

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 946/2023-T

**Tema: IVA – Taxa reduzida; Verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA;
Empreitada de reabilitação urbana.**

Sumário:

- I. Admite-se o erro imputável aos serviços na autoliquidação quando aquela tenha por base orientações ou informações prestadas pela AT, permitindo-se a aplicação do prazo de 4 anos para a revisão oficiosa, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 78.º da LGT.
- II. A verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, na redação anterior à Lei n.º 56/2023, de 06.10.2023, tem aplicação quando se verificarem as seguintes condições: (a) estar em causa uma empreitada de reabilitação urbana, conforme legalmente definida e (b) a empreitada de reabilitação urbana realizar-se em imóvel ou espaços públicos localizados em Área de Reabilitação Urbana, legalmente delimitada.
- III. Para além das condições referidas, nem da letra, nem do espírito da Lei, resulta qualquer outra exigência para a aplicação da taxa reduzida de IVA ao abrigo da mencionada verba 2.23, na redação anterior à Lei n.º 56/2023, designadamente a prévia aprovação de uma operação de reabilitação urbana para o território em causa.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Prof.ª Doutora Regina de Almeida Monteiro (Presidente), Dr. João Taborda da Gama e Dr.ª Raquel Montes Fernandes (Adjuntos), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 20 de fevereiro de 2024, acordam no seguinte:

RELATÓRIO

A...– FUNDO ESPECIAL DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO, titular do NIPC..., devidamente representado pela sua sociedade gestora **B...– SOCIEDADE GESTORA DE ORGANISMOS DE INVESTIMENTO COLETIVO, S.A.**, titular do NIPC..., com sede na Rua ..., n.º ..., ... -... Lisboa (doravante, o “Requerente”), nos termos e para os efeitos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a), e 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (doravante, “RJAT”), em conjugação com o artigo 99.º, alínea a), e o artigo 102.º, n.º 1, ambos do Código de Procedimento e de Processo Tributário (doravante, “CPPT”), requereu a constituição do tribunal arbitral coletivo, em que é Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante, a “Requerida” ou “AT”), tendo em vista a declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa emitida em 8 de setembro de 2023 pela Divisão de Justiça Tributária da Unidade dos Grandes Contribuintes, referente ao processo n.º ...2023..., bem como dos atos tributários de autoliquidação de IVA que lhe estão subjacentes, referentes aos anos de 2019 e 2020, na parte contestada, no montante total de € 238.188,44, e bem assim, que se determine a condenação da Requerida na anulação parcial dos referidos atos tributários.

De acordo com os artigos 5.º, n.º 3, alínea a), e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) designou como árbitros os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

O Tribunal Arbitral foi constituído no CAAD, em 20 de fevereiro de 2024, conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD.

Notificada para o efeito, a Requerida apresentou a sua resposta em 30 de março de 2024, tendo igualmente remetido o processo administrativo.

Em 2 de abril de 2024, o Tribunal arbitral proferiu despacho a dispensar a realização da reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e a notificar as partes para, querendo, apresentarem alegações escritas, direito que o Requerente exerceu no dia 25 de abril de 2024 e a Requerida no dia 29 de abril de 2024.

SÍNTESE DA POSIÇÃO DAS PARTES

Para fundamentar a sua posição, o Requerente invocou, em suma, o seguinte:

- O imposto cuja anulação se pretende incidiu sobre os bens e serviços inerentes a uma empreitada, correspondente ao projeto de reabilitação executada no prédio urbano inscrito sob o artigo matricial n.º..., localizado na ..., freguesia de..., concelho do Entroncamento e distrito de Santarém;
- O Requerente liquidou IVA sobre os referidos bens e serviços à taxa de 23% (com base numa Informação Vinculativa emitida pela AT). No entanto, no entender do Requerente, deve ser reconhecida a aplicabilidade da taxa reduzida de IVA àquela empreitada, por configurar uma empreitada de reabilitação urbana para efeitos de aplicação da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, impondo-se o respetivo reembolso do IVA liquidado em excesso nos anos de 2019 e de 2020;
- Da análise à verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, vigente à data dos factos, decorre que, para efeitos de aplicação da taxa reduzida do IVA de 6% no âmbito de uma obra que vise a reabilitação urbanística de um imóvel, importa que se encontrem cumulativamente preenchidos três pressupostos:
 - i. as intervenções em apreço devem ser efetuadas ao abrigo de um contrato de empreitada, tal como previsto no artigo 1207.º do Código Civil;
 - ii. a empreitada tem que revestir a natureza de “reabilitação urbana” nos termos definidos pela legislação, em concreto o Regime Jurídico de Reabilitação Urbana, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro; e
 - iii. o imóvel deve localizar-se numa área territorialmente delimitada pela assembleia municipal da área da situação do prédio, como uma “área de reabilitação urbana”, conforme definida no RJRU;
- O entendimento da AT de que a aplicação da taxa reduzida de IVA se encontra ainda dependente da emissão de um documento pela Câmara Municipal através do qual esta reconheça i) que o imóvel se encontra localizado numa ARU, e, que ii) as obras em apreço são qualificáveis como intervenções de reabilitação urbana, impõe um requisito formalístico adicional que o Código do IVA não refere em nenhuma das suas disposições, constituindo uma condição sem suporte legal;

- A verba 2.23 da Lista I anexa ao do Código do IVA não utiliza, nem contém, em nenhum momento, o conceito de “operação de reabilitação urbana” e muito menos refere ou remete para qualquer certificação pela Câmara Municipal a “atestar” tal operação;
- Ao fazer depender *in casu* a aplicação da taxa reduzida de IVA de um requisito adicional, a AT faz uma interpretação abusiva da lei, afastando-se daquilo que o legislador pretendeu alcançar com a criação da verba 2.23 da Lista I do Código do IVA (incentivo aos particulares a uma intervenção mais ativa no processo de inversão da degradação progressiva das zonas mais antigas das cidades portuguesas, impulsionada, em grande parte, por um número excessivo de construções de raiz e pelo conseqüente abandono e desgaste dos edifícios mais antigos);
- Encontram-se verificados todos os requisitos legais para a aplicação da taxa reduzida de IVA;
- A apresentação do pedido de revisão oficiosa pelo Requerente suscitou na esfera da AT a possibilidade de corrigir o erro subjacente aos atos tributários de autoliquidação de IVA, todavia, uma vez que a AT decidiu indeferir a pretensão do Requerente, tal erro tornou-se-lhe imputável;
- Não está em causa a correção de faturas, porque essas foram corretamente emitidas – sem IVA – pelo fornecedor. Ao invés trata-se de corrigir o IVA autoliquidado em excesso (23% - 6% = 17%) pelo Requerente, que ascende a € 238.188,44, acrescido dos respetivos juros indemnizatórios;

