

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 137/2022-T

Tema: IVA – Verba 2.23 da lista I anexa ao CIVA.

Sumário

I – Em sede do IVA, resultam, como condições para aplicar o disposto na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código: i) Tratar-se de uma empreitada de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico; ii) A empreitada de reabilitação urbana, localizar-se em área de reabilitação urbana (...) delimitadas nos termos legais.

II - O legislador tributário não previu, na verba 2.23 da lista I anexa ao Código do IVA, a obrigação de a aplicação da taxa reduzida de IVA a empreitadas de reabilitação urbana pressupor a prévia apreciação e aprovação do respetivo pedido de licenciamento por parte da entidade competente.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Professor Nuno Cunha Rodrigues (árbitro-presidente), Professora Clotilde Celorico Palma e Dr. Armando Oliveira (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 20-05-2022, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. A... S.À.R.L., sociedade de responsabilidade limitada constituída ao abrigo das leis do Luxemburgo, com sede em ..., Luxemburgo, registada junto do Registo do Comércio e das

Sociedades do Luxemburgo (Registre de Commerce et des Sociétés) sob o número ... e com o número de entidade estrangeira equiparada e de contribuinte fiscal ... (doravante "A...") e B... S.À.R.L., sociedade de responsabilidade limitada constituída ao abrigo das leis do Luxemburgo, com sede em ..., Luxemburgo, registada junto do Registo do Comércio e das Sociedades do Luxemburgo (Registre de Commerce et des Sociétés) sob o número B... e com o número de entidade estrangeira equiparada e de contribuinte fiscal ... (adiante designada como "B..."), conjuntamente designadas como "Requerentes", na qualidade de sócias únicas de C..., LDA., sociedade de direito português registada sob o número único de pessoa coletiva e contribuinte fiscal ..., inserida na área de competência territorial do Serviço de Finanças de Oeiras – ... e com última sede na ..., n.º ... Carnaxide (adiante designada como "C...") apresentaram, em 07/03/2022, um pedido de constituição do tribunal arbitral, nos termos dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em conjugação com a alínea a) do art. 99.º do CPPT, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada apenas por Requerida AT).

2. As Requerentes pedem a declaração de ilegalidade e anulação dos atos tributários de autoliquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado ("IVA") efetuados pela C... e refletidos nas declarações periódicas n.º ..., relativa ao terceiro trimestre de 2019, e n.º..., relativa ao quarto trimestre de 2019, bem como da decisão de indeferimento do recurso hierárquico n.º ...2020... e ainda da decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2020... .

3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD a 09-03-2022 e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nessa mesma data.

4. 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, o Conselho Deontológico designou como árbitros do Tribunal Arbitral coletivo os Professor Nuno Cunha Rodrigues; Professora Clotilde Celorico Palma e Dr. Armando Oliveira, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

5. Em 02-05-2022 foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 20-05-2022.

7. Por despacho arbitral de 27-06-2022 foi dispensada a reunião do Tribunal Arbitral a que se refere o artigo 18.º do RJAT e determinado o prosseguimento do processo mediante a notificação das partes para apresentarem alegações escritas facultativas pelo prazo sucessivo de dez dias, o que ambas as partes vieram a fazer.

10. Foi indicado o prazo de dois meses como data previsível para a prolação da decisão arbitral.

11. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente.

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

13. O processo não enferma de nulidades.

II. DO PEDIDO DAS REQUERENTES:

As Requerentes solicitam a anulação dos atos tributários de autoliquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) efetuados pela C... e refletidos nas declarações periódicas n.º..., relativa ao terceiro trimestre de 2019, e n.º..., relativa ao quarto trimestre de 2019, bem como da decisão de indeferimento do recurso hierárquico n.º ...2020... e ainda da decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2020... .

Em síntese, entendem as Requerentes que a empreitada de reabilitação e conservação do edifício localizado no n.º ... da Rua ..., em Lisboa, reunia as condições legais para que sobre o seu valor total fosse liquidado IVA à taxa reduzida de 6%, de harmonia com a verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA.

De acordo com as Requerentes, a aplicabilidade da taxa reduzida de 6% prevista na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA depende somente de (i) tratar-se de uma empreitada de reabilitação urbana, sendo o conceito de reabilitação urbana relevante para o efeito o que consta do artigo 2.º, n.º 1, alínea j), do RJRU, (ii) realizada em imóvel(is) (iii) localizado(s) numa ARU delimitada nos termos legais.

