

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 181/2024-T

Tema: Verba 2.23 da Tabela I anexa ao CIVA. Requisitos da sua aplicação.

Inversão do sujeito passivo. Inconstitucionalidade da norma da alínea *j*) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA.

SUMÁRIO:

I – Se uma alteração legislativa exclui, por um lado, uma parte das potenciais situações que podiam beneficiar da taxa reduzida de IVA e, por outro, suprime um dos requisitos que era invocado pela AT para excluir uma parte das potenciais situações que podiam beneficiar da taxa reduzida de IVA, e se em ambos os casos tais soluções legislativas não se afastam das que eram debatidas na doutrina e na jurisprudência, ela tem natureza de interpretação autêntica.

II – Se, ainda para mais, essa mesma intervenção legislativa salvaguarda expressamente as situações que podiam ficar excluídas face à nova redacção dada à norma especial da Lista I anexa ao Código do IVA, mais se consolida essa sua natureza de interpretação autêntica.

III – Em qualquer caso, a salvaguarda da produção de efeitos prévios nunca poderia relevar para aquela parte da nova norma que veio consolidar a interpretação mais alargada anteriormente feita: tal constituiria uma auto-contradição da interpretação autêntica.

IV – A lei que dispõe para futuro é a lei nova, não aquela que corresponde a um dos sentidos da lei velha.

V – Quando o legislador governamental desacata a autorização parlamentar em matéria que é da competência reservada da AR, a norma legal é inconstitucional.

VI – Consequentemente, não podem subsistir os actos de liquidação que se habilitam em tal norma.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. No dia 8 de Fevereiro de 2024, A..., Lda, com o NIF ..., com sede na Rua..., ..., Braga (Requerente), apresentou requerimento de constituição de tribunal arbitral nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, al. *a*), 6.º, n.º 2, al. *a*), 10.º, n.ºs 1, al. *a*), e 2, do Decreto-

1.

Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária - RJAT).

2. Pretendia a anulação da decisão de indeferimento expresso da reclamação graciosa que apresentara contra as liquidações adicionais de IVA referentes a 2019 (20.672,85€), 2020 (25.247,59€) e 2021 (35.907,62€) com a sua total anulação, bem como dos correspondentes juros compensatórios.
3. Nomeados os presentes árbitros, que aceitaram a designação no prazo aplicável, e não tendo a Requerente, nem a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT ou Requerida), suscitado qualquer objecção, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 19 de Abril de 2024.
4. Seguindo-se os normais trâmites, em 27 de Maio a AT apresentou resposta e juntou o processo administrativo (PA).
5. Em 9 de Setembro foi proferido despacho a, entre o mais, dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e a produção de alegações.

II. PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

6. O tribunal arbitral foi regularmente constituído e o pedido de pronúncia contém-se no âmbito das suas atribuições.
7. As Partes gozam de personalidade e de capacidade judiciárias, são legítimas, e encontram-se regularmente representadas.
8. A interposição do Pedido de Pronúncia Arbitral, na sequência da notificação do indeferimento da reclamação graciosa, em 4 de Janeiro de 2024, foi tempestiva.
9. Os pedidos formulados são cumuláveis, nos termos do disposto no artigo 3.º do RJAT.

III. MATÉRIA DE FACTO

2.

III.1. FACTOS PROVADOS

- a) A Requerente é uma sociedade por quotas constituída em 5 de Agosto de 1986 e dedica-se à construção civil¹;
- b) No ano de 2019, a Requerente emitiu facturas de empreitadas de construção civil, com IVA a 6%, realizadas em imóveis situados em Área de Reabilitação Urbana (ARU), mas sem que tenha sido aprovada uma Operação de Reabilitação Urbana (ORU) pelos municípios, a saber:
 - num prédio sito na Rua ... n.º ..., em Braga;
 - num prédio sito na ... n.º ..., em ...- Porto²;
- c) Ainda no ano de 2019, a Requerente emitiu facturas de empreitadas de construção civil, com IVA a 6%, realizadas num prédio sito na ... n.º ..., em ... - Guimarães, que integra a ARU do centro da cidade de Guimarães³;

¹ Acordo de Requerente e Requerida.

² Acordo de Requerente e Requerida.

³ A Requerente juntou um documento (Doc. 2, anexo ao PPA) que o Relatório de Inspeção Tributária (RIT) referente à Ordem de Serviço com o n.º OI2022..., visando o IVA do ano de 2019, descreveu assim:

“De acordo com a certidão emitida pela Câmara de Guimarães, a mesma foi emitida para efeitos de aplicação do IVA à taxa reduzida de 6% às empreitadas de beneficiação, alteração, restauro ou conservação de imóveis às obras realizadas no prédio sito na ... N.º..., freguesia de ..., concelho de Guimarães, não atestando, contudo, que o prédio em causa se insere numa área de reabilitação urbana (ARU), nem se as obras efetuadas se enquadram em alguma Operação de Reabilitação Urbana (ORU) aprovada para essa área.”

É verdade que tal declaração, com data de 16 de Maio de 2018, não afirma nem uma coisa nem outra, mas refere expressamente a razão do pedido:

“Solicita-se a emissão de certidão para efeitos de aplicação do IVA à taxa reduzida de 6% aplicável às empreitadas de beneficiação, remodelação renovação, restauro ou conservação de imóveis ou parte autónoma destes afetos à habitação na ..., n.º ..., freguesia de”

Como não há nenhuma outra razão para que se possa cobrar IVA a 6% sem ser por inclusão da empreitada em ARU – o que compete à Câmara Municipal respectiva certificar (artigo 45.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais) – a impugnação que, na sua Resposta, a AT pretendeu fazer do conteúdo dessa certidão (n.º 2; cfr. também n.ºs 12, 26 e 37) não tem qualquer fundamento. Mais: bastaria consultar o Edital n.º 640/2015, de 16 de Julho, publicado no [Diário da República n.º 137/2015, Série II de 2015-07-16](#), pp. 19165-19169, para confirmar que a freguesia de ... se encontrava abrangida pela ARU do centro da Cidade (Rua ... à zona de ...):

“A área de intervenção definida através da ARU, compreende o tecido urbano medieval extramuros, inserido na área de proteção e salvaguarda à área classificada pela UNESCO como Património Mundial, abrangendo a Rua ... (classificada como Imóvel de Interesse Público, nos termos do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 735/74, de 21 de Dezembro) e as ruas ..., ..., ... e Zona Com uma área de cerca de 34 ha quase totalmente integrada na zona