Por sua vez, a Requerida respondeu nos seguintes termos:

A. Por exceção:

- O pedido de revisão oficiosa não foi apresentado no prazo de reclamação administrativa e não existe qualquer erro imputável aos serviços, pelo que é forçoso concluir que o disposto no n.º 1 do artigo 78.º da LGT não tem aplicação;
- Sendo o pedido de revisão oficiosa extemporâneo, no presente pedido de pronúncia arbitral deve ser julgada provada a exceção de caducidade do direito de ação, com todas as conseqüências legais, nomeadamente a absolvição da Requerida da instância;

B. Por impugnação:

- O RJRU sempre impôs, como continua a impor (sob pena de caducidade) que a operação de reabilitação urbana seja aprovada pelo Município, para além da aprovação da delimitação da respetiva área, e que a cada área de reabilitação urbana corresponde uma operação de reabilitação urbana;
 - Uma interpretação estrita do RJRU impõe que a empreitada tem de ser, de facto e de direito, executada num âmbito de concretização efetiva (e não meramente potencial) de atos de reabilitação urbana;
 - Na certidão apresentada pelo Requerente, apenas se refere, com interesse para o que aqui importa, que o Edifício em causa se situa na Área de Reabilitação Urbana 2 – Centro da cidade do Município do Entroncamento;
 - Nenhum dos documentos apresentados pelo Requerente permite confirmar que as obras em causa consubstanciam uma operação de reabilitação urbana;
- Os atos de autoliquidação contestados não padecem de qualquer erro, devendo o pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente por não provado, com todas as consequências legais.

SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral coletivo foi regularmente constituído e é materialmente competente para apreciar o pedido, que foi tempestivamente apresentado nos termos do previsto nos artigos 5.º e 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT. As partes gozam de personalidade e de capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT, e dos artigos 1.º, 2.º e 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março. O processo arbitral não enferma de nulidades.

MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

Analisada a prova produzida nos presentes autos, com relevo para a decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

- a) O Requerente é um fundo de investimento imobiliário fechado, cuja atividade principal consiste na compra e venda e no arrendamento de imóveis, detendo para o efeito o CAE 68100, de “Compra e Venda de Bens Imobiliários” e o CAE 68200, de “Arrendamento de Bens Imobiliários”;
- b) Em matéria de IVA, e reportando-nos apenas aos períodos de imposto aqui *sub judice*, o Fundo encontrava-se enquadrado no regime normal com periodicidade trimestral, com exceção do ano 2020, em que esteve enquadrado no regime normal com periodicidade mensal, realizando operações que conferem direito à dedução do imposto e operações que não conferem tal direito;
- c) O Requerente é proprietário do prédio urbano inscrito sob o artigo matricial n.º..., localizado na ..., pertencente à freguesia de ..., concelho do Entroncamento e distrito de Santarém – cf. documento 3 junto pelo Requerente;
- d) O referido imóvel encontra-se inserido na Área de Reabilitação Urbana (“ARU”) territorialmente delimitada pelo Município do Entroncamento, facto este que foi reconhecido pela Divisão de Gestão Urbanística e Obras da Câmara Municipal do Entroncamento – cf. documento 3 junto pelo Requerente;
- e) No âmbito da sua atividade, o Requerente promoveu uma empreitada de reabilitação urbana sobre o imóvel acima mencionado, que teve por objeto a conclusão de dois prédios, compostos por 36 apartamentos e 7 lojas, que deram forma ao Edifício... – cf. documento 4 junto pelo Requerente;
- f) O processo de licenciamento do empreendimento, designado por “Edifício...”, teve início, em 2003, tendo o Requerente obtido, em 2007, as licenças de construção dos dois edifícios, com os processos de obras n.º .../03 e n.º .../03 – cf. documento 4 junto pelo Requerente;
- g) Em 2012, o Requerente tomou a decisão de suspender a construção do “Edifício...”, a qual apenas foi retomada no ano 2018, tendo como visão a reabilitação do mesmo, bem como a reabilitação urbana da cidade do Entroncamento – cf. documento 5 junto pelo Requerente;
- h) As obras de construção do “Edifício ...” foram concluídas em 2020 – cf. documentos 5 e 6 juntos pelo Requerente;

-
- i) A execução da empreitada correspondente ao projeto de reabilitação promovido sobre o imóvel em apreço foi contratualizada com a sociedade C..., Limitada – cf. documento 4 junto pelo Requerente;
- j) Foi adjudicada a realização de todos os trabalhos necessários à execução da empreitada de reabilitação urbana do imóvel em causa, por contrapartida de um preço a pagar pelo Requerente, tudo expressamente definido entre as partes – cf. documento 4 junto pelo Requerente;
- k) Resulta do contrato de empreitada celebrado entre as partes, no que ora releva, que:
- «a empreitada consiste na conclusão da obra referente aos prédios objecto do presente contrato a partir do estado em que os prédios e equipamentos se encontram actualmente (desde as caves até à cobertura), e tendo em consideração os padrões de qualidade dos acabamentos/materiais existentes no apartamento modelo (B102), no que concerne a cozinhas e carpintarias, até à sua integral conclusão, ou seja em perfeitas condições para a emissão da licença de utilização, cujas telas finais e demais documentação necessária deverá ser preparada pelo Empreiteiro [...]»; e que
 - «a execução da obra compreende a inclusão dos seguintes trabalhos tais como o fornecimento e montagem de todos os materiais necessários à execução do previsto nos Projectos de Licenciamento / execução e mapa de quantidades; mobilização, manutenção e utilização de todos os equipamentos inerentes aos trabalhos a executar e previstos nos Projecto de Licenciamento / Execução; incorporando-se os trabalhos numa área de obra em consolidada, deverão fazer a apresentação do Plano de Estaleiro, tendo por base os elementos fornecidos, não podendo ser ultrapassados os limites de implantação do edifício» – cf. documento 4 junto pelo Requerente;
- l) O projeto de reabilitação foi objeto de apreciação por parte da Câmara Municipal do Entroncamento, tendo a mesma emitido os Alvarás de Licenciamento de Obras de Construção de Edifício n.ºs .../03 e .../2018, no âmbito dos processos de obras n.ºs.../2018 e .../03 – cf. documento 5 junto pelo Requerente;
- m) O Requerente suportou, com a empreitada em análise, IVA à taxa normal de 23%, conforme se pode constatar das faturas e notas de crédito emitidas pelo Empreiteiro e