III. DA RESPOSTA DA REQUERIDA AT:

Em resposta, a Requerida AT arguiu que, para efeitos de aplicação da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, deve o sujeito passivo possuir elementos que comprovem que a obra se encontra em conformidade com as disposições do Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23/10.

Mais invocou que as obras em questão, não obstante localizadas numa área delimitada como ARU [Área de Reabilitação Urbana], não reúnem as condições impostas no RJRU [Regime Jurídico da Reabilitação Urbana], aprovado pelo Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro], para poderem qualificar-se como obra de reabilitação urbana em área de reabilitação urbana, e assim, enquadrarem-se na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA”.

Acresce que, na opinião da Requerida AT, tendo em consideração o RJRU e as informações vinculativas emanadas sobre esta matéria, a aplicação da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, sobre empreitadas de reabilitação de imóveis, fica dependente das seguintes condições:

- a) Enquadramento da obra na definição de reabilitação urbana, prevista na alínea j) do artigo 2.º do RJRU;
- b) Imóvel, alvo de intervenção, localizar-se em zona legalmente delimitada como área de reabilitação urbana;
- c) Comunicação prévia e respetiva aprovação de licenciamento pelo município ou entidade gestora;

d) Os serviços prestados tenham a natureza de empreitadas “gerais”, não abrangendo os meros fornecimentos de bens e aquisição de materiais nem a aquisição de outros serviços não abrangidos pelo contrato de empreitada geral;

e) A fatura deve indicar o dono da obra e a área de reabilitação urbana onde se localiza e segundo n.º 5 do artigo 36º do CIVA, devem conter a denominação usual dos serviços prestados com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável.

Entende ainda a Requerida AT, em síntese, que não foi possível estabelecer uma correlação direta entre a descrição das faturas e a restante documentação apresentada, impossibilitando a confirmação de se encontrarem efetivamente reunidos os pressupostos legalmente exigidos para enquadramento dos serviços de construção civil em causa, na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA.

IV. MATÉRIA DE FACTO:

A. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

1. A A... S.À.R.L. é uma sociedade de responsabilidade limitada constituída ao abrigo das leis do Luxemburgo, com sede em ..., Luxemburgo, registada junto do Registo do Comércio e das Sociedades do Luxemburgo (Registre de Commerce et des Sociétés) sob o número B... e com o número de entidade estrangeira equiparada e de contribuinte fiscal...;
2. A B... S.À.R.L., é uma sociedade de responsabilidade limitada constituída ao abrigo das leis do Luxemburgo, com sede em ..., Luxemburgo, registada junto do Registo do Comércio e das Sociedades do Luxemburgo (Registre de Commerce et des Sociétés) sob o número B... e com o número de entidade estrangeira equiparada e de contribuinte fiscal ...;

3. A A... e a B... eram sócias únicas da C..., LDA., sociedade de direito português, registada sob o número único de pessoa coletiva e contribuinte fiscal ..., inserida na área de competência territorial do Serviço de Finanças de Oeiras – ... e com última sede na ... Carnaxide;
4. A C... era uma sociedade de direito português, constituída em dezembro de 2017, cujo objeto social compreendia, entre outras atividades, a “Compra, venda e revenda de imóveis adquiridos para o mesmo fim, a exploração de direitos similares aos de propriedade, a promoção imobiliária, a gestão e desenvolvimento de projetos e investimentos imobiliários e a gestão de imóveis próprios, a gestão de condomínios, o arrendamento e exploração de imóveis próprios e de empreendimentos imobiliários”
5. A partir de julho de 2018, o capital social da C... passou a ser detido na totalidade, em partes iguais, pela A... e pela B...;
6. Em 26 de julho de 2018, a C... adquiriu o prédio urbano afeto a serviços inscrito na matriz sob o artigo ... da freguesia de ..., concelho de Lisboa, localizado no n.º ... da Rua ..., correspondente a um edifício destinado a escritórios composto por dez pisos acima do solo e por dois pisos de estacionamento em cave;
7. O edifício está localizado na Área de Reabilitação Urbana de Lisboa (adiante “ARU”), conforme o Aviso da Câmara Municipal de Lisboa n.º .../2015, publicado no Diário da República, 2.ª Série, n.º 148, de 31 de julho de 2015;
8. A C... celebrou com a D..., S.A., contribuinte fiscal n.º ... (adiante simplesmente “D...”), em 3 de junho de 2019, o Contrato de Empreitada relativo a Obras de alteração no interior do edifício e conservação da fachada – Rua;
9. As obras realizadas ao abrigo do contrato de empreitada tiveram em vista uma renovação e beneficiação geral do edifício para que o mesmo, com décadas de utilização, fosse dotado das condições técnicas e de segurança (e.g. deteção e proteção contra incêndios) exigidas pelas leis e regulamentos em vigor para o seu uso normal;
10. Em contrapartida da empreitada de reabilitação e conservação a C... pagou o montante de € 1.985.830,75, “acrescido de IVA à taxa legal em vigor”;
11. Todas as faturas emitidas pela D... tinham um valor de IVA igual a zero e a expressão “IVA autoliquidação”, conforme é exigido pelo artigo 36.º, n.º 13, do Código do IVA;

