvolver.

Ora, no caso em apreço, a existência conjugada da delimitação da área de reabilitação e da operação de reabilitação urbana a desenvolver, que lhe corresponde, só se verifica em 2018, tendo ganho eficácia com a publicação no Diário da República do Aviso nº 6513/2018, de 16 de maio.

Com efeito, a aprovação da delimitação da área de reabilitação ocorrida em 2015 e publicada no Diário da República pelo Aviso nº 8811/2015, de 11 de agosto, só por si não permite a qualificação de reabilitação urbana em área de reabilitação urbana, conforme resulta do nº 1 do artigo 7º do RJRU. Lembra-se que a delimitação da ARU caduca se, no prazo de três anos, não for aprovada a

correspondente operação de reabilitação urbana (ORU), conforme artigo 15º daquele regime jurídico.

Aqui chegados, somos a defender com razoável segurança que as obras realizadas pela A..., não obstante localizadas numa área territorialmente delimitada como ARU, não reúnem as condições impostas no regime jurídico da reabilitação urbana para que possam qualificar-se como reabilitação urbana em área da reabilitação urbana, não se subsumindo, por isso, à previsão constante da verba 2.23 da lista l anexa ao CIVA, não lhes sendo, em consequência, aplicável a taxa reduzida do IVA. Por último, relativamente ao imposto deduzido, de referir o seguinte. A A... apresentou-se a deduzir imposto suportado na aquisição de bens e serviços utilizados, de forma mista, na realização de operações que conferem o direito à dedução e de operação que não conferem o direito à dedução, com base no grau de utilização, medido pelo critério objectivo - áreas brutas (habitáveis e não habitáveis) e a finalidade a dar às áreas em causa:

- áreas cedidas à exploração, determinantes de operações sujeitas a IVA e dele não isentas (Restaurante, residências, lojas, parques de estacionamento, ginásio, salas de aula e formação);*
- Áreas alienadas à B...; e*
- Áreas da A... .*

A A... apurou, com base nas áreas ocupadas [área (m2) ocupada com operações ativas sujeitas a imposto e dele não isentas/área (m2) total] uma percentagem cifrada em 87%. Ou seja, 87% da área (mutatis mutandis, do imposto suportado) será utilizado na realização de operações sujeitas e não isentas de imposto.

Considerando que o critério para determinar a utilização dos inputs não foi colocado em causa, defendemos, com razoável segurança, na égide da racionalidade subjacente às operações económicas e numa apreensão lógico e global das mesmas, que análise aqui feita não poderá descurar a dedução, na mesma medida da utilização, do imposto autoliquidado.

Com efeito, se a medida do direito à dedução não foi posta em causa, admitindo-se, por conseguinte, a dedução do imposto autoliquidado no montante resultante da

aplicação de 87% resultado da autoliquidação feita à taxa reduzida do IVA, resultará lógica a dedução da mesma percentagem de imposto, quando a autoliquidação ocorre por aplicação da taxa normal do IVA.

Como tal, defendemos que a proposta de aplicação da taxa normal do IVA à autoliquidação nas operações de aquisição de serviços de construção civil deve ser acompanhada do concomitante ajustamento no montante a deduzir.

Assim, no primeiro trimestre de 2018 a A... adquiriu, na qualidade de sujeito passivo do IVA, serviços de construção civil no montante global de € 9.068.500,00.

Uma vez que considerou poder aplicar a taxa reduzida do IVA, apurou, naquele período, um montante de imposto cifrado no quantum de € 544.110,00.

No entanto, considerando tudo quanto ficou explicado acima, a A... deverá aplicar a taxa normal do IVA, apurando, em consequência, um montante de imposto cifrado em € 2.085.755,00.

Ora, se à A... não foi posto em causa o critério que utiliza para determinar a medida do seu direito à dedução, somos a defender que este direito deverá, precavendo outras delongas e estéreis disputas, ser ajustado na mesma medida - 87%, com o seguinte resumo:

Taxa	Imposto autoliquidado	Imposto dedutível (87% * imposto autoliquidado)
Taxa reduzida do IVA	€ 544.110,00	€ 473.375,70
Taxa Normal do IVA	€ 2.085.755,00	€ 1.814.606,85
Ajustamento	€ 1.541.645,00	€ 1.341.231,15

Assim: Considerando que:

1) a regularização do imposto a favor do sujeito passivo por inscrição no campo 40 da DP do período de 201712T é relativa ao ajustamento ao imposto autoliquidado (conforme informado pela A...);

2) a asserção constante do campo 1 e campo 2 da DP relativa ao período de 201803T é unicamente resultado do cumprimento da obrigação de inversão do sujeito passivo imposta na j) do n.º 1 do artigo 2º do CIVA (a que aplicou a taxa reduzida); e

3) a medida do direito à dedução do imposto autoliquidado não foi posta em causa; somos a propor a reversão da regularização do imposto, feita por inscrição no campo 40 da DP relativa ao período de 201712T, e a aplicação da taxa normal do imposto às operações subjacentes à inscrição feita no campo 1 e campo 2 da DP relativa ao período de 201803T, com o seguinte resumo:

Período	Detalhe da correção							
	Base tributável				Imposto			
	Campo	Declarado	correção	Corrigido	Campo	Declarado	Correção	Corrigido
201712T	-	-	-	-	40	791.143,23 €	791.143,23 €	0,00 €
Correção 2017							791.143,23 €	
201803T	1	9.068.500,00 €	-9.068.500,00 €	0,00 €	2	544.110,00 €	-544.110,00 €	0,00 €
201803T	3	64,17 €	9.068.500,00 €	9.068.564,17 €	4	14,76 €	2.085.755,00 €	2.085.769,76 €
201803T	-	-	-	-	20	481.073,82 €	1.341.231,15 €	1.822.304,97 €
Correção 2018							200.413,85 €	
Total Correções							991.557,08 €	

(...)

IX - DIREITO DE AUDIÇÃO

A *audição do contribuinte - concretização do direito de participação dos cidadãos na formação das decisões administrativas que lhe digam respeito, corresponde a um conteúdo legal mínimo do Princípio da Participação, previsto no artigo 60.º da LGT.*

A A... *sujeito passivo, doravante também designada por exponente, devidamente notificada aos 2 dias do mês de novembro de 2018, ex vi do disposto no n.º 1 do artigo 39.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, nos termos e para os efeitos do artigo 60.º do RCPITA, através do ofício com registo de saída da DF de Lisboa n.º ... do dia 29 de outubro de 2018 e registo correio n.º RH ... PT, tomou conhecimento do conteúdo do procedimento inspetivo, da respectivo enquadramento jurídico e do prazo para, querendo, exercer o direito de audição.*

A A..., *devidamente notificada do projecto da decisão, chegou aos 19 dias do mês de novembro a exercer o direito de audição, com entrada nesta DF n.º 2018..., anexo ao presente relatório (Anexo IV).*

Apreciação da exposição recebida nesta Direcção de Finanças, no exercício do direito de audição.

A) A exposição recebida inicia, com uma apresentação da A... e dos fins que prossegue.

B) A exponente, no ponto 4 e seguintes do documento recebido, informa que é titular de um direito de superfície sobre a parcela de terreno destinada à construção, manutenção e exploração do campus.

C) Ali informa ainda que tem vindo a celebrar contratos de cessão de exploração do espaço com diversas entidades, nomeadamente, relativos à exploração do espaço do restaurante; das lojas; do ginásio; das residências; do estacionamento e dos edifícios equipados para o desenvolvimento das actividades relacionadas com o ensino.