- dos extratos contabilísticos referentes ao IVA autoliquidado com referência aos anos 2019 e 2020 – cf. documentos 6 e 7 juntos pelo Requerente;
- n) Nos bens e serviços adquiridos para a execução da empreitada o Requerente suportou IVA à taxa normal a 23%, no valor global de € 322.254,95, não tendo procedido à dedução deste montante de imposto pelo facto de o imóvel se destinar a arrendamento, sendo esta uma operação isenta de IVA nos termos do n.º 29 do artigo 9.º do Código deste imposto – cf. documentos 6 e 7 juntos pelo Requerente;
- o) Após uma análise detalhada ao enquadramento aplicável *in casu*, o Requerente concluiu que esta empreitada de reabilitação urbana poderia ser, efetivamente, sujeita à taxa reduzida de IVA (6%), ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IVA e da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, motivo pelo qual, por forma a salvaguardar a aplicação do correto enquadramento em IVA ao caso aqui em escrutínio, solicitou, junto da AT, a confirmação sobre a possibilidade de aplicação da taxa reduzida de IVA aos bens e serviços por si adquiridos no âmbito desta empreitada de reabilitação urbana, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IVA em conjugação com a verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA – cf. documento 8 junto pelo Requerente;
- p) A AT prestou a Informação Vinculativa requerida, determinando a inaplicabilidade da taxa reduzida de IVA ao caso concreto por, alegadamente, não se encontrarem verificados os requisitos legais para a caracterização da empreitada *sub judice* enquanto empreitada de reabilitação urbana (cf. verba 2.23 da Tabela I anexa ao Código do IVA), considerando que:
- “[...] o artigo 7.º, n.º 1 do Regime jurídico da reabilitação urbana, estabelecido no Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro] determina que a reabilitação urbana em áreas de reabilitação urbana é promovida pelos municípios, resultando da aprovação:
a. Da delimitação de áreas de reabilitação urbana; e b. Da operação de reabilitação urbana a desenvolver nas áreas delimitadas de acordo com a alínea anterior, através de instrumento próprio ou de um plano de pormenor de reabilitação urbana.”;
 - «a operação de reabilitação urbana deve obedecer ao disposto no artigo 17.º do Regime se desenvolvida através de instrumento próprio ou ao artigo 18.º e seguintes

se desenvolvida através de plano de pormenor de Reabilitação Urbana» devendo a sua aprovação conter, em qualquer dos casos, o seguinte: i. “A definição do tipo de operação de reabilitação urbana”; e ii. “A estratégia de reabilitação urbana ou o programa estratégico de reabilitação urbana, consoante a operação de reabilitação urbana seja simples ou sistemática”;

- “a localização de um prédio em área de reabilitação urbana não constitui condição bastante para afirmar que as operações sobre ele efetuadas se subsumem no conceito de reabilitação urbana constante do respetivo regime jurídico e, conseqüentemente, possa beneficiar da aplicação da taxa reduzida do imposto (enquanto não se verificarem os restantes condicionalismos previstos na verba 2.23 da lista I anexa ao Código do IVA, já referidos no ponto 8)”;

- “sendo certo que não compete à AT definir o conceito de reabilitação urbana ou reconhecer a existência de uma operação de reabilitação urbana, sempre que o interessado em beneficiar da aplicação da taxa reduzida, nos termos aqui em análise, obtenha, da entidade competente para o efeito (por princípio, o correspondente Município), comprovação de que a operação se integra em área de reabilitação urbana e consubstancia uma operação de reabilitação urbana, ser-lhe-á, verificados que sejam os restantes condicionalismos (nomeadamente tratar-se de empreitada) aplicável a taxa reduzida do imposto, a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IVA” – cf. documento 9 junto pelo Requerente;

- q)** O Requerente não aplicou a taxa reduzida de IVA aos serviços prestados pelo Empreiteiro, tendo apresentado as autoliquidações de IVA de 2019 e de 2020 em conformidade – cf. documento 2 junto pelo Requerente;
- r)** O Requerente apresentou, ao abrigo do disposto no artigo 78.º da LGT, Pedido de Revisão Oficiosa das autoliquidações de IVA relativas aos anos de 2019 e 2020, remetido em 11.05.2023, com respetiva entrada registada em 16.05.2023 – cf. processo administrativo junto pelo Requerida;
- s)** O referido Pedido de Revisão Oficiosa veio, por despacho de 08.09.2023, registado em 13.09.2023 e recebido pelo Requerente em 14.09.2023, a ser indeferido pela AT – cf. documento 1 junto pelo Requerente e processo administrativo junto pela Requerida.

A.2. Factos dados como não provados

Não existem factos relevantes para a decisão que não tenham sido considerados provados.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (*cf.* artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da questão de Direito (*cf.* art. 596.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7, do CPPT, a prova documental e o Processo Administrativo juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

Não se deram como provadas nem não provadas as alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

DO DIREITO

A *questão decidenda* nos presentes autos consiste numa questão de direito, em concreto, a questão de saber se o disposto na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, na redação vigente à data dos factos, exige, para além da execução de um contrato de empreitada de reabilitação urbana realizada num imóvel sito em área de reabilitação urbana, a aprovação da respetiva operação de reabilitação urbana.