12. O descritivo das faturas exibidas pelas Requerentes é: “19050 ...- ...Lisboa - Execução de alteração no interior do edifício e conservação da fachada – Rua ..., Lisboa”.
13. Competia à C..., enquanto adquirente do serviço e sujeito passivo enquadrado no regime normal trimestral de IVA, autoliquidar e entregar o imposto devido no âmbito da empreitada de reabilitação;
14. A C... autoliquidou IVA à taxa normal de 23% sobre o preço da empreitada de reabilitação incluído nas faturas emitidas pela D... no terceiro e quarto trimestres de 2019;
15. Na declaração periódica de IVA relativa ao terceiro trimestre de 2019 identificada pelo n.º ... e submetida em 23 de outubro de 2019, a C... declarou como base tributável de transmissões de bens e prestações de serviços em que liquidou imposto à taxa normal o montante de € 836.540,07, i.e., a soma dos valores das faturas n.ºs 2019/289 (€ 595.749,23) e 2019/370 (€ 240.790,84) emitidas pela empreiteira sem IVA, tendo apurado, como imposto a favor do Estado, o montante de € 192.404,21, i.e., a aplicação da taxa normal de 23% sobre a base tributável de € 836.540,07;
16. Na declaração periódica de IVA relativa ao quarto trimestre de 2019 identificada pelo n.º ... e submetida em 22 de janeiro de 2020, a C... declarou como base tributável de transmissões de bens e prestações de serviços em que liquidou imposto à taxa normal o montante de € 505.725,30, i.e., exatamente o valor da fatura n.º 2019/391 emitida pela empreiteira sem IVA, tendo apurado como imposto a favor do Estado, o montante de € 116.316,82, i.e., a aplicação da taxa normal de 23% sobre a base tributável de € 505.725,30;
17. As Requerentes apresentaram documentação adicional que permite à AT apurar quais os imóveis e as correspondentes faturas onde foi aplicada a taxa reduzida de IVA por forma a realizar a correspondência, de forma total e equivalente, com a (auto)liquidação de IVA operada pela C... .
18. No dia 16 de abril de 2020, a C... apresentou junto do Serviço de Finanças de Oeiras – ... uma reclamação graciosa na qual peticionou a anulação dos atos de autoliquidação de IVA constantes das declarações periódicas relativas ao terceiro e ao quarto trimestre do ano de 2019 nos montantes de € 142.211,81 (cento e quarenta e dois mil

duzentos e onze euros e oitenta e um cêntimos) e de € 85.973,30 (oitenta e cinco mil novecentos e setenta e três euros e trinta cêntimos), nesta ordem, por incorreta aplicação da taxa normal de imposto de 23% em detrimento da taxa reduzida de 6% prevista na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA;

19. Os valores reclamados pela C... resultavam do seguinte apuramento:

Fatura n.º	Data	Valor (sem IVA)	IVA à taxa normal (23%)	IVA à taxa reduzida (6%)	Diferença
2019/289	10/07/2019	€ 595.749,23	€ 137.022,32	€ 35.744,95	€ 101.277,37
2019/370	17/09/2019	€ 240.790,84	€ 55.381,89	€ 14.447,45	€ 40.934,44
2019/391	03/10/2019	€ 505.725,30	€ 116.316,82	€ 30.343,52	€ 85.973,30
Totais			€ 308.721,04	€ 80.535,92	€ 228.185,11