D) A exponente relembra ainda que tem dado cumprimento à obrigação imposta na alínea j) do n.º 1 do artigo 2º do CIVA - Obrigação de inversão do sujeito passivo nas operações que consubstanciem aquisição de serviços de construção civil e estejam reunidos os demais requisitos ali previstos.

E) Mais lembrou, pontos 8 e seguintes da exposição recebida, que aplicou a taxa de 23% no cumprimento da obrigação da inversão do sujeito passivo; que procedeu ao ajustamento do imposto autoliquidado entre 2015 e 2017, na DP relativa ao 4º trimestre de 2017 em virtude da aprovação da delimitação da ARU de ... em 2015.

F) Na exposição que apresentou, a A... recordou ainda que obteve indeferimento do pedido de reembolso do Crédito do IVA apresentado na DP relativa ao 4º trimestre de 2017 em virtude de não reunir os requisitos que legalmente para tanto se impõem, concretamente, os requisitos impostos pelo Despacho Normativo 18-A/2010, na sua redacção actual.

G) Nos pontos 15º e 16º da exposição, a A... resume a proposta de correção, constante do projeto de relatório que lhe foi validamente notificado, no que concerne ao quantum e à fundamentação legal.

H) No ponto 17º e seguintes do documento recebido, a exponente declara a sua discordância com o proposto no projeto de relatório, que lhe foi validamente notificado, apresentando um pequeno resumo da fundamentação constante daquele projeto.

I) *Chegados ao ponto 22º do documento recebido a A... expondo sobre o entendimento que faz sobre a matéria em apreço, iniciou transcrevendo a previsão normativa constante da verba 2.23 da lista l anexa ao CIVA.*

J) *No ponto 23º a exponente resume a hipótese da norma que transcreveu nos seguintes termos: "(...) para que se possa aplicar a taxa reduzida de IVA a uma empreitada de reabilitação urbana esta deverá ser realizada: i) em imóveis ou espaços públicos localizados em áreas de reabilitação urbana delimitadas nos termos legais, ou ii) no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional."*

K) *Para resumir, no ponto 24, o seguinte "(...) para que uma empreitada de reabilitação urbana seja considerada como tal deverá cumprir um de dois requisitos alternativos (...)", para concluir, no ponto 25, nos seguintes termos: "A AT não analisa o facto de esta construção ser de interesse público nacional (i. e. estar preenchido o ponto ii acima referido), mas apenas o ponto i (...)"*

L) *Sobre o que ali refere somos a realçar:*

M) *Com efeito, da leitura da letra da lei, especificamente verba 2.23 a lista l anexa ao CIVA, identifica-se a previsão de dois tipos de Empreitada de reabilitação urbana, que são:*

N) *Empreitada de reabilitação urbana, tal com definida em diploma específico, realizada em imóveis ou em espaços públicos localizados em áreas de reabilitação urbana áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística, zonas de intervenção das sociedades de reabilitação urbana e outras) delimitadas nos termos legais,*

O) *Ou*

P) *Empreitada de reabilitação urbana, tal com definida em diploma específico, no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional.*

Q) *No caso em apreço, a exponente alega que o caso em apreço tem enquadramento na segunda parte da previsão legal, porém, nada provou quanto a tal afirmação.*

Efetivamente, não provou que à operação (a obra/construção) de requalificação e reabilitação tenha sido reconhecido o interesse público nacional, como ali se exige.

R) Na exposição apresentada, é referida a Resolução do Conselho de Ministros (RCM) n.º 61/2012, de 10 de julho (cujas cópia se anexa em V), como sendo a reconhecer o interesse público, porém, da análise, verifica-se que aquela Resolução limita-se a referir, no seu preâmbulo, o interesse no projeto da Escola – B..., como fundamento para proceder à suspensão e alteração de alguma regulamentação em matéria de ordenamento do território. A RCM referida não reconhece o interesse público nacional da operação (a obra/construção) de requalificação e reabilitação, como a norma prevista na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA exige.

S) Nos pontos 26.º e seguintes, a A... expõe sobre a localização do campus em área de reabilitação urbana, conforme primeira parte da previsão da verba 2.23 da Lista I, defendendo, no ponto, 28, que entende estarem, no seu caso reunidas as condições para aproveitar da taxa reduzida, uma vez que entende que a operação/obra em causa é do tipo previsto na primeira parte da norma ao mesmo tempo que cumpre a segunda parte.

T) Relativamente à primeira parte da norma, a A..., defende, pontos 29 e seguintes, por um lado, que (...) o imóvel em questão está localizado numa área de reabilitação urbana, legalmente titulada e delimitada nos termos do Decreto-Lei n.º 307/2009 (...); e, por outro, que a (...) a operação cai na definição civilística de empreitada.

U) Relativamente à definição civilística de empreitada, nada há a referir, de resto nada quanto a esta matéria foi colocado em causa no projeto de relatório.

V) Todavia, relativamente à localização da obra numa área de reabilitação urbana, sempre se reitera o que ficou acima exposto.

W) O diploma específico que no ordenamento jurídico português estabelece o regime jurídico da reabilitação urbana é o Regime Jurídico da Reabilitação Urbana (RJRU) aprovado pelo Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro, alterado pela Lei n.º 32/2012, de 14 de agosto, pelo Decreto-Lei n.º 136/2014 de 9 de setembro e pelo Decreto-Lei n.º 88/2017 de 27 de julho (cfr. art.º 1.º do RJRU).

X) *O Regime Jurídico da Reabilitação Urbana, logo no seu preâmbulo, apresenta-se como um regime que "estrutura as intervenções de reabilitação com base em dois conceitos fundamentais: o conceito de «área de reabilitação urbana», cuja delimitação pelo município tem como efeito determinar a parcela territorial que justifica uma intervenção integrada no âmbito deste diploma, e o conceito de «operação de reabilitação urbana», correspondente à estruturação concreta das intervenções a efectuar no interior da respectiva área de reabilitação urbana", (realce nosso).*

Y) *A reabilitação urbana realizada em áreas de reabilitação urbana obriga à existência simultânea da delimitação territorial da parcela territorial que justifica uma intervenção (ARU) e da correspondente estruturação concreta das intervenções a efectuar no interior da respectiva área de reabilitação urbana (ORU).*

Z) *Considerando a primeira parte da norma constante da verba 2.23, da Lista I anexa ao CIVA, respeita a Empreitada de reabilitação urbana, tal com definida em diploma específico, realizada em imóveis ou em espaços públicos localizados em áreas de reabilitação urbana áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística, zonas de intervenção das sociedades de reabilitação urbana e outras) delimitadas nos termos legais,*

AA) *Exige-se, desde logo, que se trate de uma empreitada de reabilitação urbana sujeita a aprovação da entidade gestora, com base nos pressupostos enunciados no Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23/10 (diploma com RJRU) ou seja, a validação da sua conformidade com o conjunto articulado de intervenções previstas, de forma integrada com a correspondente ORU.*

BB) *No caso em apreço, não foi colocada em causa a existência de uma empreitada, tão-somente a sua qualificação como sendo de reabilitação urbana, e reiteramos:*

CC) *Para atestar a localização em ARU, a A... enviou cópia de certidão emitida pela Câmara Municipal de Cascais (Anexo II), pela qual certifica "que o edificado correspondente ao campus universitário de ... se localiza em ARU, com delimitação aprovada por deliberações da Assembleia Municipal de 16 de julho de 2015 e de 9*

de abril de 2018, publicada no Diário da República pelo Aviso n.º 8811/2015, de 11 de agosto e Aviso n.º 6513/2018, de 16 de maio.