Antecipa-se que este Tribunal não concorda com o requisito adicional exigido pela AT – a aprovação de uma operação de reabilitação urbana –, visto que decorre de forma expressa da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA que a taxa de 6% é aplicável a

“empreitadas de reabilitação urbana”, sendo somente necessário que as mesmas sejam “realizadas em imóveis ou espaços públicos localizados em áreas de reabilitação urbana”. Assim, quaisquer outros requisitos não legalmente previstos não podem ser utilizados para limitar a aplicação da referida taxa reduzida, sob pena de erro de interpretação de direito. Sucede que, a Requerida invocou, na sua resposta, a exceção da caducidade do direito de ação, motivo pelo qual este Tribunal começará pela apreciação desta questão, passando, de seguida, para a apreciação de mérito.

A. Da exceção da caducidade do direito de ação

A Requerida rejeita a existência de erro imputável aos serviços, motivo pelo qual sustenta que o prazo para apresentação da revisão oficiosa pelo Requerente era o prazo de reclamação administrativa ao invés dos 4 anos previstos na parte final do n.º 1 do artigo 78.º da LGT. Deste modo, a Requerida considera que o pedido de revisão oficiosa foi extemporâneo, o que determinaria a caducidade do direito de ação e a consequente absolvição da Requerida da instância.

O Requerente defendeu-se invocando que a Informação Vinculativa emitida pela AT, ao negar a possibilidade de aplicação da taxa reduzida de IVA à sua situação concreta, consubstancia o erro imputável aos serviços que motivou a apresentação do pedido de revisão oficiosa. Traz ainda à colação a decisão arbitral proferida no processo n.º 167/2022-T para sustentar que a apresentação do pedido de revisão oficiosa suscitou na esfera da AT a possibilidade de corrigir o erro subjacente aos atos tributários de autoliquidação de IVA contestados e que, uma vez que a AT decidiu indeferir a pretensão do Requerente, tal erro tornou-se-lhe imputável.

Vejamos,

Atendendo a que na situação em apreço está em causa uma autoliquidação de IVA convoca-se o disposto no artigo 98.º do Código do IVA, nos termos do qual *“Quando, por motivos imputáveis aos serviços, tenha sido liquidado imposto superior ao devido, procede-se à revisão oficiosa nos termos do artigo 78.º da lei geral tributária”*.

Acresce que, o n.º 2 do mesmo artigo 98.º do Código do IVA prevê que *“(…) o direito à dedução ou ao reembolso do imposto entregue em excesso só pode ser exercido até ao*

decurso de quatro anos após o nascimento do direito à dedução ou pagamento em excesso do imposto, respetivamente” (sublinhado nosso).

De acordo com o n.º 1 do artigo 78.º da LGT, é permitida a revisão do ato tributário no prazo de 4 anos após a liquidação (ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago), desde que o fundamento para essa revisão assente em erro imputável aos serviços.

O conceito de erro imputável aos serviços é um conceito amplo, entendendo-se que “(...) concretiza qualquer ilegalidade, não imputável ao contribuinte por conduta negligente, mas à administração (...)” (cf. PAULO MARQUES, A Revisão do Ato Tributário, Cadernos do IDEFF, Almedina, 2015, pp. 234 e 235).

No que concerne especificamente às autoliquidações, até 2016, estava consagrado no n.º 2 do artigo 78.º da LGT que o erro na autoliquidação era considerado imputável aos serviços, permitindo-se a aplicação do prazo de 4 anos para a respetiva revisão oficiosa. Sem prejuízo da presunção legalmente consagrada, já se reconhecia “(...) haver erro imputável aos serviços nos casos em que apesar de a liquidação ser efetuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária (...) uma vez que em caso de erro, existiu então um cumprimento algo deficiente do dever de colaboração por parte da administração tributária” (cf. PAULO MARQUES, A Revisão do Ato Tributário, Cadernos do IDEFF, Almedina, 2015, p. 235).

A Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, revogou o referido n.º 2 do artigo 78.º da LGT, tornando o conceito de erro imputável aos serviços mais estrito. Todavia, a jurisprudência tributária proferida após a referida alteração legislativa tem reconhecido a existência de erro imputável aos serviços mesmo nas situações de autoliquidação. Exemplo disso é o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 13.07.2021, proferido no processo 0111/18.6BEPNF, de onde resulta que “Embora a declaração de rendimentos tenha sido apresentada de forma voluntária pelo contribuinte (que até àquela data tinha omitido a sua apresentação), a mesma foi apresentada de acordo com a proposta feita pelos Serviços de Inspeção, ou seja, de acordo com a qualificação e enquadramento dos rendimentos feita pelos Serviços no relatório elaborado (que desconsideraram como custos determinados pagamentos a anteriores titulares do estabelecimento de farmácia

explorado pelo sujeito passivo, os quais foram acrescidos ao resultado líquido). Nesta medida, tendo a declaração sido apresentada de acordo com as instruções da Administração Tributária, que o contribuinte acatou, e pretendendo este questionar a sua legalidade, estamos perante “erro imputável aos serviços”, para os efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 78.º da LGT”.

Neste mesmo sentido tem-se igualmente pronunciado este tribunal arbitral, nomeadamente na decisão proferida no processo n.º 3/2023-T, na qual se concluiu que *“Sendo verdade que, suprimido o n.º 2 do artigo 78 da LGT, nem todos os erros na autoliquidação serão, automaticamente, erros imputáveis aos serviços, tal não obsta a que, em certas circunstâncias, designadamente quando a autoliquidação proceda de orientações ou informações prestadas pela AT (no quadro dos instrumentos previstos nos artigos 68 e 68-A da LGT), se possa aplicar o n.º 1 do artigo 78 da LGT, considerando haver “erro imputável aos serviços” (sublinhado nosso).*

Continua-se, no mesmo aresto, que *“(…) No presente processo, a autoliquidação de IVA à taxa normal de 23% procedeu de informação prestada pela AT em sede de processo de informação vinculativa (artigo 68 da LGT), pelo que estariam reunidos os pressupostos para que a AT apreciasse o pedido de revisão oficiosa do ato tributário, ao abrigo do n.º 1 do artigo 78 da LGT, no sentido de aferir se aquelas informações resultaram de uma correta interpretação e aplicação dos normativos legais”.*

Ora, no caso sob apreciação verifica-se que o Requerente liquidou o IVA em conformidade com as orientações e informações da AT.