20. A C... foi notificada, por intermédio do ofício da Direção de Finanças de Lisboa n.º..., de 16 de setembro de 2020, do despacho do Diretor de Finanças Adjunto proferido em regime de delegação de competências em 14 de setembro de 2020 que indeferiu a reclamação graciosa;
21. Inconformada com o indeferimento da reclamação graciosa, no dia 20 de outubro de 2020 a C... interpôs recurso hierárquico;
22. Por meio do ofício da Direção de Serviços do IVA de 29 de novembro de 2021 com o n.º ..., a C... foi notificada do despacho da Diretora de Serviços datado de 23 de novembro de 2021 pelo qual o recurso hierárquico foi indeferido;
23. Em 23 de dezembro de 2020, foi registado o encerramento da liquidação da C..., com a consequente extinção desta sociedade;

B. Factos não provados

Não se provaram outros factos com relevância para a decisão arbitral.

C. Fundamentação da matéria de facto

O Tribunal não está obrigado a pronúncia sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar apenas a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas)

de pedir que fundamentam o pedido formulado pelo autor (cfr. artigos 596.º, n.º 1 e 607.º, n.ºs 2 a 4, do Código do Processo Civil) e consignar se a considera provada ou não provada (cf. ainda o artigo 123.º, n.º 2, do Código do Processo e Procedimento Tributário, *ex vi* artigo 29º, do RJAT).

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e de conhecimento das pessoas (cfr. artigo 607.º, n.º 5 do Código do Processo Civil).

Somente quando a força probatória de certos meios se encontra pré-estabelecida na lei (v.g. força probatória plena dos documentos autênticos - cfr. artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

A matéria de facto dada como provada tem génese nos documentos juntos pelo Requerente bem como o processo administrativo, de que foi junta cópia pela AT os quais, analisados de forma crítica, constituem a base da convicção do Tribunal quanto à realidade dos factos descrita supra.

VI. DO DIREITO:

A *questão decidenda* nos presentes autos visa, essencialmente, determinar se a empreitada de reabilitação e conservação do edifício localizado no n.º ... da Rua ..., em Lisboa, reunia as condições legais para que, sobre o seu valor total, fosse liquidado IVA à taxa reduzida de 6%, de harmonia com a verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA.

Em ordem a responder a esta questão cumpre apreciar o disposto na 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 normativa:

- i) Tratar-se de uma empreitada de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico.
- ii) Deve, a empreitada de reabilitação urbana, localizar-se em área de reabilitação urbana (...) delimitadas nos termos legais.

Estão em causa duas questões distintas que importa analisar.

A primeira diz respeito ao conceito de *“empreitada de reabilitação urbana”*, tal como definida em diploma específico.

Importa começar por analisar o conceito de *“empreitada”*.

Assim, e na ausência de uma definição de empreitada no ordenamento jurídico fiscal, vale, de harmonia com o artigo 11.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária (LGT), a noção afirmada no artigo 1207.º do Código Civil, segundo o qual é *“o contrato pelo qual uma das partes se obriga em relação à outra a realizar certa obra, mediante um preço”*. Esta noção é secundada pela AT que, no § 9 da ficha doutrinária no processo n.º 13835, entende ser *“essencial, portanto, que o mesmo [contrato de empreitada] tenha por objeto a realização de uma obra, feita segundo determinadas condições, por um preço previamente estipulado, um trabalho ajustado globalmente e não consoante o trabalho diário”*.

Por outro lado devemos ainda apurar o conceito de *“reabilitação urbana”*.

Para o efeito deve ser convocado o Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro, que aprovou o Regime Jurídico da Reabilitação Urbana (*“RJRU”*).

Nos termos do artigo 2.º, alínea j), do RJRU, reabilitação urbana corresponde à *“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 infraestruturas urbanas, dos*

equipamentos e dos espaços urbanos ou verdes de utilização coletiva e de obras de construção, reconstrução, ampliação, alteração, conservação ou demolição dos edifícios”.

Este conceito de “reabilitação urbana” – conceito amplo, sublinhe-se - é distinto de outros conceitos, igualmente previstos no Regime Jurídico da Reabilitação Urbana.