- d) No ano de 2020, a Requerente emitiu facturas de empreitadas de construção civil, com IVA a 6%, realizadas em imóveis situados em zonas ARU, mas sem que tenha sido aprovada uma ORU pelos municípios, a saber:
- num prédio sito na Rua ... n.º ..., em Braga;
 - num prédio sito na ... n.º ..., em ...- Porto;
 - num prédio sito na R. ..., no Porto⁴;
- e) No ano de 2021, a Requerente emitiu facturas de empreitadas de construção civil, com IVA a 6%, realizadas em imóveis situados em zonas ARU, mas sem que tenha sido aprovada uma ORU pelos municípios, a saber:
- num prédio sito na Rua ..., em Braga;
 - num prédio sito na Rua ..., no Porto⁵;
- f) No âmbito da Ordem de Serviço com o n.º OI2022..., referente ao IVA do ano de 2019, foram efectuadas as seguintes correcções:

Identificação Nota	Tipo Nota	Período de Tributação	Valor Emitido	Data da notificação da liquidação
2023	Acerto de Contas	201901	1.306,34 EUR	2023-04-11
2023	Acerto de Contas	201902	1.077,38 EUR	
2023	Acerto de Contas	201904	3.321,32 EUR	
2023	Acerto de Contas	201905	3.067,81 EUR	
2023	Acerto de Contas	201906	1.703,67 EUR	
2023	Acerto de Contas	201908	2.834,98 EUR	
2023	Acerto de Contas	201909	4.168,35 EUR	
2023	Acerto de Contas	201911	2.216,22 EUR	
2023	Acerto de Contas	201912	976,78 EUR	
TOTAL			20.672,85 EUR	

- g) No âmbito da Ordem de Serviço com o n.º OI2022..., referente ao IVA do ano de 2020, foram efectuadas as seguintes correcções:

Identificação Nota	Tipo Nota	Período de Tributação	Valor Emitido	Data da notificação da liquidação
2023	Acerto de Contas	202001	5.836,95 EUR	2023-04-11
2023	Acerto de Contas	202002	9.332,01 EUR	
2023	Acerto de Contas	202003	4.967,38 EUR	
2023	Acerto de Contas	202004	957,10 EUR	
2023	Acerto de Contas	202005	2.834 EUR	
2023	Acerto de Contas	202007	900,59 EUR	
2023	Acerto de Contas	202008	419,56 EUR	
TOTAL			25.247,59 EUR	

- h) No âmbito da Ordem de Serviço com o n.º OI2022..., referente ao IVA do ano de 2021, foram efectuadas as seguintes correcções:

especial de proteção (ZEP) à área classificada como património da humanidade, integra as freguesias de ... e a União de freguesias ..., ... e” (destaque aditado).

⁴ Acordo de Requerente e Requerida.

⁵ Acordo de Requerente e Requerida.

Identificação Nota	Tipo Nota	Período de Tributação	Valor Emitido	Data da notificação da liquidação
2023	Acerto de Contas	202102	1.360,00 EUR	2023-04-11
2023	Acerto de Contas	202103	5.805,63 EUR	
2023	Acerto de Contas	202104	850,00 EUR	
2023	Acerto de Contas	202106	5.110,58 EUR	
2023	Acerto de Contas	202107	4.655,83 EUR	
2023	Acerto de Contas	202109	3.469,15EUR	
2023	Acerto de Contas	202110	5.961,02 EUR	
2023	Acerto de Contas	202111	816,42 EUR	
2023	Acerto de Contas	202112	7.878,99EUR	
TOTAL			35.907,62 EUR	

- i) A propósito do pedido de reembolso de IVA referente a 2020, a AT verificou que a Requerente deduziu no campo 20 (Imobilizado) da DP do período 2020/02 as importâncias de €1.495,00, de € 1.352,97 e de € 2.000,01, apresentando como justificação, respectivamente:
- uma factura do fornecedor B..., Lda. (NIPC:...), referente ao fornecimento e montagem de equipamentos de segurança e vigilância, como por exemplo: Central de Intrusão, Sirenes, Câmara Bullet, Central Incêndio, cablagem, e outros, incluindo a deslocação e a mão de obra necessária para a sua montagem (factura n.º FAC 20/111, de 5 de Fevereiro de 2020);
 - duas facturas do fornecedor C..., Lda. (NIPC:...): a primeira (Factura n.º FT 1/5763, de 19 de Março de 2020) referente ao fornecimento e montagem de uma Cabine de Pintura, a qual inclui material eléctrico e de ligação para a sua instalação, bem como a mão de obra necessária para a sua montagem; e a segunda (Factura n.º FT 1/5792, de 3 de Abril de 2020) referente ao fornecimento de tubagem e acessórios para a linha de aspiração, a ligar do ventilador a 11 máquinas e 2 bocas de limpeza, incluindo a deslocação de um camião com grua e a montagem dos novos equipamentos e a desmontagem do equipamento existente;
- j) A propósito do pedido de reembolso de IVA referente a 2021, a AT verificou que a Requerente deduziu no campo 24 (Outros bens e Serviços) da DP do período 2021/09 as importâncias de € 222,87 e de € 69,23, apresentando como justificação duas facturas do fornecedor D..., Lda. (NIPC:...): a primeira (n.º FAC A21/110, de 28 de Setembro de 2021) referente a montagem de iluminação, campainha e reparação de avaria de iluminação, e a segunda (n.º FT A21/131, de 15 de Outubro de 2021) referente a montagem de iluminação na sua serralharia;
- k) Em 1 de Junho de 2023, a Requerente apresentou reclamação graciosa;
- l) A reclamação graciosa foi indeferida em 4 de Janeiro de 2024;
- m) Não se conformando, no dia 8 de Fevereiro de 2024 a Requerente apresentou um Pedido de Pronúncia Arbitral (PPA) no CAAD.

III.2. FACTOS NÃO PROVADOS

Não foi provado que o valor inscrito nas liquidações adicionais referidas em *f)*, *g)* e *h)* do número anterior tenha sido pago.

Tendo em conta as posições das partes e, conseqüentemente, a matéria relevante para a decisão da presente causa, não há quaisquer outros factos não provados.

III.3. FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO EM MATÉRIA DE FACTO

Os factos dados como provados resultam dos documentos disponíveis nos autos, do acordo entre Requerente e Requerida e, no caso da comprovação da existência de uma ARU abrangendo a freguesia de Urgezes, em Guimarães, dos poderes inquisitórios do Tribunal⁶.

A Requerente não juntou aos autos quaisquer comprovativos de pagamento das liquidações adicionais, circunstância que impediu que o facto tenha ficado assente.