DD) Conjuntamente, foi recebida cópia da folha do Diário da República, onde consta a publicação daqueles avisos (veja-se anexo III). Da análise comparada do conteúdo do Aviso n.º 8811/2015 com o conteúdo do Aviso n.º 6513/2018, verifica-se que o primeiro se limitou a publicar o ato de aprovação de delimitação territorial da ARU, enquanto o segundo (publicado em 2018) deu publicação ao ato de aprovação da delimitação territorial da ARU e à aprovação da correspondente Operação de Reabilitação Urbana (ORU).

EE) Em face do que se conclui que só com a publicação em Diário da República do Aviso n.º 6513/2018, de 16 de maio, estão reunidas as condições impostas no artigo 7.º do RJRU para a realização de empreitadas de reabilitação urbana em áreas de reabilitação urbana, pois somente naquela data se encontra aprovada a delimitação da área de reabilitação e aprovada a operação de reabilitação urbana a desenvolver.

FF) Ou seja, só em momento do tempo posterior à data de 16 de maio de 2018 poderão as empreitadas ser aprovadas à luz dos pressupostos enunciados no Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23/10 (diploma com RJRU) ou seja, pela entidade gestora para a necessária validação da sua conformidade com o conjunto articulado de intervenções previstas, de forma integrada com a correspondente ORU.

GG) No caso em apreço, não se colocou em causa a legalidade das obras realizadas, tendo, tudo quanto ficou acima proposto, assentado na presunção da existência de válida licença administrativa (licença para a construção) para a sua realização.

HH) Assim, assente naquela presunção, entendemos que a obra realizada até maio de 2018 não poderá estar autorizada ao abrigo de uma norma que só nesta data adquiriu eficácia.

II) Face ao que ficou exposto, reiteramos, defendendo que a empreitada em causa, em virtude da qual a A... autoliquidou o imposto, não reúne as condições para ser

qualificada como empreitada de reabilitação urbana, impossibilitando, por isso, a aplicação da taxa reduzida do IVA.

JJ) Chegados ao ponto 43º da exposição recebida, a A..., apresenta-se a defender que ao Projeto B..., foi reconhecido interesse nacional através da RCM nº 61/2012, de 10 de julho, afirmação que não chegou acompanhada da necessária prova, senão vejamos.

KK) A A..., para atestar o que ali apresentou, apresenta somente o disposto na RCM nº 61/2012, de 10 de julho (em anexo V). No entanto, a RCM em causa procede tão-somente à suspensão parcial do regulamentado para o Plano Diretor Municipal de Cascais, pelo prazo de 2 anos; e à alteração da RAN. A RCM, refere, no seu preâmbulo, o interesse do projeto da escola B..., não refere nem reconhece interesse nacional à operação (obras) de requalificação ou reabilitação.

LL) Face a tudo quanto ficou exposto, defendemos que a AT não poderá transigir ante o pedido apresentado no ponto 46º da exposição, uma vez que as obras em causa não foram realizadas ao abrigo de uma empreitada de reabilitação urbana nem se deteta que tenham merecido (as obras) qualquer reconhecimento do interesse público nacional.

MM) Apreciada a exposição, apresentada pela A... no exercício do direito de audição não se vislumbra qualquer fundamento para alterar a proposta de correção constante do projecto de relatório.

NN) Assim, entendemos ser de manter as correções, tal qual propostas no ponto III do presente documento.

O) Na sequência da inspecção a administração tributária procedeu a uma correcção na esfera da Requerente, no montante de € 991.557,08 com fundamento em incorrecta aplicação da taxa reduzida a diversas operações sem previsão legal na lista I anexa ao CIVA e emitiu:

– a liquidação adicional de IVA n.º 2019..., de 13 de Fevereiro de 2019, e a demonstração de liquidação de juros compensatórios n.º 2019..., de 15 de Fevereiro de 2019, ambas respeitantes ao período de 2018/03T;

– a liquidação de IVA n.º 2019..., a demonstração de acerto de contas n.º 2019..., a demonstração de liquidação de juros compensatórios n.º 2019... e a demonstração de acerto de contas de juros n.º 2019..., todas de 14 de Fevereiro de 2019, respeitantes ao período de 2018/09T;

- P) Ainda na sequência da inspeção, a Requerente foi notificada do indeferimento do pedido de reembolso proferido pela Direcção de Serviços de Reembolsos, do qual consta como único motivo para o indeferimento do pedido de reembolso uma alegada “Insuficiência de crédito em conta-corrente” (documento n.º 3 junto pela Requerente);
- Q) A Requerente apresentou reclamação graciosa das liquidações veio a ser indeferida por despacho de 17-12-2019, proferido pelo Director Adjunto da Direcção de Finanças de Lisboa (documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- R) Na informação em que se baseia a decisão da reclamação graciosa que consta do processo administrativo e se dá como reproduzida, refere-se, além do mais o seguinte:

Cumpr desde já referir que a matéria de facto subjacente aos presentes autos encontra-se estribada no relatório de inspeção (em anexo no sistema GPS - págs 426 a 611 dos autos), tendo sido detalhada mente abordada a questão, cuja conclusão aqui perfilhamos, e para o qual desde já remetemos.

Como bem frisaram os SIT, para que uma empreitada possa qualificar-se como sendo de reabilitação urbana em área de reabilitação urbana, implica a existência, em simultâneo, da aprovação da delimitação da área de reabilitação e da aprovação da operação de reabilitação urbana a desenvolver. Sendo certo que, para efeitos de aplicação da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, o sujeito passivo deve possuir elementos que comprovem que a obra se encontra em conformidade com as disposições do DL n.º 307/2009, de 23/10.

Nesta senda, relativamente à matéria em apreço e ao seu enquadramento face ao Código do IVA, como tem sido entendimento vertido em diversas fichas doutrinárias emanadas da Direcção de Serviços do IVA (DSIVA), cumpre realçar que:

Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, aplica-se a taxa reduzida de 6% às transmissões de bens e prestações de serviços constantes da Lista I anexa ao referido Código;

A verba 2.23 da Lista I contempla as "Empreitadas de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico, realizadas em imóveis ou em espaços públicos localizados em áreas de reabilitação urbana (áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística, zonas de intervenção das sociedades de reabilitação urbana e outras) delimitadas nos termos legais, ou no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional";

- *Refere-se que o conceito de empreitada é o que se encontra previsto no artigo 1207.º do Código Civil, isto é: "o contrato em que uma das partes se obriga em relação à outra a realizar certa obra, mediante um preço", entendendo-se por "obra" todo o trabalho de construção, reconstrução, ampliação, alteração, reparação, conservação, reabilitação, limpeza, restauro e demolição de bens imóveis;*

- *O Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro (alterado e republicado pela Lei n.º 32/2012, de 14 de agosto) que estabelece o regime jurídico da reabilitação urbana (RJRU), refere no n.º 1 do seu artigo 7.º que a reabilitação urbana é promovida pelos municípios, resultando da aprovação de operação de reabilitação urbana a desenvolver em áreas delimitadas, através de instrumento próprio ou de um plano de pormenor de reabilitação urbana, sendo enviada para publicação através de aviso na 2.ª série do Diário da República e divulgado na página eletrónica do município, com remessa, em simultâneo, ao Instituto da Habitação e da Reabilitação Urbana, I. P., por meios eletrónicos;*

construção, reconstrução, ampliação, alteração, conservação ou demolição dos edifícios";