Temos presente, em especial, o conceito de “reabilitação de edifícios”, previsto na alínea i) do mesmo artigo 2.º. Este último corresponde à “forma de intervenção destinada a conferir adequadas características de desempenho e de segurança funcional, estrutural e construtiva a um ou a vários edifícios, às construções funcionalmente adjacentes incorporadas no seu logradouro, bem como às frações eventualmente integradas nesse edifício, ou a conceder-lhes novas aptidões funcionais, determinadas em função das opções de reabilitação urbana prosseguidas, com vista a permitir novos usos ou o mesmo uso com padrões de desempenho mais elevados, podendo compreender uma ou mais operações urbanísticas.”

Face a esta definição, poder-se-ia considerar que a empreitada *sub judice* dizia respeito à “reabilitação de um edifício” e não a “reabilitação urbana”.

Na verdade, o mesmo artigo 2.º define, na alínea h), “operação de reabilitação urbana” como o “conjunto articulado de intervenções visando, de forma integrada, a reabilitação urbana de uma determinada área” (e não, note-se, de edifícios).

Porém, esta distinção, que resulta do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de Outubro (RJRU), não foi considerada pelo legislador na verba 2.23 da lista I anexa ao Código do IVA.

Recorde-se que esta verba 2.2.3 abrange as “Empreitadas de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico, **realizadas em imóveis ou em espaços públicos localizados em áreas de reabilitação urbana (...)**” (sublinhado nosso)

Por outras palavras, o legislador quis abranger, na verba 2.23, as empreitadas de reabilitação urbana realizadas em *imóveis* localizados em áreas de reabilitação urbana.

Acresce que, como vimos, a noção ampla de “reabilitação urbana” abrange, no segmento final da definição legal prevista no RJRU (também) as obras de construção, reconstrução, ampliação, alteração, conservação ou demolição dos edifícios.

Ora foi dado como provado que a C... celebrou com a D..., em 3 de junho de 2019, um Contrato de Empreitada relativo a obras de alteração no interior do edifício e conservação da fachada – Rua ... pelo que, face ao exposto, este contrato não pode deixar de ser qualificado como uma “empreitada de reabilitação urbana”, para efeitos do disposto na verba 2.23. da lista I anexa ao Código do IVA.

Consequentemente, o contrato de empreitada *sub judice* não pode deixar de ser considerado como um contrato de empreitada de reabilitação urbana.

Com efeito, e como foi dado como provado, as obras realizadas ao abrigo do contrato de empreitada tiveram em vista uma renovação e beneficiação geral do edifício para que o mesmo, com décadas de utilização, fosse dotado das condições técnicas e de segurança (e.g. deteção e proteção contra incêndios) exigidas pelas leis e regulamentos em vigor para o seu uso normal.

Aqui chegados está ainda por determinar se, no caso *sub judice*, foi respeitado o segundo segmento da verba 2.23, isto é, se a empreitada de reabilitação urbana está localizada em área de reabilitação urbana delimitada nos termos legais.

Vejam os.

Conforme dado como provado, o edifício está localizado na Área de Reabilitação Urbana de Lisboa (“ARU”), conforme o Aviso da Câmara Municipal de Lisboa n.º .../2015, publicado no Diário da República, 2.ª Série, n.º 148, de 31 de julho de 2015, e o mapa obtido junto dos serviços camarários.

Não subsiste, portanto, qualquer dúvida de que o edifício está localizado em área de reabilitação urbana delimitada nos termos legais, estando por isso verificado o segundo segmento da verba 2.23. da lista I anexa ao Código do IVA.

Coloca-se ainda uma outra questão relativa à interpretação da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, uma vez que a Requerida AT entende que a sua aplicação está dependente de comunicação prévia e respetiva aprovação de licenciamento pelo município ou entidade gestora.

Invoca, para o efeito, o disposto no artigo 44.º, n.º 1 do RJEU, de harmonia com o qual a execução de uma reabilitação urbana fica sujeita a licenciamento e admissão de comunicação prévia de operações urbanísticas e autorização de utilização, inspeções, vistorias e cobrança de taxas.

A esta luz, a Requerida AT *infere* que, para que uma empreitada de construção civil em imóvel localizado numa ARU seja suscetível de enquadramento na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, e, portanto, tributada à taxa reduzida de IVA, constante da alínea a) do n.º 1 do artigo 18º do CIVA, é necessário, que a apreciação e aprovação do respetivo pedido de licenciamento, nos termos do artigo 4.º do RJUE, seja efetuada pela respetiva câmara municipal (ou entidade gestora, no âmbito de poderes delegados, de acordo com o disposto no RJUE).