IV. DIREITO

IV.1. Questões a decidir

Na síntese da Resposta da AT,

“O dissídio assenta, basicamente, numa diferença de posições no que concerne a três matérias, nomeadamente:

⁶ Como se escreveu na decisão do Processo n.º 576/2023-T (*notas suprimidas), *“como resulta do n.º 1 do artigo 99.º da LGT (“O tribunal deve realizar ou ordenar oficiosamente todas as diligências que se lhe afigurem úteis para conhecer a verdade relativamente aos factos alegados ou de que oficiosamente pode conhecer.”*) e, como é doutrinal* e jurisprudencialmente* pacífico, vigora no processo tributário, incluindo naturalmente no arbitral, o princípio do inquisitório.”*

- Na aplicação, ou não, da taxa reduzida de IVA a empreitadas de construção civil realizadas em ARU, mas de onde se verifica a inexistência de ORU aprovada;
- Na existência, ou não, de ARU em Guimarães;
- Na limitação, ou não, do direito à dedução de IVA, nos casos de incumprimento da regra da inversão nos termos do n.º 8 do art.º 19.º do CIVA.”.

Como já se estabeleceu em matéria de facto, havia, na data da emissão da certidão impugnada pela AT, uma ARU que abrangia a freguesia das Devesas (onde se localizava o prédio onde a Requerente realizara trabalhos de construção civil). Consequentemente, há apenas duas questões de Direito para decidir (a primeira e terceira acima identificadas).

IV.2. Quanto à primeira questão:

Posição da Requerente:	Posição da Requerida:
<p>A Requerente defendeu o seu entendimento de que o IVA a 6% que entregou ao Estado era o que era devido:</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-top: 10px;"> <p><i>a)</i> porque para a aplicação dessa taxa de 6% basta a aprovação da ARU, não sendo necessária a existência de ORU, como decorre da redacção da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, que se lhe não refere, nem podia referir, por ter sido introduzida pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento de Estado para 2009), enquanto que o RJRU – o “diploma específico” indicado na verba 2.23 da Lista I anexa do CIVA e que introduziu a distinção entre ARU e ORU –, só foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de Outubro;</p> </div>	<p>A Requerida entendeu que o IVA que a Requerente devia ter entregue ao Estado teria de ser o que decorria da taxa normal (23%):</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-top: 10px;"> <p><i>a)</i> porque “é a própria verba 2.23 que remete a definição de empreitada de reabilitação urbana para “diploma específico”, pelo que o alcance do conceito de empreitada de reabilitação urbana nunca se poderia cingir apenas e só ao disposto na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, devendo ser harmonizado com a legislação aplicável, nomeadamente com as disposições do RJRU, que apontam para a necessidade de existência de ARU e de ORU.”;</p> <p>- porque “as ORU correspondem à concretização do tipo de intervenções a</p> </div>

	<p><i>realizar na ARU, devendo, por esse motivo, entender-se que apenas estão em causa empreitadas de reabilitação urbana, quando as mesmas sejam realizadas no quadro de uma ORU já aprovada.”;</i></p> <p><i>- porque “não resultou demonstrado que existisse ORU aprovada para nenhuma das operações em causa, pelo que não se encontram reunidas as condições para enquadramento da situação na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA”;</i></p>
<p><i>b) porque, por efeito do disposto na al. b) do artigo 14.º do RJRU, “é a aprovação da área de reabilitação urbana (ARU) que confere aos proprietários dos edifícios o “direito de acesso aos apoios de incentivos fiscais à reabilitação urbana””;</i></p>	<p><i>b) porque “verificando-se a possibilidade de não aprovação da ORU, as alíneas a) e b) do art.º 14.º do RJRU determinam a aplicabilidade da verba 2.23 da Lista I e consequentemente, da taxa reduzida de IVA., à verificação de tal condição.”.</i></p>
<p><i>c) porque, “nos termos do art. 7.º e 15.º do Dec. Lei n.º 307/2009, existe válida e eficaz reabilitação urbana, sem a aprovação da ORU – no caso em que o Município tenha optado pela aprovação não simultânea dos dois instrumentos urbanísticos” e, caso não venham a ser aprovados os ORU, apesar da caducidade da ARU nos termos do disposto nesses artigos, “as ARUS estão em vigor em termos jurídicos, com toda a sua pujança e efetividade.”, uma vez que continuarão válidas “as licenças de construção [que] foram concedidas dentro do prazo de 3 anos, a contar da aprovação das respetivas ARUS;”</i></p>	<p><i>c) porque “verificando-se a possibilidade de não aprovação da ORU, as alíneas a) e b) do art.º 14.º do RJRU determinam a aplicabilidade da verba 2.23 da Lista I e consequentemente, da taxa reduzida de IVA., à verificação de tal condição.” e</i></p> <p><i>- porque, em todo o caso, a Requerente “não demonstrou a existência de ORU aprovada, no prazo de três anos, para cada uma das ARU em causa encontrando-se as ARU irremediavelmente caducasas.”;</i></p>

d) porque “o direito circulatório à época indicava que a aplicação da taxa reduzida de IVA nas empreitadas de reabilitação urbana se bastava com a existência da ARU: respostas da Diretora de Serviços do IVA, no proc. 13957 (de 3/8/2018) e no proc. 13835 (de 26/7/2018)”;

e) porque “nos termos do art. 68.º-A, n.º 2 da LGT as novas orientações da AT (necessidade da ORU) não podem ser aplicadas retroativamente aos contribuintes, como a requerente, que tenham agido com base numa interpretação plausível e de boa-fé das instruções administrativas da AT e dos municípios à data relevante.”;

f) porque “o tribunal arbitral (no proc. 2/2023-T) já se pronunciou sobre esta mesma e exata questão: e decidiu que se aplica a taxa reduzida nos casos em que as empreitadas se

d) ⁷ porque tal direito circulatório tinha sido entretanto substituído por outro, designadamente “a informação vinculativa no processo n.º 22521, por despacho de 2022- 01-11, da Diretora de Serviços do IVA (por subdelegação)” em que se escrevia o seguinte:

“21. Depreende-se, portanto, que o momento em que a delimitação da área de reabilitação urbana fica consolidada é o momento em que ocorre a aprovação da operação de reabilitação urbana.

22. Deve, por esse motivo, entender-se que apenas estão em causa empreitadas de reabilitação urbana, quando as mesmas sejam realizadas no quadro de uma operação de reabilitação urbana já aprovada.”;

e) -

f) porque é isso que resulta da jurisprudência arbitral maioritária, designadamente das decisões nos processos n.ºs 295/2022-T, 404/2022-T, 3/2023-T, 93/2023-T e 517/2023-T, e porque a própria decisão do processo n.º

⁷ A Resposta da AT é omissa quanto a este ponto, mas a informação que sustentou a decisão de indeferimento da reclamação graciosa invocava essa informação vinculativa. Na decisão do processo n.º 517/2023-T menciona-se – e transcreve-se – uma outra no mesmo exacto sentido (identificada apenas pelo número 21440).