É notório que a AT tem adotado um entendimento reiterado no sentido de que, para efeitos de aplicação da taxa reduzida de IVA às “empreitadas de reabilitação urbana” previstas na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, é necessário verificar-se a existência de uma “operação de reabilitação urbana”. Tal ficou patente com o Ofício Circulado 25003, de 30.10.2023, emitido pela Área de Gestão Tributária de IVA, de onde decorre inequivocamente que *«“A redação atual diverge da anterior na medida em que as operações agora abrangidas deixam de estar sujeitas à existência de uma “operação de reabilitação urbana” aprovada nos termos do Decreto-Lei n.º 307/99, de 23 de outubro (aprova o Regime Jurídico da Reabilitação Urbana)”*. Para além de que são inúmeras as

Informações Vinculativas emitidas em interpretação da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA no âmbito da redação anterior à Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro, nas quais a AT exige pressupostos adicionais para a aplicação da taxa de 6%, nomeadamente, no que concerne ao alegado pressuposto da necessidade de aprovação da operação de reabilitação urbana, tais como a Informação Vinculativa n.º 21440, de 01.07.2021.

Aliás, a própria situação do Requerente foi objeto de Informação Vinculativa (cf. documento 9 junto pelo Requerente, que integra igualmente o processo administrativo junto pela Requerida), pelo que se impõe a conclusão de que o erro nas autoliquidações contestadas é imputável aos serviços, aplicando-se, para efeitos de revisão oficiosa, o prazo de 4 anos previsto no artigo 98.º, n.º 1 e n.º 2, do Código do IVA, conjugado com o artigo 78.º, n.º 1, parte final, da LGT.

Uma vez que a primeira das autoliquidações contestadas foi apresentada em 15.05.2019 (cf. documento 2 junto pelo Requerente) e que o pedido de revisão oficiosa foi apresentado em 11.05.2023 (cf. processo administrativo junto pela Requerida), resulta comprovado o cumprimento do referido prazo de 4 anos.

Neste contexto, improcede a exceção de caducidade do direito de ação invocada pela Requerida.

B. Da questão de mérito – interpretação da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA

A questão de mérito do presente litígio resume-se à interpretação dos critérios para a aplicação da taxa reduzida de IVA às operações previstas na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, na redação vigente à data dos factos. Em concreto, conforme já antecipado, importa indagar se para além da execução de um contrato de empreitada de reabilitação urbana em imóvel sito numa área de reabilitação urbana, é exigível a aprovação de uma operação de reabilitação urbana.

Com efeito, o artigo 18.º, n.º 1, alínea a), do Código do IVA, prevê a taxa de 6% *“para as importações, transmissões de bens e prestações de serviços constantes da lista I anexa a este diploma”*.

Neste sentido, para o que ora releva, a verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA identificava, antes da alteração promovida pela Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro, *“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”* (sublinhado nosso).

Da conjugação entre o disposto no artigo 18.º, n.º, 1, alínea a), do Código do IVA, e na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, decorre que é aplicável a taxa reduzida de 6% às “empreitadas de reabilitação urbana”, desde que i) “realizadas em imóveis ou em espaços públicos localizados em áreas de reabilitação urbana” **ou** ii) “no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional”.

Tendo em consideração a posição das partes nos presentes autos, para determinar a correta interpretação da referida verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA revela-se necessário compreender os conceitos de “empreitadas de reabilitação urbana” e de “área de reabilitação urbana”. Isto porque sendo a condição quanto às “operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional” alternativa (por estar antecedida da conjunção “ou”), dispensa-se a análise do seu conceito.

Em obediência ao n.º 2 do artigo 11.º da LGT, convoca-se o artigo 1207.º do Código Civil que define empreitada como *“(...) o contrato pelo qual uma das partes se obriga em relação à outra a realizar certa obra, mediante um preço”*. Esta definição não é controvertida pelas partes.

No que tange à especificidade de a empreitada ser de “reabilitação urbana”, a verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA remete para diploma específico, a saber, o Regime Jurídico da Reabilitação Urbana aprovado pelo Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro (“RJRU”).

Principiando pelo preâmbulo do RJRU, está expressa a intenção de utilizar *“(...) um conceito amplo de reabilitação urbana”, conferindo-se “(...) especial relevo não apenas à vertente imobiliária ou patrimonial da reabilitação mas à integração e coordenação da*

intervenção salientando-se a necessidade de atingir soluções coerentes entre os aspectos funcionais, económicos, sociais, culturais e ambientais das áreas a reabilitar” (cf. preâmbulo do RJRU; sublinhado nosso).

A alínea j) do artigo 2.º do RJRU consagra a definição de “*«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 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*”.

Portanto, a “*empreitada de reabilitação urbana*” é o contrato pelo qual uma das partes se obriga em relação à outra a realizar uma 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, mediante um preço.

Ora, atendendo à factualidade dada como provada, é evidente que o contrato celebrado entre o Requerente e a sociedade C..., Limitada (cf. documento 4 junto pelo Requerente) se enquadra no conceito de empreitada de reabilitação urbana, na medida em que o pretendido foi “*(...) a conclusão da obra referente aos prédios objecto do presente contrato a partir do estado em que os prédios e equipamentos se encontram actualmente (...)*”. Com efeito, apesar de o processo de licenciamento do empreendimento ter tido início em 2003, e de a construção se ter iniciado em 2007, em 2012 houve uma suspensão dos trabalhos de construção que só voltaram a ser retomados em 2018. Tendo estado o processo de construção parado em mais de 10 anos, o edifício não só ficou inacabado como também degradado, pelo que necessariamente exigiria obras de remodelação.

Assim, a empreitada celebrada pelo Requerente enquadra-se na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, estando o primeiro pressuposto daquela norma devidamente verificado.

Resta, de seguida, confirmar se a mesma foi realizada numa área de reabilitação urbana, tal como delimitada nos termos legais, *i.e.*, nos termos do RJRU.

A definição de “área de reabilitação urbana” encontra-se consagrada na alínea b) do artigo 2.º do RJRU como “(...) *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*”. O artigo 12.º do RJRU determina o objeto das áreas de reabilitação urbana em conformidade com a respetiva definição.

O artigo 13.º do RJRU regula a alteração e aprovação da área de reabilitação urbana, destacando-se o estabelecido no respetivo n.º 1: “*A delimitação das áreas de reabilitação urbana é da competência da assembleia municipal, sob proposta da câmara municipal*”.