Este argumento não é procedente. Com efeito, esta alegação da Requerida AT não pode deixar de se considerar como uma *inferência* ou uma dedução, que não está suportada no texto da verba 2.23 da lista I anexa ao Código do IVA.

Na verdade, em nenhum segmento da verba 2.23 se determina que, tendo em vista a aplicação da taxa reduzida de IVA, seja necessário que a apreciação e aprovação do respetivo pedido de licenciamento seja efetuada pela respetiva câmara municipal, nos termos do artigo 4.º do RJUE.

Em rigor estão em causa matérias distintas: (a) a (eventual) aplicação de uma taxa reduzida de IVA a empreitadas de reabilitação urbana situadas área de reabilitação urbana e (b) o processo de licenciamento de obras de reabilitação urbana.

A primeira, de natureza fiscal, abrange a situação *sub judice* e convoca a interpretação da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, sabendo-se que esta interpretação não pode

deixar de ter na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso (cfr. artigo 9.º, n.º 2 do Código Civil).

A segunda, de natureza jurídico-urbanística, está relacionada com a necessidade de submeter a apreciação e aprovação do respetivo pedido de licenciamento a execução de uma obra de reabilitação urbana.

Ora o legislador tributário não previu – porque não quis - na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, a obrigação de a aplicação da taxa reduzida de IVA a empreitadas de reabilitação urbana pressupor a prévia apreciação e aprovação do respetivo pedido de licenciamento por parte da entidade competente.

Tal hipótese não encontra o mínimo suporte na lei, pelo que o seu acolhimento no atual contexto violaria o princípio da legalidade tributária, *maxime* da tipicidade tributária, previsto no artigo 103.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa.

Não pode, por isso, proceder a alegação da Requerida AT segundo a qual, para que uma empreitada de construção civil em imóvel localizado numa ARU seja suscetível de enquadramento na verba 2.23 da Lista I Anexa ao CIVA, é necessário que a apreciação e aprovação do respetivo pedido de licenciamento, seja efetuada pela respetiva câmara municipal (ou entidade gestora, no âmbito de poderes delegados, de acordo com o disposto no RJUE), nos termos do artigo 4.º do RJUE (Regime jurídico da urbanização e edificação, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 555/99, de 16 de dezembro).

Aqui chegados, está ainda por verificar uma derradeira condição, assinalada pela Requerida AT como necessária em ordem a permitir beneficiar da taxa reduzida de IVA: a indicação, na fatura, do dono da obra e da área de reabilitação urbana onde se localiza e ainda, segundo n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, a referência à denominação usual dos serviços prestados com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável.

Vejamos.

Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, «A fatura é um elemento essencial do direito de um sujeito passivo à dedução do IVA pago a montante, nos termos da Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «Diretiva IVA»). Com efeito, a fatura devidamente emitida tem sido classificada como o «título de acesso» ao direito à dedução, dado que tem uma «função de seguro» para a autoridade tributária nacional ao estabelecer um nexo entre a dedução do imposto pago a montante e o pagamento de imposto.» (assim, cfr. acórdão de 30 de Maio de 2018, Lucrețiu Hadrian Vădan/Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, Processo C-664/16, parágrafo 1, disponível em <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=202348&pageIndex=0&doclang=PT&mode=req&dir=&occ=first&part=1>).

Nesse sentido, o artigo 36.º do CIVA estabelece determinados requisitos na emissão de facturas ou documentos equivalentes.

Daqui resulta que, para o CIVA, uma factura passada em forma legal é a que respeite o estatuído no artigo 36.º. Dito de outra forma, a factura que não respeite todas as exigências previstas naquele artigo não é uma factura passada na forma legal.

A este propósito prescreve o artigo 36.º (Prazo de emissão e formalidades das facturas e documentos equivalentes), n.º 5, alíneas b) e f), do CIVA, que:

«5 - As facturas ou documentos equivalentes devem ser datados, numerados sequencialmente e conter os seguintes elementos:

(...)

b) A quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável; as embalagens não efectivamente transaccionadas devem ser objecto de indicação separada e com menção expressa de que foi acordada a sua devolução;

(...)

f) A data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, em que os serviços foram realizados ou em que foram efectuados pagamentos anteriores à realização das operações, se essa data não coincidir com a da emissão da factura.».