<p><i>localizam em imóveis inseridos em zona de ARU, mas sem ORU ainda aprovada”;</i></p>	<p>2/2023-T só diverge de tal jurisprudência por considerar que “<i>tais disposições [alíneas a) e b) do art.º 14.º do RJRU] violam princípio constitucional da proteção da confiança e da segurança jurídica.</i>”;</p>
<p><i>g) “porque assim lhe foi dito pelas Câmaras Municipais onde se localizam os imóveis, entidades públicas, especializada também nestes temas e digna de toda a confiança.”.</i></p>	<p>g) -</p>

IV.3. Normas aplicáveis

Vejam, preliminarmente, qual o quadro legal que pode ser invocado para estabelecer um desvio à aplicação da taxa normal de IVA, que são as seguintes:

A. Do Código do IVA (CIVA)⁸:

A verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, vigente à data dos factos (Redação da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro), indicava que se aplicava a taxa reduzida de 6% nas

“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”.

⁸ Cfr. também o que se escreve infra em C. da presente secção IV.3..

B. Do Regime Jurídico da Reabilitação Urbana (Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de Outubro, alterado pela Lei n.º 32/2012, de 14 de Agosto - RJRU):

Artigo 2.º, epígrafado “**Definições**”:

“Para efeitos de aplicação do presente decreto-lei, entende-se por:

...

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

...

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

Artigo 7.º, epígrafado “**Áreas de reabilitação urbana**”:

“1 - A reabilitação urbana em áreas de reabilitação urbana é promovida pelos municípios, resultando da aprovação:

a) Da delimitação de áreas de reabilitação urbana;

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.”.

Artigo 14.º, epígrafado “**Efeitos**”:

“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), no termos da legislação aplicável;

b) Confere aos proprietários e titulares de outros direitos, ónus e encargos sobre o 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.”

Artigo 15.º, epígrafado “**Âmbito temporal**”:

“No caso da aprovação da delimitação de uma área de reabilitação urbana [ARU] não ter lugar em simultâneo com a aprovação da operação de reabilitação urbana [ORU] a desenvolver nessa área, aquela delimitação caduca se, no prazo de três anos, não for aprovada a correspondente operação de reabilitação [ORU].”

C. Da Lei n.º 56/2023, de 6 de Outubro:

Artigo 26.º, epígrafado “**Alteração à lista i anexa ao Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado**”:

“...

2.23 - 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.”

Artigo 50.º, epígrafado “**Norma transitória em matéria fiscal**”:

“...

9 - A verba 2.23 da lista i anexa ao Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, na redação introduzida pela presente lei, não é aplicável aos seguintes casos:

a) Pedidos de licenciamento, de comunicação prévia ou pedido de informação prévia respeitantes a operações urbanísticas submetidos junto da câmara municipal territorialmente competente antes da data da entrada em vigor da presente lei;

b) *Pedidos de licenciamento ou de comunicação prévia submetidas junto da câmara municipal territorialmente competente após a entrada em vigor da presente lei, desde que submetidas ao abrigo de uma informação prévia favorável em vigor.*
...”.

Artigo 54.º, epigrafado “**Produção de efeitos**”:

“A presente lei entra em vigor no dia seguinte ao da sua publicação.”.

IV.4. Decidindo a primeira questão

Há-de admitir-se que ambas as interpretações opostas contrastadas a par (v. supra, **IV.2.**) são possíveis e que ambas eram compatíveis com os dados normativos anteriores à Lei n.º 56/2023. Aliás, não poderia deixar de ser assim tendo em conta que a própria AT perfilhou, em momentos diferentes, os dois entendimentos⁹ e que a jurisprudência arbitral se dividiu: além da decisão invocada pela Requerente (no Processo n.º 2/2023-T – que a Resposta da AT resumiu de forma irrazoável¹⁰), também nos Processos n.ºs 137/2022-T, 603/2022-T e 354/2023-T se

⁹ Clotilde Celorico Palma, “O conceito de reabilitação urbana para efeitos da aplicação da taxa reduzida do IVA”, *Revista Eletrónica de Fiscalidade da AFP*, 2023, Ano V, n.º 1, pp. 1-36, disponível em <https://www.afp.pt/revista/edicoes/766-revista-electronica-de-fiscalidade-da-afp-ano-v-n-1-2023?start=2>, indica várias Informações Vinculativas que indicavam expressamente que – citando a do Processo 13835, com despacho de 26 de Julho de 2018 – “*estando em causa uma empreitada global de reabilitação de um edifício numa área de reabilitação urbana, efetuada no âmbito do citado Decreto-Lei n.º 307/2009 a mesma enquadra-se na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, sendo tributada à taxa reduzida de 6%*”. Assim também a do Processo 8323, com despacho de 16 de Abril de 2015, a do Processo 12207, com despacho de 26 de Julho de 2017 e a do Processo 12772, com despacho de 5 de Fevereiro de 2018.

¹⁰ Para que não restem dúvidas, o que aí se escreveu foi o seguinte:

“*Primeiramente 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 mencionada 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 (aliena j) do artigo 2º) que não menciona “operação de reabilitação urbana” e em especial o artigo 14º do decreto-lei 307/2009.

entendeu, como se escreveu no primeiro, que era suficiente que a empreitada de reabilitação incidisse sobre edifício localizado “em área de reabilitação urbana (...) delimitada nos termos legais.” – embora essa formulação não tenha sido considerada suficiente para que o STA estivesse em condições de proceder à uniformização da questão¹¹. Além disso, tem de se ter em conta que em dois dos arestos invocados pela AT houve votos de vencido da mais elevada valia técnica (o da Dra. Catarina Belim no Processo n.º 295/2022-T e o da Prof.ª Doutora Clotilde Celorico Palma no Processo n.º 517/2023-T¹²), e que noutra das decisões invocadas pela AT (a do Processo n.º 3/2023-T), os dados legislativos eram diferentes, explicando-se aí que, no caso,

“tanto a definição da ARU como a aprovação da estratégia de reabilitação são anteriores a 2012 e às alterações promovidas pela Lei n.º 32/2012, de 14 de agosto, exigindo-se, à data, que a definição da ARU ocorresse em simultâneo com a aprovação da ORU (simples ou sistemática) e com a respetiva programação estratégica.”