Por sua vez, o artigo 14.º do RJRU estipula como efeitos que:

“A delimitação de uma área de reabilitação urbana:

a) Obriga à definição, pelo município, dos benefícios fiscais associados aos impostos municipais sobre o património, designadamente o imposto municipal sobre imóveis (IMI) e o imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT), nos termos da legislação aplicável;

b) 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”.

Compulsando a factualidade dada como provada é manifesto que a empreitada em apreço foi realizada numa área de reabilitação urbana. Para a verificação do cumprimento deste pressuposto destaca-se o documento 3 junto pelo Requerente, consubstanciado na certidão emitida pelo Setor de Apoio Administrativo da Divisão de Gestão Urbanística e Obras da Câmara Municipal de Entroncamento em 02.12.2019, que certifica que «*O edifício em causa está situado no gaveto entre a Avenida ... e a Rua ..., ruas estas que se encontram*

integradas na Área de Reabilitação Urbana – ARU Dois – “Centro da Cidade”, publicada na segunda série do Diário da República sob o Aviso número catorze mil novecentos e seis barra dois mil e quinze, de vinte e um de dezembro (...)».

Sucedo que, invocando os artigos 7.º e 15.º do RJRU, a Requerida sustenta que a verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA exige que a empreitada de reabilitação urbana seja realizada numa área de reabilitação urbana e que, cumulativamente, exista uma operação de reabilitação urbana devidamente aprovada, o que originou o presente litígio. Em suma, defende a Requerida que “(...) o RJRU sempre impôs, como continua a impor (sob pena de caducidade) que a operação de reabilitação urbana seja aprovada pelo Município, para além da aprovação da delimitação da respetiva área, e que a cada área de reabilitação urbana corresponde uma operação de reabilitação urbana”, tendo, com este fundamento, indeferido o pedido de revisão oficiosa apresentado pelo Requerente e, conseqüentemente, mantido os respetivos atos de autoliquidação de IVA.

O artigo 7.º do RJRU prevê 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 urbana; e

b) Da operação de reabilitação urbana a desenvolver nas áreas delimitadas de acordo com a alínea anterior, através de instrumento próprio ou de um plano de pormenor de reabilitação urbana.

2 - A aprovação da delimitação de áreas de reabilitação urbana e da operação de reabilitação urbana pode ter lugar em simultâneo.

3 - A aprovação da delimitação de áreas de reabilitação urbana pode ter lugar em momento anterior à aprovação da operação de reabilitação urbana a desenvolver nessas áreas.

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

O artigo 15.º do RJRU prevê no seu n.º 1 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, aquela delimitação caduca se, no prazo de três anos, não for aprovada a correspondente operação de reabilitação”.

A posição assumida pela Requerida implica um pressuposto adicional para a aplicação da taxa de 6% de IVA que não se encontra expressamente previsto na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA – a aprovação de operação de reabilitação urbana –, motivo pelo qual, não pode ser acolhida.

Como já foi decidido na decisão arbitral n.º 2/2023-T, de 16.10.2023, na qual este Tribunal se revê e dá como aplicada ao caso vertente por se reportar a uma situação idêntica à dos presentes autos, «(...) não resulta da previsão legal (elemento literal) da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código de IVA a exigência de aprovação de operação de reabilitação urbana (ORU). A norma nada indica ou menciona sobre ORU. Em segundo lugar, tendo em atenção que a norma indica expressamente “empreitadas de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico”, devemos ter em consideração o decreto-lei 307/2009, que nos apresenta uma definição de “reabilitação urbana (alínea j) do artigo 2º) que não menciona “operação de reabilitação urbana” e em especial o artigo 14º do decreto-lei 307/2009. O artigo 14.º do Decreto-Lei 307/2009 estabelece como efeitos diretos da delimitação de uma área de reabilitação urbana o direito “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”. Ou seja, resulta de forma imediata e direta da delimitação de uma área de reabilitação urbana o acesso a “apoios e incentivos fiscais e financeiros à reabilitação urbana”. Ora, a possibilidade de aceder à taxa reduzida de 6% constitui per si um incentivo fiscal que opera de forma imediata com a aprovação da ARU, não estando dependente de aprovação imediata, anterior ou posterior de ORU. É certo que nos termos do artigo 15.º do Decreto-Lei 307/2009 a ARU caduca, caso não seja aprovada a ORU num prazo de 3 anos. Porém, entendemos que tal não pode significar a reversão dos benefícios fiscais que particulares, de boa-fé, que confiando no Estado efetuaram investimentos. Tal entraria em choque desde logo com as alienas a) e b) do artigo 14.º do Decreto-Lei 307/2009, por estas estipularem que os

benefícios fiscais operam por efeitos da decisão da delimitação da ORU, mas também constituiria um atropelo ao princípio constitucional da proteção da confiança e da segurança jurídica» (sublinhado nosso).

Também a doutrina se tem pronunciado no mesmo sentido, destacando-se o entendimento de FERNANDA PAULA OLIVEIRA: «(...), uma ORU é um “conjunto articulado de intervenções” (portanto, um conjunto de operações urbanísticas que se traduzirão, eventualmente, na realização de várias empreitadas) “que visam, de forma integrada, a reabilitação urbana de uma determinada área” [alínea h) do artigo 2.º] e que tanto podem ser simples (artigo 8.º, n.º 2) como sistemáticas (artigo 8.º, n.º 3). Ora, sendo suficiente, para que se possam atribuir efeitos fiscais, que apenas tenha sido delimitada uma ARU, sem necessidade de aprovação da respetiva ORU (a qual deve ocorrer no prazo de três anos a contar da delimitação daquela)– cfr. artigo 14.º do RJRU – , não se pode exigir que o conceito de empreitada de reabilitação urbana coincida, como parece dar a entender esta informação vinculativa da AT, com empreitada para realizar uma operação de reabilitação urbana, que é um conceito muito distinto e com objetivos próprios. Torna-se, assim, evidente que todas estas exigências que constam dos PIV emitidos pela AT não decorrem da lei. A exigir-se qualquer certificação por parte dos municípios (formalidade que, note-se e reforce-se, não é legalmente exigida), esta apenas terá de comprovar que a obra a realizar integra o conceito de reabilitação urbana tal como definido na alínea j) do artigo 2.º do RJRU (que, como vimos, é um conceito amplo) e que o imóvel onde ela se realiza está inserido em ARU delimitada nos termos da lei (ainda que, mesmo este pressuposto não necessitaria de qualquer certificação pela câmara municipal, bastando a mera apresentação da planta de localização do imóvel na planta de delimitação da ARU, que é objeto de publicação)» (cf. FERNANDA PAULA OLIVEIRA, O IVA na Reabilitação Urbana, in Revista de Direito Administrativo, N.º 17, maio-agosto 2023, p. 24; sublinhado nosso).