- *De acordo com a alínea b) do artigo 14.º do citado regime, a delimitação de uma área de reabilitação urbana por parte do respetivo município: "Confere aos proprietários e titulares de outros direitos, ónus e encargos sobre os edifícios ou frações nela compreendidos, o direito de acesso aos apoios e incentivos fiscais e*

financeiros à reabilitação urbana, nos termos estabelecidos na legislação aplicável, sem prejuízo de outros benefícios e incentivos relativos ao património cultural";

- *A execução da operação de reabilitação urbana de edifícios ou frações encontra-se sujeita ao procedimento de comunicação prévia, nos termos do artigo 53.º-A e seguintes do RJRU. O município (ou entidade gestora, no âmbito de poderes delegados) deve pronunciar-se no prazo de 15 dias úteis, em caso de rejeição, por violação das normas legais e regulamentares, devendo após a conclusão da referida operação, proceder à autorização de licença de utilização, nos termos do Decreto-Lei n.º 555/99, de 16 de dezembro, revisto e republicado pelo DL. n.º 26/2010, de 30/3 que instituiu o Regime Jurídico da Urbanização e Edificação (RJUE) e, do artigo 53.º-G do RJRU);*

- *Decorrido o prazo de 15 dias, sem que a comunicação prévia tenha sido rejeitada, considera-se esta admitida, devendo essa informação ser disponibilizada no sistema informático da entidade gestora, quando esta for o município, ou em sistema informático ou página eletrónica da respetiva entidade, conforme refere o artigo 53.º-E do RJRU, podendo o interessado dar início às obras. Neste sentido, nem o empreiteiro, subempreiteiro ou o dono da obra necessitam de efetuar qualquer procedimento especial, para além da prova que a obra se encontra na área delimitada, devendo mencionar tal facto, quando da emissão de faturação relativa à empreitada em causa;*

- *Sendo o contrato de empreitada a única modalidade contratual prevista na verba 2.23, a contratação direta (pelo dono da obra) de empresa(s) para execução de trabalhos distintos dos adjudicados ao chamado 'empreiteiro geral', bem como, a aquisição por este de materiais a fornecedores para utilização/aplicação pelo empreiteiro/subempreiteiro na obra ou, quaisquer custos relativos a projetos, honorários, fiscalização de obras entre outros, não expressamente previstos na respetiva empreitada, serão tributados à taxa normal;*

Deste modo, a contratação de empreitada geral relativa à totalidade da obra de edificação em imóvel, localizado em área de reabilitação urbana, devidamente certificada e licenciada pelo respetivo município, é suscetível de enquadramento na

verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA e beneficiar da taxa reduzida de IVA a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do mesmo Código, quando, cumulativamente:

a) - A apreciação e aprovação do respetivo pedido de licenciamento, nos termos do artigo 4.º do RJUE, pela respetiva Câmara Municipal (ou entidade gestora, no âmbito de poderes delegados, de acordo com o disposto no RJUE), tenha enquadramento na alínea j) do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23/10, nomeadamente, tratar-se de intervenção integrada sobre o tecido urbano existente, em que o património urbanístico e imobiliário é mantido, no todo ou em parte substancial, e modernizado através da realização de obras de remodelação ou beneficiação dos sistemas de infraestruturas urbanas, através de obras de construção, reconstrução, ampliação, alteração, conservação ou demolição dos edifícios;

e

b) - A adjudicação da referida empreitada tenha por base a universalidade dos bens e serviços cuja disponibilização se afigure essencial à concretização da operação autorizada pelo respetivo município.

(...)

Do exposto, infere-se que, contrariamente ao alegado, para que os serviços de construção civil em causa sejam suscetíveis de enquadramento na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA e beneficiar da taxa reduzida de IVA a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do mesmo Código, devem, cumulativamente, cumprir as condições anteriormente enunciadas e o sujeito passivo estar na posse da documentação adequada à respetiva comprovação.

Ora, no caso em apreço, a reclamante não logrou comprovar "cumulativamente" as condições legalmente exigidas para poder ver atendida a sua pretensão, conforme lhe competia, nos termos do art.º 74º da LGT, uma vez que é ela quem pretende que lhe seja reconhecida a regularização de imposto a seu favor que fez constar nas declarações periódicas.

Face ao exposto e atendendo a que, nem em sede inspetiva, nem nesta sede de reclamação, a reclamante logrou juntar elementos suscetíveis de infirmar as conclusões dos SIT, resta, assim, concluir pela observância do princípio da legalidade no ato de liquidação, isto é, pela atuação "em obediência à lei e ao direito" (vide artº 3º do CPA e artº 55º da LGT).

a) Juros Indemnizatórios

Acrescenta-se, ainda que, por não se verificarem in casu os pressupostos do n.º 1 do art.º 43.º da LGT, não assiste ao reclamante o direito a juros indemnizatórios.

b) Direito a indemnização por prestação de garantia indevida

Quanto às alegações de direito a indemnização por prestação de garantia indevida, para além do exposto, afirmamos que:

Só após a determinação, em sede de reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços, de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, tal é decidido.

Ora no caso em análise a existir erro, o mesmo não é imputável aos serviços, mais sim à reclamante, pelo que não se afigura legítimo o referido pedido.

VI-CONCLUSÃO

Nestes termos e em face ao exposto, propõe-se o indeferimento da reclamação, de acordo com os fundamentos da presente informação.

- S) Em 11-08-2015, do publicado no Diário da República, 2.^a Série, n.º 155, página 22578 o Aviso n.º 8811/2015 do Município de Cascais cujo teor se dá como reproduzido em que se refere, além do mais o seguinte:

Aprovação de Delimitação de Áreas de Reabilitação Urbana

Carlos Carreiras, Presidente da Câmara Municipal de Cascais, torna público que na reunião ordinária pública da Assembleia Municipal de Cascais, realizada no dia 16 de julho de 2015, foram aprovadas as Áreas de Reabilitação Urbana de Malveira da Surra, Charneca, Aldeia de Juzo, Murches, Areia, Birre, Alvide, Torre, Cascais, Alcabideche, Amoreira, Estoril, Alcoitão, Bicesse, Manique, Caparide, Livramento,

Galiza, Alapraia, Murtal, S. Pedro do Estoril, Trajouce, Abóboda, Tires, Zambujal, São Domingos de Rana, Rana, Rebelva, Parede, Talaíde, Conceição da Abóbada, Polima, Outeiro e Polima, Sassoeiros, e Carcavelos nos termos do procedimento previsto no n.º 4 do artigo 13.º do Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro, com a redacção que lhe foi conferida pela Lei n.º 32/2012, de 14 de agosto

- T) Em 16-05-2018, foi publicado no Diário da República, 2.ª Série, n.º 94, página 13810, o Aviso n.º 6513/2018 do Município de Cascais cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

Delimitação da Área de Reabilitação Urbana ...– ...