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% é 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.”.

¹¹ Acórdão do STA de 21 de Fevereiro de 2024 no Processo 0167/23.0BALSB, em que estava em causa a alegada contradição entre o decidido no Processo n.º 93/2022-T com o decidido no Processo n.º 137/2022-T.

Na recusa de uniformização decidida no Acórdão do STA de 22 de Novembro de 2023 (Processo 044/23.4BALSB, em que estava em causa a alegada contradição entre o decidido no Processo n.º 295/2022-T com o decidido no Processo n.º 404/2022-T), a questão era outra.

¹² Que invoca mesmo o testemunho do autor material do projecto legislativo (destaque aditado): “Sendo um dado público que tal regime foi elaborado pelo Professor Doutor Carlos Baptista Lobo, concluímos claramente que, em conformidade com os elementos histórico, teleológico e sistemático da interpretação das normas, **o conceito acolhido é intencionalmente amplo, abrangendo construção nova e não exigindo aprovação de ORU** (veja-se neste sentido, Vídeo Conferência IVA e Reabilitação Urbana, dos Colégios da Especialidade dos Impostos sobre o Consumo e sobre o Património da Ordem dos Contabilistas Certificados e da Associação Fiscal Portuguesa, ocorrida a 7 de Março de 2023, disponível em <https://www.afp.pt/calendario/764-webinar-iva-e-reabilitacao-urbana>”.

Como quer que seja, a ponderação das razões apresentadas por Requerente e Requerida não se afigura decisiva porquanto nem uma nem outra tiveram em conta os novos dados legislativos – decorrentes da Lei n.º 56/2023 –, nem a nova posição da AT (ainda que só para si vinculativa¹³): na sequência da alteração introduzida na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA pela dita lei, foi emanado o Ofício-Circulado n.º 25003, de 30 de Outubro de 2023, em que, tendo em conta a nova redacção dessa verba, se escreveu o seguinte:

“A redacção 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).”

Isso mesmo foi reiterado na Informação Vinculativa do Processo 26631, com despacho de 30 de Agosto de 2024, em que se escreveu o seguinte (destaque e sublinhados adotados):

“10. Na sua redacção anterior, dada pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro, a verba 2.23 preconizava a aplicação daquela taxa a «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.»

*11. O que significa, desde logo, que a aplicação da taxa reduzida, por enquadramento nesta verba com a nova redacção, **já não está sujeita à existência da operação de reabilitação urbana aprovada.**”*

Este último entendimento da AT parece assentar na ideia de que teria havido *uma inovação legislativa que só valeria para futuro* – ou, eventualmente, basear-se na consideração

¹³ Como se escreveu, por exemplo, no Acórdão do STA de 26 de Outubro de 2016 (Processo n.º 053/15), a Administração Tributária

“está vinculada ao teor das circulares que emite sobre o entendimento das normas tributárias aplicáveis, vinculação que, aliás, decorre de forma expressa do disposto no art.º 68º, n.º 4, alínea b), da LGT (actual art.º 68º-A n.º 1) e constitui uma decorrência necessária dos princípios da boa-fé e da igualdade, que presidem ao exercício da actividade administrativa (artigo 266º n.º 2 da Constituição).”

de que, como já se viu em **IV.3.**, a Lei n.º 56/2023 (que entrou em vigor no dia imediato à sua publicação), tal seria vedado pela “*Norma transitória em matéria fiscal*”.

Começando por esta – e como decorre da sua redacção, acima transcrita –, parece evidente que tal norma visou salvaguardar direitos adquiridos ou, pelo menos, expectativas legítimas, na medida em que *das duas alterações introduzidas na redacção da norma* – ambas em matéria discutida na doutrina e na jurisprudência (que se saiba, por enquanto, só arbitral) e, portanto, ambas susceptíveis de interpretação autêntica¹⁴ – *uma alinhava pela tese restritiva prévia*¹⁵ (restritiva do benefício, bem entendido) e *outra alinhava pela tese ampliativa prévia*¹⁶ (ampliativa do benefício, bem entendido).

¹⁴ Uma norma interpretativa não tem de ser assim classificada pelo seu autor. Como já notara Baptista Machado, *Sobre a aplicação no tempo do novo Código Civil*, Livraria Almedina, Coimbra, 1968, pp. 285 e ss., as *leis interpretativas por natureza* são aquelas que fixam à norma interpretada um sentido a que os operadores jurídicos já podiam ter chegado, não sendo necessário que o legislador invada o domínio hermenêutico, que cabe ao intérprete e aplicador, fixando essa sua natureza (numa outra norma). Distinguindo a relação (necessária) entre a norma *interpretada* (norma 1) e a norma *interpretativa* (norma 2), e a relação (meramente eventual) entre a norma *interpretativa* (norma 2) e uma meta-norma (norma 3) *classificativa* da norma 2 como interpretativa, Victor Calvete, *O Bom, o Mau e o Vilão – Interpretação autêntica, “interpretação autêntica” de 2.º grau e a jurisprudência fiscal*, Gestlegal, Coimbra, 2019. Evidentemente, não é da existência ou não dessa meta-norma que resulta a existência ou não da (verdadeira) interpretação autêntica (que o intérprete retirará da interpretação que fizer da relação entre a norma 1 e a norma 2, de acordo com os critérios interpretativos normais).

¹⁵ A exclusão de “*empreitadas que consistam em operações de construção de edifícios novos.*”, como se escrevia no referido Ofício-Circulado n.º 25003, de 30 de Outubro de 2023, que não está aqui em causa.

¹⁶ A dispensa da exigência de ORUs, a mais da mera definição de ARUs, para se poder beneficiar, nestas áreas, da taxa reduzida de IVA – uma exigência que teve “*geração espontânea*” na AT, como se fez notar no já referido voto de vencido à decisão do Processo n.º 295/2022-T:

“45. A 2ª *certificação exigida pela Requerida quanto à operação de reabilitação urbana é um requisito recente exigido pela administração tributária quanto a uma norma cuja redacção permanece a mesma desde 2008, ou seja, uma norma cuja redacção é a mesma pelo menos há 13 anos.*

46. *Nada mudou na lei.*

47. *Não mudou a sua redacção.*

48. *O que mudou foram as condições impostas pela administração tributária para permitir o benefício da taxa reduzida (mas não é à administração, mas sim ao legislador nacional que compete tal atribuição).*

...