Esclarece igualmente DANIEL S. DE BOBOS-RADU que “(...) assim como nada justifica que a Administração Tributária ou os Tribunais afirmem se um «produto farmacêutico» ou um «estabelecimento hoteleiro», para efeitos da subsunção, respetivamente, às verbas 2.5 e 2.17 da Lista I anexa do Código do IVA, cumpre com todos os pressupostos regulatórios

que lhe sejam especificamente aplicáveis por força de outros regimes, também nada justifica que a Administração Tributária ou os Tribunais tomem em linha de conta, v.g., a verificação do licenciamento ou comunicação prévia, ou a aprovação da operação de reabilitação urbana, para efeitos da aplicação da verba 2.23 da referida Lista I” (cf. Cadernos IVA 2023, Reabilitação urbana na aceção do IVA: nota metodológica, p. 165).

Destaca-se com relevância para os presentes autos, a decisão arbitral proferida no processo n.º 803/2023-T, que acrescenta que *“Na versão inicial do RJRU, as decisões de delimitação de uma ARU e de uma ORU eram tomadas em simultâneo. A Lei n.º 32/2012, de 14 de agosto veio permitir que tais operações sejam faseadas, procedendo-se primeiro à identificação dos concretos limites físicos da área a sujeitar à operação de reabilitação urbana, isto é, da ARU (artigo 13.º), apenas depois se aprovando a respetiva ORU (artigo 16.º), aprovação que integra, para além da definição do tipo de ORU a realizar (simples ou sistemática), também a estratégia ou programa estratégico a concretizar. Mas da leitura integral do texto que vimos seguindo, encontra este Tribunal também uma explicação racional para esta alteração legal. O objetivo foi o de promover, o mais antecipadamente possível, isto é, mesmo antes da aprovação da ORU, ações de reabilitação, seja por parte dos privados seja das próprias entidades públicas, ao garantir que as intervenções a realizar nestas áreas sejam enquadradas como reabilitação urbana, e assim incentivadas, mesmo antes da aprovação da ORU. (...) Em termos resumidos, podendo os procedimentos administrativos tendentes à aprovação de uma ORU protelar-se no tempo, e até ultrapassar os três anos, visa o legislador que a mera delimitação de uma ARU possa desencadear a imediata reabilitação urbana, com todas as consequências que daí advêm, incluindo fiscais, sob pena de os potenciais processos se eternizarem em vão”* (cf. sublinhado nosso).

Ainda quanto a esta questão pronunciou-se o Tribunal Arbitral na decisão do processo n.º 947/2023-T, que se acompanha na íntegra: *“(...) o referido art.º 15 do RJRU não teria razão de existir se o legislador não pretendesse que a aprovação da ARU produzisse efeitos antes da aprovação da ORU. Nesse sentido, face à adoção do mencionado art.º 15, é de concluir que a delimitação de uma área de reabilitação urbana subsiste, mesmo sem a aprovação da respetiva ORU, e é válida e eficaz perante terceiros, até à sua (eventual)*

caducidade. Tal conclusão é, igualmente, suportada pelo art.º 14 do RJRU, que determina que a delimitação de uma área de reabilitação urbana (i.e., a delimitação geográfica da ARU), obriga à definição, pelo município, dos benefícios fiscais associados aos impostos municipais sobre o património (IMT e IMI) e confere aos proprietários e titulares de outros direitos, ónus e encargos sobre os edifícios compreendidos nessa área o direito de acesso aos apoios e incentivos fiscais e financeiros à reabilitação urbana.

Ou seja, da conjugação dos art.ºs 14 e 15 do RJRU, conclui-se que a mera delimitação da ARU – com, ou sem, a aprovação simultânea da respetiva ORU – confere determinados direitos de acesso a apoios e incentivos fiscais e financeiros à reabilitação urbana, como o sejam os benefícios fiscais respeitantes ao IMT, ao IMI e – entende este Tribunal – à taxa reduzida de IVA da verba 2.23 da Lista I.

Retomando a análise da verba 2.23 da lista I, verifica-se que em momento algum esta elenca, como requisito ou critério de aplicação da taxa reduzida de IVA, a existência de uma ORU aprovada para o território ou, sequer, refere o conceito de operação de reabilitação urbana. O que o legislador fiscal pretendeu foi conceder um benefício fiscal, sob a forma de taxa reduzida de IVA, às intervenções urbanísticas que, cumulativamente, se insiram em determinadas zonas geográficas (ARU) e que revistam determinados critérios de intervenção urbanística sobre o tecido imobiliário (critérios esses que são definidos e aferidos pelas entidades municipais, e não pela AT), que lhes permitam obter a qualificação legal de reabilitação urbana ao abrigo do RJRU” (sublinhado nosso).

Em face do exposto, conclui-se que o n.º 1 do artigo 7.º do RJRU limita-se a consolidar o conceito amplo de reabilitação urbana, determinando que aquela resulta da aprovação da delimitação de áreas de reabilitação urbana e da operação de reabilitação urbana. Mas é notório que a área de reabilitação urbana e a operação de reabilitação urbana são conceitos distintos, com definições e requisitos distintos. Assim, contrariamente ao invocado pela Requerida, esta norma não tem o condão de impor a aprovação da operação de reabilitação urbana como um pressuposto de acesso à taxa de IVA de 6%, pois não integra a norma tributária sob escrutínio e não pode, naturalmente, substituir o seu conteúdo.