A expressão «quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos bens necessários à determinação da taxa aplicável» tem como finalidade permitir quer ao cliente quer à Administração Tributária controlarem se a taxa incidente sobre o valor tributável é a correcta (neste sentido, entre muitos outros, vide acórdão deste TCA de 19.05.2009, proferido no processo n.º 26/09, disponível em texto integral em www.dgsi.pt).

A este propósito deve assinalar-se novamente a jurisprudência do TJUE, agora no acórdão Barlis, processo C-516/14, de 15 de setembro de 2016 (disponível em <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=183364&doclang=PT>) relativa à importância de ponderar as consequências de uma violação do artigo 226.º da DIVA sobre o exercício do direito à dedução à luz das finalidades prosseguidas pela referida norma.

Reforçando a jurisprudência em matéria de vícios formais, o TJUE refere, no parágrafo 42, que o princípio da neutralidade do IVA “*exige que a devolução deste imposto pago a montante seja concedida se os requisitos materiais estiverem cumpridos mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certos requisitos formais. Por conseguinte, quando a Administração Fiscal dispõe dos dados necessários para saber se os requisitos materiais foram cumpridos não pode impor condições suplementares ao direito do sujeito passivo de dedução do imposto que possam ter por efeito eliminar esse direito (v., neste sentido, acórdãos de 21 de outubro de 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, n.º 42; de 1 de março de 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, C-280/10, EU:C:2012:107, n.º 43; e de 9 de julho de 2015, Salomie e Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, n.os 58, 59 e jurisprudência aí referida)*”.

E concretiza acrescentando “*Daqui resulta que a Administração Fiscal não pode recusar o direito a dedução do IVA pelo simples facto de a fatura não preencher os requisitos exigidos*

pelelo artigo 226.º, n.º 6 e 7, da Diretiva 2006/112, se dispuser de todos os dados para verificar se os requisitos substantivos relativos a este direito se encontram satisfeitos.”

Nos presentes autos as Requerentes apresentaram documentação adicional que permite à AT apurar quais os imóveis e as correspondentes faturas onde foi aplicada a taxa reduzida de IVA por forma a realizar a correspondência, de forma total e equivalente, com a (auto)liquidação de IVA operada pela C... .

Assim, além de ter sido dado como provado que a C... celebrou com a D..., em 3 de junho de 2019, um Contrato de Empreitada relativo a Obras de alteração no interior do edifício e conservação da fachada – Rua ..., foi igualmente dado como provado que:

- a) Na declaração periódica de IVA relativa ao terceiro trimestre de 2019 identificada pelo n.º ... e submetida em 23 de outubro de 2019, a C... declarou como base tributável de transmissões de bens e prestações de serviços em que liquidou imposto à taxa normal o montante de € 836.540,07, i.e., a soma dos valores das faturas n.ºs 2019/289 (€ 595.749,23) e 2019/370 (€ 240.790,84) emitidas pela empreiteira sem IVA;
- b) Na declaração periódica de IVA relativa ao quarto trimestre de 2019 identificada pelo n.º ... e submetida em 22 de janeiro de 2020, a C... declarou como base tributável de transmissões de bens e prestações de serviços em que liquidou imposto à taxa normal o montante de € 505.725,30, i.e., exatamente o valor da fatura n.º 2019/391 emitida pela empreiteira sem IVA;

Por outro lado, o descritivo das faturas exibidas pelas Requerentes é suficientemente claro: *“19050 ...- ...Lisboa - Execução de alteração no interior do edifício e conservação da fachada – Rua ..., Lisboa”*.

Face às faturas em questão foi possível perceber, de forma clara e inequívoca, que titulam uma empreitada contratada pelo sujeito passivo de IVA à entidade emissora das mesmas que envolveu intervenções de alteração no interior e de conservação no exterior do edifício.

Como é, aliás, reconhecido pela Requerida, os meios de prova apresentados em sede de direito de audição sobre o projeto de decisão da RG, no caso *sub judice*, permitiram conhecer a extensão e natureza das intervenções realizadas.

Assim, e em face do supra-exposto, conclui-se que se encontra verificada a derradeira condição postulada pela Requerida AT, de harmonia com a qual a fatura deve indicar o dono da obra e a área de reabilitação urbana onde se localiza e segundo n.º 5 do artigo 36º do CIVA, deve conter a denominação usual dos serviços prestados com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável.