52. *E se perante uma redacção da norma que não muda há 13 anos é exigido, no final de uma década, por via administrativa, uma nova certificação e burocracia não prevista na lei, nem existente na prática camarária, tal exigência deve entender-se por desproporcional e*

Como é bom de ver, as ressalvas previstas nessa norma de direito transitório, pensadas para evitar a retroactividade da tese restritiva do benefício, não podem ter qualquer utilidade onde a nova redacção da norma veio, em termos literais, *alargar* o benefício. Se o legislador, tomando partido por uma das teses em disputa, vem dar razão a quem dispensava a necessidade de ORU para usufruir da taxa reduzida de IVA, fixando de uma vez por todas esse entendimento para futuro, não faria qualquer sentido pretender que ele exigiu, *medio tempore*, que as situações em que se discutia, à luz da anterior redacção da norma, se era ou não exigível ORU para usufruir da taxa reduzida de IVA fossem resolvidas *contra* esse mesmo entendimento: isso seria, não apenas *legislar para passado* – seria legislar retroactivamente de forma oposta ao que passou a ser legislado para futuro.

Quer dizer que qualquer tentativa de “bilateralizar” a norma do artigo 50.º, n.º 9, da Lei n.º 56/2023 – ie: de pretender que ela vale, além de para as situações de “exclusão literal” do benefício da taxa reduzida de IVA (edifícios novos em ARU), também para as situações de “inclusão literal” nessa taxa reduzida (reabilitação de edifícios em ARU sem ORU), seria completamente destituída de sentido.

Se isto afasta qualquer eventual veleidade de se vir a invocar tal norma para evitar a aplicação imediata da nova redacção a todas as situações em que a questão da suposta dupla exigência de ARU e ORU se tenha colocado, uma suposta *natureza inovatória* da dispensa das ORU – que assoma no advérbio sublinhado da citada Informação Vinculativa do Processo 26631 (“já”), não tem qualquer cabimento. A lei que dispõe para futuro é a lei nova, não aquela que corresponde a um dos sentidos da lei velha.

Quer dizer que, no quadro de incerteza sobre duas dimensões da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, que era a situação anterior à Lei n.º 56/2023, há todas as razões para que o intérprete conclua que o que o legislador dessa lei fez (como os trabalhos preparatórios poderão revelar) foi tomar partido por um dos duplos pares de entendimentos opostos em disputa:

desrazoável (violadora do artigo 266.º n.º 2 da CRP) na medida em que os contribuintes só podem modelar a sua conduta com o que podem contar: a letra da lei e a confiança nas instituições, no caso a AT.”.

- num deles (a aplicação da taxa reduzida de IVA a *empreitadas que consistam em operações de construção de edifícios novos*), alinhou com a tese mais restritiva – mas salvaguardou as situações de transição (e daí a ressalva das situações em que já tivesse havido

“a) *Pedidos de licenciamento, de comunicação prévia ou pedido de informação prévia respeitantes a operações urbanísticas submetidos junto da câmara municipal territorialmente competente antes da data da entrada em vigor da presente lei;*

b) *Pedidos de licenciamento ou de comunicação prévia submetidas junto da câmara municipal territorialmente competente após a entrada em vigor da presente lei, desde que submetidas ao abrigo de uma informação prévia favorável em vigor.”*);

- no outro (a aplicação da taxa reduzida de IVA a *empreitadas em ARUs sem ORUs*), alinhou com a tese mais extensiva, nada havendo a salvaguardar.

Conclui-se, assim, que a intervenção legislativa não foi inovatória (não há nada de novo no entendimento de que a verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA abrange *empreitadas em ARUs sem ORUs*) e, portanto, que a intervenção legislativa revestiu natureza de verdadeira interpretação autêntica¹⁷, integrando-se a lei interpretativa na lei interpretada (artigo 13.º, n.º 1, do Código Civil).

IV.5. Quanto à segunda questão

A segunda questão, totalmente alheia à primeira, está relacionada com o enquadramento das facturas apresentadas pela Requerente no domínio de situações que implicariam, ou não, a regra da inversão do sujeito passivo, tal como resulta da norma do artigo 2.º do CIVA:

“1. *São sujeitos do imposto:*

...

j) *As pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a), que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confirmam direito à dedução total ou parcial do imposto, quando sejam adquirentes de serviços de construção civil, incluindo a remodelação,*

¹⁷ A mera sobreposição das duas alterações introduzidas na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA com as duas discussões prévias sobre o seu entendimento são prova suficiente da intenção de lhes pôr cobro: que outra razão poderia explicar esse específico impulso legislativo?

reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada ou subempreitada.

...”

A Requerente invocou expressamente, quanto às facturas de 2020 do fornecedor B..., por sistemas de segurança, e do fornecedor C..., por tubagens e acessórios para linha de aspiração e outros trabalhos conexos, que tais bens tinham dado origem a dedução no campo 20 (“*Imobilizado*”), o que o RIT referente a esse ano confirmou, e no RIT referente a 2021 a AT certificou que as facturas do fornecedor D..., Lda, referentes a montagem de iluminação, campanha e reparação de avaria de iluminação tinham dado origem a dedução no campo 24 (“*Outros bens e Serviços*”).

A tese da Requerente é a de que, em todos os casos, por um lado “*não se celebraram contratos de empreitadas ou subempreitadas – e a componente de construção é totalmente acessória e marginal: os materiais técnicos correspondem ao grosso do valor e a montagem tem valor acessório;*”; e, por outro lado, que “*não se trata de serviços de construção civil propriamente dito, mas de componentes autónomas dos imóveis: sistema de segurança; tubagens não incorporadas no edifício; máquinas; luminárias...*”.

Ainda assim, por força do princípio da justiça e inexistência de “*qualquer dano para o erário público*”, ou por “*por força do princípio da dedução do IVA e neutralidade do imposto*”, invocava a Requerente que

“Caso se entenda que se verificam os pressupostos da inversão do sujeito passivo – e que, portanto, o sujeito passivo (liquidador do imposto) seria a FMF e não os fornecedores – o certo é que estes casos possuem os seguintes contornos objetivos:

a) a FMF atuou sob erro, numa situação complexa em termos fiscais, com base numa interpretação plausível da lei tributária;

b) As situações são pontuais e os valores diminutos;

c) o imposto foi entregue ao Estado – por parte dos fornecedores que emitiram as faturas e receberam o valor do IVA (os RIT não dizem o oposto, e possuem toda a informação nesse sentido);

d) não existe, pois, qualquer comportamento intencional e voluntário de evasão fiscal.”