(Alteração) e definição da correspondente Operação de Reabilitação Urbana (ORU)

Carlos Carreiras, Presidente da Câmara Municipal de Cascais, torna público que a Assembleia Municipal de Cascais, em sessão extraordinária realizada dia 9 de abril de 2018, deliberou aprovar a proposta da Câmara Municipal de Cascais relativa à Delimitação da Área de Reabilitação Urbana... – ... (Alteração) e a correspondente Operação de Reabilitação Urbana (ORU), nos termos do Regime Jurídico da Reabilitação Urbana (RJRU), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro, alterado e republicado pela Lei n.º 32/2012, de 14 de agosto.

- U) A Câmara Municipal de Cascais emitiu em 23-07-2018, a certidão que consta do anexo II ao Relatório da Inspeção Tributária, cujo teor se dá como reproduzido em que se refere, além do mais o seguinte:

REABILITAÇÃO URBANA - CERTIDÃO DE LOCALIZAÇÃO

..., Vereadora da Câmara Municipal de Cascais

CERTIFICA, em sequência a requerimento apresentado por A..., com o NIF ...e sede na Rua..., n"..., ...-... Cascais, na qualidade de proprietária, que o edifício correspondente ao campus universitário da... se encontra localizado na Área de Reabilitação Urbana (ARU) n.º ... - ..., com

delimitação em vigor aprovada por deliberações da Assembleia Municipal de 16 de Julho de 2015 e 9 de abril de 2018, publicadas em Diário da República, respetivamente, pelos Avisos n.º 8811/2015, de 11 de agosto, e n.º 6513/2018, de 16 de maio.

Paços do concelho de Cascais, 23 de julho de 2018

A Vereadora da Câmara-Municipal de Cascais

...

- V) A Requerente entendeu que deveria ser aplicada a taxa reduzida de IVA por se tratar de um projecto de interesse público nacional reconhecido pela resolução do Conselho de Ministros de 2012 (depoimento da testemunha G...);
- W) A construção do ... foi efectuada através de empreitada a cargo de uma empresa de construção civil, com construção de vários edifícios onde não existiam quaisquer construções (depoimentos das testemunhas G... e H...);
- X) O Campus tem os edifícios da universidade e outros, como residência de estudantes, lojas de apoio ao ensino, restaurantes, clínica de apoio aos estudantes, uma seguradora, uma papelaria, uma padaria e ginásios (depoimento da testemunha G...);
- Y) Os edifícios do Campus inserem-se na área de reabilitação urbana definida no citado Aviso n.º 8811/2015 (depoimento da testemunha H...);
- Z) Em 29-02-2020, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

A fixação da matéria de facto baseia-se nos documentos indicados em cada um dos pontos da matéria de facto e no processo administrativo e, quanto aos pontos indicados, também com base na prova testemunhal.

As testemunhas aparentaram depor com isenção e com conhecimento dos factos que relataram.

Não há factos relevantes para decisão da causa que não se tenham provado.

3. Matéria de direito

No artigo 18.º, n.º1, alínea a) do CIVA, na redacção da Lei n.º 12-A/2010, de 28 de Agosto, estabelece-se que a taxa do imposto é de 6% para as importações, transmissões de bens e prestações de serviços constantes da Lista I anexa.

A verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, relativa aos «*bens e serviços sujeitos a taxa reduzida*», tem o seguinte teor:

2.23. Empreitadas de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico, realizadas em imóveis ou em espaços públicos localizados em áreas de reabilitação urbana (áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística, zonas de intervenção das sociedades de reabilitação urbana e outras) delimitadas nos termos legais, ou no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional.

3.1. Posições das Partes

A Requerente, através de empreitadas, efectuou a construção do Campus Universitário de ... da B... (“B...”) e, desde 2015, realizou a autoliquidação do imposto relativo aos serviços de construção civil, que adquiriu na qualidade de sujeito passivo do imposto, por aplicação da taxa de 23% à base tributável.

Porém, a Requerente entendeu que, desde Julho de 2015, data em que foi aprovada a delimitação da Área de Reabilitação Urbana (ARU) de ... podia realizar a autoliquidação à taxa reduzida, por estarem verificados os dois requisitos alternativos de que depende a aplicação da taxa reduzida de IVA de 6%, nos termos da verba 2.23 da Lista I do CIVA, ex vi artigo 18.º, n.º 1, alínea a), do mesmo diploma. Com base nesse entendimento, a Requerente efectuou o ajustamento ao imposto autoliquidado na declaração periódica do 4.º Trimestre de 2017.

A Administração Tributária não aceitou esse entendimento e, no Relatório da Inspeção Tributária que elaborou em inspeção que efectuou à Requerente, entendeu o seguinte, em suma:

- a reabilitação urbana realizada em áreas de reabilitação urbana obriga à existência simultânea da delimitação territorial da parcela territorial que justifica uma intervenção (ARU) e da correspondente estruturação concreta das intervenções a efectuar no interior da respectiva área de reabilitação urbana (Operação de Reabilitação Urbana, abreviadamente ORU);
- para enquadramento na verba 2.23 é necessário:
 - tratar-se de uma empreitada de reabilitação urbana;
 - essa empreitada tem de localizar-se em área de reabilitação urbana (...) delimitada nos termos legais.
- neste caso, o Aviso n.º 8811/15 limitou-se a publicar o acto de aprovação de delimitação territorial da ARU, enquanto o Aviso e 6513/2018 (publicado em 2018) deu publicação ao acto de aprovação da delimitação territorial da ARU e à aprovação da correspondente Operação de Reabilitação Urbana (ORU);
- só com a publicação em Diário da República do Aviso n.º 6513/2018 estão reunidas as condições impostas no artigo 7.º do RJRU para a realização de empreitadas de reabilitação urbana em áreas de reabilitação urbana, pois somente naquela data se encontra aprovada a delimitação da área de reabilitação e aprovada a operação de reabilitação urbana a desenvolver e só com a publicação ganham eficácia quer, a delimitação da área de reabilitação, quer a operação de reabilitação urbana a desenvolver, *ex vi* do disposto no RJRU (Regime Jurídico da Reabilitação Urbana (RJRU) aprovado pelo Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de Outubro, alterado pela Lei n.º 32/2012, de 14 de Agosto, pelo Decreto-Lei n.º 136/2014 de 9 de Setembro e pelo Decreto-Lei n.º 88/2017 de 27 de Julho), no n.º 4 do artigo 13.º quanto à aprovação da delimitação territorial e no n.º 5 do artigo 17.º, quanto à aprovação da ORU;
- assim, *«as obras realizadas pela A..., não obstante localizadas numa área territorialmente delimitada como ARU, não reúnem as condições impostas no regime jurídico da reabilitação urbana para que possam qualificar-se como reabilitação*

urbana em área da reabilitação urbana, não se subsumindo, por isso, à previsão constante da verba 2.23 da lista I anexa ao CIVA, não lhes sendo, em consequência, aplicável a taxa reduzida do IVA»;