Não pode, por isso, deixar de proceder o pedido arbitral aos pedidos de declaração de ilegalidade e de consequente anulação dos despachos de indeferimento do recurso hierárquico n.º ...2020... e, bem assim, da reclamação graciosa n.º ...2020..., os quais incidiram sobre a legalidade dos atos de autoliquidação de IVA identificados.

DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS:

As Requerentes pedem ainda a condenação da Requerida AT no pagamento de juros indemnizatórios.

Determina o artigo 100.º, da LGT, aplicável ao processo arbitral tributário por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º, do RJAT que *“A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei.”*

O restabelecimento da situação que existiria se o ato tributário objeto do pedido de pronúncia arbitral não enfermasse de erro na obriga, por um lado, à restituição do imposto indevidamente pago pelas Requerentes e, por outro, ao pagamento de juros indemnizatórios.

O regime dos juros indemnizatórios consta do artigo 43.º, da LGT, cujo n.º 1 estabelece que *“São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou*

impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.”.

Assim, quando o património do contribuinte tenha sido atingido em resultado de um erro da Administração Fiscal, e tal erro tenha sido declarado, o que ocorre, implicitamente, sempre que seja proferida uma decisão de anulação do ato de liquidação, nasce o direito a juros indemnizatórios.

A aplicação desta norma pressupõe o erro dos serviços, cujo reconhecimento tem como efeito automático o direito a juros indemnizatórios, devidos desde a data em que o tributo foi pago em excesso até à data em que deva ser emitida a nota de crédito a favor do sujeito passivo (neste sentido, ver o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 02 de novembro de 2005, Proc. n.º 562/05).

Considera-se haver erro imputável à administração se este não for imputável ao contribuinte e assentar em pressupostos de facto errados que não sejam da responsabilidade deste.

Sucedo que, no caso presente, o erro nas (auto)liquidações de IVA foi do contribuinte, como ficou provado, não sendo imputável aos serviços nem tendo sido provado que o contribuinte seguiu, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária.

Não pode proceder, por isso, o pedido arbitral relativo ao pagamento de juros indemnizatórios.

VII. DECISÃO:

Nestes termos, decide o Tribunal Arbitral:

- A) Declarar ilegal e, conseqüentemente, anular o ato de autoliquidação de IVA constante da declaração periódica de imposto n.º ..., relativa ao terceiro trimestre de 2019, entregue pela C..., no montante correspondente a € 142.211,81 (cento e quarenta e dois mil duzentos e onze euros e oitenta e um cêntimos), por incorreta

- aplicação da taxa normal de imposto de 23% em detrimento da taxa reduzida de 6% prevista na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA;
- B) Declarar ilegal e, conseqüentemente, anular o ato de autoliquidação de IVA constante da declaração periódica de imposto n.º ..., relativa ao quarto trimestre de 2019, entregue pela C..., no montante correspondente a € 85.973,30 (oitenta e cinco mil novecentos e setenta e três euros e trinta cêntimos), por incorreta aplicação da taxa normal de imposto de 23% em detrimento da taxa reduzida de 6% prevista na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA;
- C) Declarar ilegais e anular os despachos de indeferimento do recurso hierárquico n.º ...2020... e, bem assim, da reclamação graciosa n.º ...2020..., os quais incidiram sobre a legalidade dos atos de autoliquidação de IVA identificados em a) e b);
- D) Determinar a restituição às Requerentes, em partes iguais, da prestação tributária indevidamente paga a título de IVA pela C..., no montante total de € 228.185,11 (duzentos e vinte e oito mil cento e oitenta e cinco euros e onze cêntimos), isto é, € 142.211,81 relativos ao terceiro trimestre de 2019 acrescidos de € 85.973,30 relativos ao quarto trimestre de 2019;
- E) Julgar improcedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios às Requerentes;
- F) Condenar a Requerida no pagamento das custas;

VIII. VALOR DO PROCESSO:

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 228.185,11 (duzentos e vinte e oito mil cento e oitenta e cinco euros e onze cêntimos).

IX. CUSTAS:

Nos termos do n.º 4 do artigo 22.º do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 4.284,00 (quatro mil duzentos e oitenta e quatro euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

Registe-se e notifique-se.

Lisboa, 22 de julho de 2022

Os Árbitros

(Nuno Cunha Rodrigues (Presidente e relator))

(Clotilde Celorico Palma)

(Armando Oliveira)