A Resposta da AT limitou-se a fazer referência expressa a uma das 5 facturas discutidas pelos RIT¹⁸, mas nestes (*rectius*: nos referentes aos anos de 2020 e 2021) encontra-se uma avaliação de cada uma delas. Dos respectivos descritivos¹⁹ pode concluir-se que estavam em causa aquisições de *serviços* ou, pelo menos, aquisições de *bens com montagem/instalação*²⁰, o que – segundo a AT, invocando o Ofício-Circulado n.º 30.101, de 24 de Maio de 2007 – incluiria a Requerente no âmbito da norma da alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA por ter sede em Portugal e praticar operações que conferem o direito à dedução total ou parcial do imposto.

Assim sendo, entende a AT que a Requerente estava obrigada a aplicar a regra da inversão do sujeito passivo e nenhum dos argumentos que esta invocou para mitigar essa obrigação poderia colher porque “*o legislador pretendeu limitar o direito à dedução nos casos de incumprimento da regra da inversão*”, como comprovado pelas decisões do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) nos Processos C-691/17 - PORR Épitési Kft e C-424/12 - SC Fatorie SRL/Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor.

Decidindo:

A alínea a) do n.º 1 do artigo 199.º da Directiva IVA (Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, previu a possibilidade de, em certos casos, os Estados-membros poderem adoptar a regra da inversão do sujeito passivo de IVA:

“Os Estados-Membros podem prever que o devedor do imposto é o sujeito passivo destinatário das seguintes operações:

¹⁸ Transcreve-se essa passagem:

“a Requerente deduziu no campo 20 (Imobilizado) da DP do período 2020/05, o montante de imposto de €2.001,00 relativo à fatura n.º FT 1/5792, de 2020-04-03, emitida pelo fornecedor C..., Lda. NIPC..., referente ao fornecimento de tubagem e acessórios para a linha de aspiração, a ligar do ventilador a 11 máquinas e 2 bocas de limpeza, incluindo a deslocação de um camião com grua e a montagem dos novos equipamentos e a desmontagem do equipamento existente.”.

¹⁹ Cfr. supra, **III.1. Factos Provados**, alíneas i) e j).

²⁰ Em todo o caso, a Resposta da AT acrescentava que “*a transmissão de bens, com instalação e montagem, com recurso a serviços de construção civil, quando os mesmos ficam materialmente ligados aos bens imóveis com carácter de permanência*” também estava abrangida pela norma da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA.

- a) *Prestação de serviços de construção, incluindo reparação, limpeza, manutenção, alteração e demolição respeitantes a bens imóveis, bem como a entrega de obras em imóveis considerada como entrega de bens nos termos do n.º 3 do artigo 14.º;*
...”.

Visando a transposição da referida Directiva para o Direito interno, o n.º 3 do artigo 45.º da Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2006, com destaques ora aditados) autorizou o Governo a

“consagrar normas especiais que obstem à concretização de negócios que, no essencial, visem impedir, minorar ou retardar a tributação em IVA, no âmbito de transmissões, locações ou cedências doutra natureza de bens imóveis ou partes autónomas destes, com o seguinte sentido e alcance:

- ...
b) *Definir, nas operações realizadas entre sujeitos passivos, como devedor de imposto o destinatário de prestações de serviços conexas com a construção de edifícios, bem como o adquirente, locatário ou cessionário no caso das operações sobre imóveis sujeitas a tributação, ainda que por opção;*
...”.

O legislador governamental usou tal autorização no Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro, dando à alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA a sua actual redacção (destaque aditado):

*“As pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a) que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confirmem o direito à dedução total ou parcial do imposto, **quando sejam adquirentes de serviços de construção civil**, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, **em regime de empreitada ou subempreitada.**”*

e escrevendo o seguinte no Preâmbulo:

*“ainda no domínio de algumas prestações de serviços relativas a bens imóveis, **nomeadamente nos trabalhos de construção civil realizados por empreiteiros e subempreiteiros**, o presente decreto-lei vem adoptar, de igual modo, uma outra faculdade conferida pela Directiva n.º [2006/69/CE](#), do Conselho, de 24 de Julho. Assim, por via da inversão do sujeito passivo, passa a caber aos adquirentes ou destinatários*

daqueles serviços, quando se configurem como sujeitos passivos com direito à dedução total ou parcial do imposto, proceder à liquidação do IVA devido, o qual poderá ser também objecto de dedução nos termos gerais. Com esta medida, visam acautelar-se algumas situações que redundam em prejuízo do erário público, actualmente decorrentes do nascimento do direito à dedução do IVA suportado, sem que esse imposto chegue a ser entregue nos cofres do Estado.”

Como é patente, entre o “*sentido e alcance*” da autorização legislativa parlamentar e a sua concretização pelo Governo, sobrevieram duas inovações: por um lado, em vez de a inversão do devedor do IVA recair sobre “*o destinatário de prestações de serviços conexas com a construção de edifícios*”, que deixaria claramente de fora o caso da Requerente, uma vez que as aquisições em causa foram todas para as suas instalações, passou a abranger os “*adquirentes de serviços de construção civil*”, incluindo, portanto, “*a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis*”. O que, naturalmente – face ao relativo consenso à volta das definições do Ofício-Circulado n.º 30 101, de 24 de Maio de 2007, de resto de algum modo corroboradas pela Portaria n.º 19/2004, de 10 de Janeiro –, cobriria os casos em discussão; por outro lado, e embora tal desinteresse para o que aqui se discute, em vez de a inversão do devedor do IVA recair sobre o destinatário de quaisquer “*prestações de serviços conexas com a construção de edifícios*”, passou a abranger apenas os “*adquirentes de serviços de construção civil (...) em regime de empreitada ou subempreitada*”.

Ora, como se notou na decisão do Processo n.º 885/2023-T, na sequência da alegação da aí Requerente,

“No que concerne, à compatibilidade do regime da autorização legislativa com o Decreto-Lei n.º 21/2007, a questão é de solução mais duvidosa.

Com efeito, o artigo 112.º, n.º 1, da Constituição da República Portuguesa (CRP) impõe a «subordinação às correspondentes leis dos decretos-leis publicados no uso de autorização legislativa», pelo que o regime do Decreto-Lei n.º 21/2007, não podia exceder o objecto, o sentido e extensão da autorização legislativa, definidos nos termos do n.º 2 do artigo 165.º da CRP.

Na verdade, está-se perante matéria relativa à incidência subjectiva do IVA, que se insere na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, por força do preceituado nos artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP, pelo que o Governo apenas tem competência legislativa na medida da autorização concedida

pela Assembleia da República, como decorre do preceituado na alínea b) do n.º 1 do artigo 198.º da CRP.”