- quanto ao enquadramento na parte final da verba 2.23, defendido pela Requerente no exercício do direito de audição, a Administração Tributária entendeu que a Requerente *«não provou que à operação (a obra/construção) de requalificação e reabilitação tenha sido reconhecido o interesse público nacional»*, pois *«a Resolução do Conselho de Ministros (RCM) nº 61/2012, de 10 de julho (...) limita-se a referir, no seu preâmbulo, o interesse no projeto da Escola – B..., como fundamento para proceder à suspensão e alteração de alguma regulamentação em matéria de ordenamento do território. A RCM referida não reconhece o interesse público nacional da operação (a obra/construção) de requalificação e reabilitação, como a norma prevista na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA exige»;*
- *«a RCM em causa procede tão-somente à suspensão parcial do regulamentado para o Plano Diretor Municipal de Cascais, pelo prazo de 2 anos; e à alteração da RAN. A RCM, refere, no seu preâmbulo, o interesse do projeto da escola B..., não refere nem reconhece interesse nacional à operação (obras) de requalificação ou reabilitação»;*
- *«no caso em apreço, não foi colocada em causa a existência de uma empreitada, tão-somente a sua qualificação como sendo de reabilitação urbana».*

A Requerente apresentou conclusões nas suas alegações em que refere, além do mais, o seguinte:

- decorre da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA que a taxa reduzida de IVA se aplica a:
 - i. empreitadas de reabilitação urbana realizadas em imóveis ou em espaços públicos localizados em ARU; ou a
 - ii. operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional;

-
- no caso em apreço, encontram-se preenchidas ambas as condições, pelo que se impõe a aplicação da taxa reduzida de IVA de 6% às operações em referência;
 - da Resolução do Conselho de Ministros n.º 61/2012 decorre o reconhecimento pelo Estado português do interesse público nacional que reveste a construção do Campus Universitário de ... da B..., tendo sido com esse fundamento que foram determinadas medidas excepcionais para a viabilização do mesmo;
 - são inúmeras as referências taxativas naquele diploma que evidenciam que a denominação “Projeto B...” se reporta à construção do Campus Universitário de ...;
 - o Estado português reconheceu também o interesse público nacional do projeto de construção na Declaração (extrato) n.º 175/2013, publicada em 12 de Agosto de 2013 na 2.ª Série do Diário da República n.º 154, que tornou público que foi proferido despacho pelo Secretário de Estado da Administração Local no sentido de declarar a utilidade pública da expropriação de determinadas parcelas onde foi construído o projecto B...;
 - as operações passivas em questão são subsumíveis na verba 2.23 da Lista I do CIVA, porquanto estamos perante empreitadas de reabilitação urbana realizadas num espaço público localizado em ARU;
 - a operação construtiva em apreço configura uma empreitada de reabilitação urbana nos termos definidos no RJRU, pois reporta-se à readaptação do tecido urbano no sentido da sua continuidade e simultânea modernização mediante o incurso em obras de remodelação, beneficiação de sistemas, equipamentos ou espaços, construção, reconstrução, ampliação, alteração, conservação ou demolição;
 - o Aviso n.º 8811/2015 contemplou a aprovação da ARU de ..., com uma área de 1.134.198 m², na qual foi construída o Projeto B...;
 - a verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA refere que o conceito de “reabilitação urbana” deve ser apurado nos termos em que se encontra definido no RJRU, o que remete para a definição que consta da alínea j) do artigo 2.º do RJRU, que não menciona a necessidade prévia de uma ORU aprovada para efeitos de classificação ou definição de determinada intervenção urbanística pública como empreitada de reabilitação urbana;

- se, tal como entende a Autoridade Tributária, o conceito de empreitada reabilitação urbana dependesse da verificação das condições do artigo 7.º, n.º 1, do RJRU – ou seja, de uma ARU e de uma ORU – o legislador não teria necessidade de especificar na verba 2.23 redundantemente, logo de seguida, que as empreitadas deveriam ser realizadas numa ARU;
- o conceito de reabilitação urbana previsto na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA não depende da prévia aprovação da ORU, remetendo somente para a definição de reabilitação urbana prevista na alínea j) do artigo 2.º do RJRU;
- a produção de efeitos fiscais a partir do momento da mera aprovação da ARU corresponde à intenção declarada pelo legislador no artigo 14.º, alínea b), do RJRU, que dita que a aprovação da ARU comporta o direito de beneficiar dos incentivos fiscais associados à reabilitação urbana;
- entendimento distinto sempre colidiria com o princípio constitucional da legalidade, na sua vertente formal, previsto nos artigos 103.º, n.ºs 2 e 3, e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP.

No presente processo, a Administração Tributária manteve a posição assumida no Relatório da Inspeção Tributária.

3.2. Questão da aplicação da verba 2.23 por se tratar de operação de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional

Na Resolução do Conselho de Ministros (RCM) n.º 61/2012, de 10 de Julho, refere-se, além do mais, o seguinte:

A promoção do crescimento económico constitui um dos objetivos primaciais do XIX Governo Constitucional, sendo a inovação e o desenvolvimento científico e tecnológico um dos fatores chave para a consecução desse desígnio.

Por conseguinte, entende o Governo que o Projeto da B..., doravante designado por Projeto B..., constitui uma iniciativa que se reveste de excepcional relevante interesse nacional e geral, na medida em que aquela instituição tem sido uma das faculdades que mais se tem destacado, a nível nacional e internacional, na área da Gestão e da Economia, oferecendo todas as garantias no que respeita à intenção de criar, neste setor, uma estrutura de formação e investigação de excelência a nível mundial, acolhendo um conjunto de profissionais nacionais e estrangeiros de topo, na área da Gestão e da Economia nos 1.º, 2.º e 3.º Ciclos, nos Programas de Executivos e, ainda, nos Programas Avançados de Investigação.

O excepcional relevante interesse nacional e geral do Projeto B... manifesta-se, ainda, no facto de permitir a dinamização da economia local e desenvolvimento regional, com a frequência de mais de 3000 alunos, com incidência nos mestrados pré-experiência, mestrado, MBA e doutoramento.

O concelho de Cascais apresenta características singulares, em termos de localização territorial no quadro da área metropolitana de Lisboa, para acolher e desenvolver um projeto como a B... .

A instalação no concelho de Cascais de um polo de excelência na formação, no conhecimento e na investigação, como é o caso do Projeto B..., constitui um valioso instrumento de dinamização do desenvolvimento económico e social, ao permitir a atração dos melhores profissionais e o aprofundamento das sinergias entre a instituição em causa, as autarquias, as instituições públicas e privadas, as empresas e as populações, com a conseqüente criação de cadeias de valor no comércio, nos serviços, no mercado imobiliário, no turismo e na restauração, entre outras áreas da atividade económica.

Acresce que, tendo em conta a sua localização, a concretização do Projeto B... promoverá a relação dos cidadãos com o mar, abrindo ao público amplas zonas de fruição cultural e de lazer nos seus espaços verdes e percursos internos, bem como a promoção turística e o desenvolvimento económico local a diversos níveis.

Na verdade, trata-se de um projeto que promove a competitividade regional, a internacionalização da economia e do conhecimento, aglutinando os objetivos definidos

como estratégicos para o nosso país, já inscritos no Programa Nacional da Política de Ordenamento do Território (PNPOT) e no Plano Regional de Ordenamento do Território da Área da Metropolitana de Lisboa (PROTAML), resultando de uma alteração significativa das perspetivas de desenvolvimento económico e social.

O Projeto B... situar-se-á no concelho de Cascais, tendo para o efeito sido celebrado um protocolo de colaboração entre o município de Cascais e a Faculdade de Economia da Universidade Nova de Lisboa, que consagra os termos da parceria estabelecida por estas duas entidades tendo em vista a respetiva implementação, realização e execução.

A Câmara Municipal e a Assembleia Municipal de Cascais já demonstraram, no âmbito das suas atribuições e competências, recetividade em acolher e viabilizar esta iniciativa, tendo aprovado, respetivamente, em 16 e 23 de abril de 2012, a declaração de excecional interesse municipal e geral do Projeto B... .