Para além disso, o artigo 14.º, alínea b), do RJRU apenas exige a delimitação de uma área de reabilitação urbana para que seja possível beneficiar de apoios e incentivos fiscais e

financeiros, em momento algum condicionando o acesso a esses apoios e incentivos da aprovação da operação de reabilitação urbana.

Ou seja, a interpretação propugnada pela Requerida padece de erro de direito na medida em que, em suma:

- i) inexistente previsão legal que exija a aprovação de operação de reabilitação urbana na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA;
- ii) inexistente previsão legal que exija a aprovação de operação de reabilitação urbana na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA na definição constante da alínea j) do artigo 2.º do RJRU;
- iii) a possibilidade de beneficiar da taxa reduzida de 6% de IVA é um incentivo fiscal, previsto na verba 2.23 da tabela I anexa ao Código do IVA, que opera de forma automática com a mera delimitação de uma área de reabilitação urbana, tal como previsto no artigo 14.º, alínea b), do RJRU;

Por fim, destaca-se que a verba 2.23 da lista I anexa ao Código do IVA foi alterada pela Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro, tendo o legislador optado por eliminar o conceito de “empreitada de reabilitação urbana”, adotando uma previsão mais restritiva: *“As empreitadas de reabilitação de edifícios e as empreitadas de construção ou reabilitação de equipamentos de utilização coletiva de natureza pública, 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 realizadas no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional”*. A esta nova redação da verba 2.23 da lista I anexa ao Código do IVA não foi conferida eficácia interpretativa, pelo que nem sequer se pode discutir uma eventual pretensão de aplicação para o passado. Ademais, é de notar que o legislador apenas alterou a primeira parte da referida verba, tendo optado por manter inalterada a parte que refere a localização em “áreas de reabilitação urbana”.

Fazendo apelo aos elementos histórico e teleológico da interpretação da lei, constata-se que, atendendo à posição expressa pela AT em diversas Informações Vinculativas ao longo da vigência desta disposição legal e aos litígios originados com fundamento na sua interpretação, se o legislador tivesse pretendido clarificar que a aprovação de operação de

reabilitação urbana era um elemento crucial e cumulativo aos expressamente previstos para efeitos de aplicação da taxa reduzida de 6% de IVA, teria promovido a alteração da verba em conformidade. Não o tendo feito, mantendo somente a necessidade de localização em áreas de reabilitação urbana, é uma confirmação de que a taxa de IVA de 6% apenas está dependente da existência de uma empreitada de reabilitação urbana localizada em área de reabilitação urbana.

Em face de todo o exposto, estão reunidas as condições legalmente previstas para que se considere verificada a aplicabilidade da previsão da verba 2.23 da Lista I Anexa ao Código do IVA e, em consequência, é de aplicar a taxa reduzida de 6% às obras incluídas no contrato de empreitada celebrado pelo Requerente relativo à reabilitação do edifício identificado.

Nestes termos, conclui-se pela procedência do pedido e declara-se a ilegalidade do ato de indeferimento da revisão oficiosa, bem como das autoliquidações de IVA de 2019 e de 2020 contestadas, com fundamento em erro na interpretação e aplicação da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA.

C. Do direito a juros indemnizatórios

O Requerente peticiona, também, o pagamento de juros indemnizatórios por parte da Requerida.

A LGT estabelece, no seu artigo 43.º o seguinte:

Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

1 – 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.

2 – Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.

3. São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:

- a) *Quando não seja cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos tributos;*
- b) *Em caso de anulação do acto tributário por iniciativa da administração tributária, a partir do 30.º dia posterior à decisão, sem que tenha sido processada a nota de crédito;*
- c) *Quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária.*
- d) *Em caso de decisão judicial transitada em julgado que declare ou julgue a inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma legislativa ou regulamentar em que se fundou a liquidação da prestação tributária e que determine a respetiva devolução.*

O n.º 1 do artigo 43.º da LGT reconhece o direito a juros indemnizatórios quando se determinar em processo de reclamação graciosa ou impugnação judicial que houve erro imputável aos serviços.

O pedido de revisão do ato tributário é equiparável a reclamação graciosa quando é apresentado dentro do prazo da reclamação administrativa, a que se refere no n.º 1 do artigo 78.º da LGT (cf. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12-7-2006, proferido no processo n.º 402/06). Como também se refere no mesmo acórdão, «*nos casos de revisão oficiosa da liquidação (quando não é feita a pedido do contribuinte, no prazo da reclamação administrativa, situação que é equiparável à de reclamação graciosa) (...) apenas há direito a juros indemnizatórios nos termos do art. 43.º, n.º 3, da LGT*».

Este regime justifica-se pela falta de diligência do contribuinte em apresentar reclamação graciosa ou pedido de revisão no prazo desta, como se prevê no n.º 1 do artigo 78.º da LGT.

O Supremo Tribunal Administrativo uniformizou jurisprudência neste sentido no acórdão n.º 4/2023, de 30-09-2020, proferido no processo n.º 40/19.6BALS, publicado no Diário da República, I Série, de 16-11-2023.

Assim, no caso em apreço, a norma que prevê a possibilidade de pagamento de juros indemnizatórios é a alínea c) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT, que estabelece que eles são devidos «*(...) quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária*».

Como decorre da matéria de facto fixada, o pedido de revisão oficiosa foi apresentado em 11.05.2023 e foi decidido em 08.09.2023, antes de se ter completado um ano sobre a sua apresentação.

Assim, a Requerente não tem direito a juros indemnizatórios.

DA DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- 1- julgar improcedente a exceção de caducidade do direito de ação suscitada pela Requerida;
- 2- julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa emitida em 8 de setembro de 2023 pela Divisão de Justiça Tributária da Unidade dos Grandes Contribuintes, referente ao processo n.º ...2023..., bem como dos respetivos atos tributários de autoliquidação de IVA que lhe estão subjacentes, referentes aos anos de 2019 e 2020, na parte contestada, no montante total de € 238.188,44;
- 3- julgar improcedente o pedido de juros indemnizatórios; e
- 4- condenar a Requerida nas custas do processo.

VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 238.188,44 nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicável por força da alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 4.284,00 nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 19 de agosto de 2024

Os Árbitros,

(Regina de Almeida Monteiro - Presidente)

(João Taborda da Gama – Adjunto e Relator)

(Raquel Montes Fernandes – Adjunta)