No caso que o colectivo arbitral tinha para decidir (estava em causa “a aquisição e reparação de tanques de grande dimensão, de aço inoxidável, destinados a armazenar ácido sulfúrico”, fixados ao solo com carácter de permanência) foi possível formular um juízo de não inconstitucionalidade, porquanto:

“a aparente extensão do regime da inversão do sujeito passivo a «serviços de construção civil» que não sejam «construção de edifícios», afigura-se não afectar a validade constitucional da alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA quanto a sua aplicação ao caso dos autos, pois o único conceito de «edifícios» definido na Directiva n.º 2006/112/CE, que consta do primeiro parágrafo do n.º 2 do seu artigo 12.º, tem grande amplitude, pois «entende-se por “edifício” qualquer construção incorporada no solo».”

Não assim no presente caso: de modo algum os serviços prestados à Requerente nos anos de 2020 e 2021 pelos fornecedores B..., C..., Lda., podem ser abrangidos dentro do âmbito da autorização legislativa: “prestações de serviços conexas **com a construção de edifícios**”. Consequentemente, nessa medida, a norma da alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA é violadora dessa autorização legislativa e, nessa mesma medida, é inconstitucional. Como, nos termos do disposto no artigo 204.º da Constituição (“*Nos feitos submetidos a julgamento não podem os tribunais aplicar normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela consignados.*”), está vedado aos tribunais aplicar normas inconstitucionais, tem o presente Tribunal Arbitral de considerar que a posição da AT não tem sustentação jurídica válida.

IV.6. Quanto às consequências do julgado

A Requerente formulou pedido de que da “total procedência da ação arbitral” resultassem “todas as consequências legais, nomeadamente em matéria de juros”. Dos autos não consta que a Requerente tenha pago quaisquer montantes em resultado das liquidações adicionais e respectivos acertos de contas, mas, como se escreveu, por exemplo, na decisão do Processo n.º 603/2022-T,

“O artigo 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT preceitua que a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT (aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT) que estabelece que “[a] administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão”.

...

tem ainda a Requerente direito a juros indemnizatórios, pois, como estatui o artigo 43.º, n.º 1, da LGT, “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”.

Com efeito, afigura-se que a invalidade dos atos tributários controvertidos, nos termos acima enunciados, é imputável à AT por ter incorrido em vício de violação de lei, gerador de anulabilidade.”

Caberá à AT, em execução de sentença, determinar tais montantes, sendo certo que, no que diz respeito à decisão tomada em relação às importâncias discutidas por força da inversão do sujeito passivo, a obrigação de pagamento de juros, a existir, seguirá o regime da alínea d) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT.

V. DECISÃO

Nos termos e pelos fundamentos expostos o Tribunal Arbitral Coletivo decide:

- a) julgar integralmente procedente o pedido de pronúncia arbitral no que diz respeito à liquidação de IVA à taxa reduzida de 6% nos anos de 2019, 2020 e 2021, que deram

origem aos acertos de contas identificados nas alíneas *f)*, *g)* e *h)* do ponto **III.1. Factos Provados**, que assim são anulados;

- b)* julgar integralmente procedente o pedido de pronúncia arbitral no que diz respeito à dedução de IVA nas facturas identificadas nas alíneas *i)* e *j)* do ponto **III.1. Factos Provados**;
- c)* consequentemente, anular os actos tributários impugnados e o indeferimento da reclamação graciosa interposta pela Requerente;
- d)* condenar a AT a repor, sendo caso disso, os montantes indevidamente pagos, acrescidos dos respectivos juros indemnizatórios, nos termos legais aplicáveis;
- e)* condenar a AT nas custas do processo, nos termos fixados infra;
- f)* determinar a comunicação da presente decisão ao Ministério Público, atento o juízo de inconstitucionalidade formulado sobre a norma da alínea *j)* do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA no segmento de que resulta a sua aplicação a aquisições de serviços que nada têm a ver com a “*construção de edifícios*”.

VI. VALOR DO PROCESSO

Competindo ao Tribunal fixar o valor da causa (artigo 306.º do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, al. *e)*, do RJAT) e devendo ele, correspondendo à utilidade económica do pedido, equivaler à importância cuja anulação se pretende (alínea *a)* do n.º 1 do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário, *ex vi* da alínea *a)* do artigo 6.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária - RCPAT), fixa-se o valor do processo em € 86.969,13 (oitenta e seis mil novecentos e sessenta e nove euros e seis cêntimos), sendo € 81.828,06 referentes ao (único) pedido quantificado expressamente pela Requerente (desaplicação da taxa reduzida de IVA nas facturas emitidas em 2019, 2010 e 2021) e € 5.141,07 referentes ao IVA que a Requerente deduziu nas facturas emitidas em 2020 (€ 4.848,97) e 2021 (€ 292,1) pelos seus fornecedores (valores não aceites pela AT por configurarem situações que deveriam ter implicado a inversão do sujeito passivo).

VII. CUSTAS

Custas no montante de € 2.754,00 (dois mil setecentos e oitenta e quatro euros), nos termos da Tabela I do RCPAT e do disposto no seu artigo 4.º, n.º 5, e nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, integralmente a cargo do Requerida.

Lisboa, 18 de Outubro de 2024

O árbitro presidente

Victor Calvete (vencido quanto à cumulação de pedidos)

Como já escrevi em declaração de voto no processo n.º 720/2023-T, e ainda que a opinião maioritária continue a ir, quanto a essa cumulação, no sentido de fazer prevalecer a norma aplicável à *jurisdição estadual* (a do artigo 104.º do CPPT) sobre a norma específica da *jurisdição arbitral* (a do artigo 3.º do RJAT), ou uma suposta “interpretação actualista” desta (baseada necessariamente na Lei n.º 118/2019 – que alargou as possibilidades de cumulação naquela jurisdição *e alterou o RJAT, sem ter alterado a norma do seu artigo 3.º*), ou, quicá, eventualmente em ambas as teses, continuo convencido de que, não estando essencialmente em causa a “*apreciação das mesmas circunstâncias de facto e [a] interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito*”, o tribunal arbitral se pronunciou fora da sua competência – apenas, mas necessariamente, em matéria de “*IVA e reverse charge*”.

O árbitro adjunto (vencido quanto ao pedido de restituição do imposto pago e à condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios)

Francisco Nicolau Domingos

Considerando que a Requerente não fez prova do pagamento das liquidações adicionais de IVA, decidiria pelo indeferimento do pedido de condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento de juros indemnizatórios e do pedido de restituição dos montantes inscritos nas liquidações adicionais, sem prejuízo de em execução do julgado, caso se provem todos os pressupostos, serem reconhecidos os referidos direitos.

O árbitro adjunto

Arlindo José Francisco

A redacção da presente decisão segue a ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990 excepto em transcrições que o adoptem.