Consequentemente, o município de Cascais já deu início ao procedimento de aquisição, para disponibilização à Universidade ..., de um terreno com uma área aproximada de 104 200,11 m², situado em ..., na freguesia de ..., concelho de Cascais, composto por duas parcelas descritas na ... Conservatória do Registo Predial de Cascais, uma sob a ficha n.º ... e inscrita na matriz predial sob os artigos ... e ..., ambos da secção ..., e sob os artigos..., ... e ..., todos da secção ..., e outra sob a ficha n.º ... e inscrita na matriz sob o artigo ... da secção..., da referida freguesia de ..., terreno esse que, nos termos do aludido protocolo, o município de Cascais deve disponibilizar à Universidade ... até 14 de fevereiro de 2013.

O Projeto B... é, assim, um caso excecional de relevante interesse público municipal nacional e geral, que reveste carácter de urgência, designadamente, por fatores externos de concorrência, que pressionam as universidades a assumirem a excelência e a criarem condições diferenciadoras, aliando um campus universitário de alta qualidade, com a excelente localização, facilidade de acessos, num lugar icónico junto ao mar.

Além disso, reconhece-se que a celeridade necessária à execução do Projeto B... não se compadece com os prazos previstos para a conclusão dos procedimentos de

alteração ou revisão quer do Plano Diretor Municipal de Cascais, ratificado pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 96/97, de 19 de junho (PDM de Cascais), quer do Plano de Ordenamento da Orla Costeira de Cascais (Cidadela)-Forte de São Julião da Barra (POOC), aprovado pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 123/98, de 19 de outubro, não obstante já se terem inclusivamente iniciado os trabalhos preparatórios para a revisão do PDM de Cascais.

De facto, para que o Projeto B... possa ser executado em tempo útil, é necessário que esteja em conformidade com o ordenamento jurídico-urbanístico vigente, justificando-se, exclusivamente para tal objetivo, a alteração dos instrumentos de gestão territorial que incidem sobre a área onde aquele será executado, na parte em que tal se revele necessário.

Com efeito, de acordo o previsto no referido POOC, parte dos solos para onde se prevê a implementação do Projeto B... encontra-se qualificada como espaços de apoio às praias, uma vez que, numa pequena área, se localiza na faixa terrestre de proteção, ao longo da ..., na zona de

Já o PDM de Cascais qualifica os solos para onde se prevê a implementação do Projeto B... como espaços agrícolas, espaços de proteção e enquadramento e espaços canais, apesar de os mesmos se encontrarem integrados na malha urbana do concelho.

A suspensão total ou parcial de planos especiais e planos municipais de ordenamento do território, por resolução do Conselho de Ministros, determina que, nos termos legalmente previstos, inexistam a obrigatoriedade legal de estabelecer medidas preventivas.

Não obstante, são inequívocas as vantagens inerentes ao estabelecimento das medidas preventivas, enquanto medidas cautelares de natureza antecipatória. Nessa medida, estabelece-se a intervenção da Agência Portuguesa do Ambiente, I. P., enquanto autoridade nacional da água, no procedimento de licenciamento de operações urbanísticas em área do aludido POOC, acautelando, por esta via, a tutela dos interesses públicos relevantes.

Por outro lado, a localização do Projeto B... integra ainda terrenos em área abrangida pela Reserva Agrícola Nacional (RAN), conforme delimitação constante do

anexo à Portaria 911/94, de 13 de outubro, que aprova a carta da RAN relativa ao município de Cascais. A RAN constituiu uma área de jurisdição que visa a proteção dos solos identificados na carta de RAN, de acordo com o Decreto-Lei 73/2009, de 31 de março, que aprova o seu regime jurídico.

Para a concretização do Projeto B... é necessário excluir da RAN a área de 59 623,18 m², tendo em consideração o mencionado relevante interesse nacional e geral, sendo que a área agora excluída voltará a ser reintegrada, no todo ou em parte, caso não venha a ser destinada aos fins que fundamentam a sua exclusão. Para o efeito, a área a excluir é a identificada na planta anexa à presente resolução e que dela faz parte integrante.

Procede-se, assim, para o fim exclusivo da execução do Projeto B..., à suspensão parcial, quer dos artigos 25.º, 48.º, 50.º e 53.º do Regulamento do Plano Diretor Municipal de Cascais, ratificado através da Resolução do Conselho de Ministros n.º 96/97, de 19 de junho, quer dos artigos 81.º e 82.º do Regulamento do Plano de Ordenamento da Orla Costeira de Cascais (Cidadela)-Forte de São Julião da Barra, aprovado pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 123/98, de 19 de outubro, na área de implantação da B..., que consta da planta anexa à presente resolução, sendo as referidas suspensões estabelecidas pelo prazo de dois anos e acompanhadas do estabelecimento de medidas preventivas. Procede-se ainda à alteração, ao abrigo do artigo 17.º do Decreto-Lei 73/2009, de 31 de março, exclusivamente para o fim da realização, implementação e execução do Projeto B..., da delimitação a nível municipal da RAN, a qual substitui a delimitação atualmente existente, igualmente nos termos da planta anexa à presente resolução.

Resulta explicitamente do texto desta RCM o reconhecimento pelo B... **SBE**», que é repetidamente afirmado.

Esta RCM foi emitida, além do mais, ao abrigo dos artigos 100.º, n.º 2 alínea a), 107.º, n.º 9, e 109.º, n.º 2, do Decreto-Lei 380/99, de 22 de Setembro (¹), em que se estabelece que:

- «a suspensão, total ou parcial, de planos municipais de ordenamento do território é determinada: a) Por resolução do Conselho de Ministros, **em casos excepcionais de reconhecido interesse nacional** ou regional, ouvidas as câmaras municipais das autarquias abrangidas»; e
- «para salvaguardar **situações excepcionais de reconhecido interesse nacional** ou regional e garantir a elaboração dos planos especiais de ordenamento do território, o Governo pode estabelecer medidas preventivas e zonas de defesa e controlo urbano nos termos definidos na lei dos solos», através de RCM.

Assim, é manifesto que houve o reconhecimento pelo Governo, pela via jurídica adequada, do excepcional do interesse nacional do Projecto B... e da prova produzida resulta que esse projecto é o que foi implementado pela Requerente. Nem sequer foi aventado que a RCM se possa reportar a qualquer outro projecto urbanístico. Este reconhecimento do interesse nacional não pode ser entendido como não abrangendo as obras de requalificação e reabilitação, pois a concretização do projecto referido necessariamente pressupunha a realização das obras necessárias.

Por isso, desde logo, se tem de concluir que as liquidações impugnadas enfermam de erro sobre os pressupostos de facto e de direito, já que assentam nos pressupostos, afirmados no Relatório da Inspeção Tributária, de que a Requerente «*não provou que à operação (a obra/construção) de requalificação e reabilitação tenha sido reconhecido o interesse público nacional*» e que a RCM «*não refere nem reconhece interesse nacional à operação (obras) de requalificação ou reabilitação*».

Por outro lado, a parte final da verba 2.23 do CIVA prevê a aplicação da taxa reduzida às «*empreitadas de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico, realizadas ...*».

¹ Alterado pelos Decretos-Leis n.ºs 53/2000, de 7 de Abril, e 310/2003, de 10 de Dezembro, pelas Leis n.ºs 58/2005, de 29 de Dezembro, e 56/2007, de 31 de Agosto, e pelos Decretos-Leis n.ºs 316/2007, 46/2009, de 20 de Fevereiro, 181/2009, de 7 de Agosto, e 2/2011, de 6 de Janeiro.

no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional».

Quanto a esta hipótese de aplicação da taxa reduzida, não há qualquer suporte textual para exigir a localização em áreas de reabilitação urbana delimitadas pelos municípios, nem para exigir que haja operação de reabilitação urbana decidida pelo município, pois o texto da norma apenas alude a empreitada que seja de «*reabilitação urbana*», à luz da definição fornecida pelo diploma específico, que é o Regime Jurídico da Reabilitação Urbana, aprovado pelo Decreto-lei n.º 307/2009, de 23 de Outubro (²).

A definição referida consta da alínea j) do artigo 2.º do RJRU, em que se refere a «*Reabilitação urbana*» como «*a forma de intervenção integrada sobre o tecido urbano existente, em que o património urbanístico e imobiliário é mantido, no todo ou em parte substancial, e modernizado através da realização de obras de remodelação ou beneficiação dos sistemas de infra-estruturas urbanas, dos equipamentos e dos espaços urbanos ou verdes de utilização colectiva e de obras de construção, reconstrução, ampliação, alteração, conservação ou demolição dos edifícios*».

Nesta definição não há qualquer referência às áreas de reabilitação urbana delimitadas pelos municípios, nem a operações de reabilitação urbana decididas pelos municípios e é inequívoco que poderão existir obras de reabilitação urbana fora das áreas definidas pelos municípios, relevantes a efeitos fiscais, pois a verba 2.24 da lista I anexa ao CIVA refere expressamente a aplicação da taxa reduzida às «*empreitadas de reabilitação de imóveis que, independentemente da localização, sejam contratadas directamente pelo Instituto da Habitação e da Reabilitação Urbana (IHRU)*».

Por outro lado, se também fosse exigível para as situações em que é reconhecido interesse público nacional o requisito da localização em área de reabilitação urbana previsto na primeira parte da verba 2.23, a hipótese prevista na parte final como alternativa e como aditamento, operado pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, à hipótese prevista na primeira parte, na redacção inicial, seria inútil, pois as situações nela enquadráveis já seriam abrangidas pela primeira parte desta norma.

² Alterado pelo Decreto-Lei n.º 136/2014 -de 9 de Setembro, pela Lei n.º 32/2012, de 14 de Agosto, pelo Decreto-Lei n.º 88/2017, de 27 de Julho, e pelo Decreto-Lei n.º 66/2019, de 21 de Maio.

Por isso, a interpretação da Administração Tributária, que se reconduz a que não tenha sido operado o aditamento referido, contraria a intenção legislativa subjacente à referida alteração legislativa, efectuada pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro.

De resto, sendo a redução de taxa um benefício fiscal (artigo 2.º, n.º 2, do EBF) que pretende incentivar a realização de empreitadas de reconhecido interesse público **nacional**, nem se compreenderia que ficasse subordinado à iniciativa dos municípios de delimitarem áreas de reabilitação urbana e decidirem a implementação nelas de operações de reabilitação, pois estes estão legalmente vocacionados para definir o interesse público à escala **municipal e não nacional**.

A referida verba 2.24 da Lista I anexa ao CIVA confirma que a aplicação da taxa reduzida a empreitadas de reabilitação de imóveis não é limitada às áreas de reabilitação urbana definidas pelos municípios, pois abrange a generalidades da *«empreitadas de reabilitação de imóveis que, **independentemente da localização**, sejam contratadas directamente pelo Instituto da Habitação e da Reabilitação Urbana (IHRU), bem como as que sejam realizadas no âmbito de regimes especiais de apoio financeiro ou fiscal à reabilitação de edifícios ou ao abrigo de programas apoiados financeiramente pelo IHRU»*.

Aliás, é por ser admitida, para efeitos do RJRU, *«reabilitação urbana»* fora de áreas de reabilitação urbana que na Parte II deste diploma se prevê um específico *«regime da reabilitação urbana em áreas de reabilitação urbana»* (nos artigos 7.º e seguintes).

Assim, numa perspectiva que tenha em mente a globalidade deste regime de aplicação da taxa reduzida e a coerência das opções legislativas ínsita no princípio da unidade da ordem jurídica (artigo 9.º, n.º 1, do Código Civil), não se poderia justificar, decerto, que a localização em áreas de reabilitação urbana definidas pelos municípios não fosse condição da aplicação da taxa reduzida nas situações em que o interesse público na realização de um projecto urbanístico é reconhecido por um instituto público (o IHRU) e o fosse quando esse interesse público é reconhecido pelo próprio Governo, que é o órgão superior da administração pública (artigo 182.º da CRP).

Pelo exposto, conclui-se que as liquidações impugnadas enfermam de erro de interpretação da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, por terem com pressuposto o entendimento, adoptado no Relatório da Inspeção Tributária, de que, em todas as situações

nela previstas, inclusivamente quando é reconhecido pelo Governo o interesse público nacional das operações de requalificação e reabilitação, seria necessário para aplicar a taxa reduzida que a empreitada se localizasse em área de reabilitação urbana já delimitada.

Nestes termos, conclui-se que as liquidações impugnadas enfermam de vícios de erro sobre os pressupostos de facto e erro sobre os pressupostos de direito, que constituem vícios de violação de lei, que justificam a anulação daquelas, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

3.3. Decisão da reclamação graciosa

A decisão da reclamação graciosa confirmou as liquidações impugnadas, pelo que enferma dos mesmos vícios que justificam a sua anulação.

3.4. Questões de conhecimento prejudicado

Resultando do exposto a declaração de ilegalidade das liquidações que são objecto do presente processo, por vício que impede a renovação dos actos, fica prejudicado, por ser inútil (artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC), o conhecimento dos restantes vícios que lhes são imputados pela Requerente.

Na verdade, o artigo 124.º do CPPT, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, do RJAT, ao estabelecer uma ordem de conhecimento de vícios, pressupõe que, julgado procedente um vício que assegura a eficaz tutela dos direitos dos impugnantes, não é necessário conhecer dos restantes, pois, se fosse sempre necessário apreciar todos os vícios imputados ao acto impugnado, seria indiferente a ordem do seu conhecimento.

Pelo exposto, não se toma conhecimento dos restantes vícios imputados pela Requerente.

4. Decisão

Nestes termos acordam neste Tribunal Arbitral em:

- A) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- B) Anular a liquidação adicional de IVA n.º 2019..., de 13 de Fevereiro de 2019, e a demonstração de liquidação de juros compensatórios n.º 2019..., de 15 de Fevereiro de 2019, ambas respeitantes ao período de 2018/03T;
- C) Anular a liquidação de IVA n.º 2019..., a demonstração de acerto de contas n.º 2019..., a demonstração de liquidação de juros compensatórios n.º 2019... e a demonstração de acerto de contas de juros n.º 2019..., todas de 14 de Fevereiro de 2019, respeitantes ao período de 2018/09T;
- D) Anular a decisão da reclamação graciosa n.º ...2019... .

5. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 305.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 3.º, n.º 2, do Regulamento de € **406.418,52**.

6. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 6.732,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 02-12-2020

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Catarina Belim)

(Clotilde Celorico Palma)