

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 469/2024-T

Tema: Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA). Taxa de 6%. Empreitada de reabilitação urbana. Projeto urbanístico de reconhecido interesse nacional. Pedido de revisão (artigo 78.º LGT).

SUMÁRIO:

1. As liquidações impugnadas enfermam de erro de interpretação da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, por terem com pressuposto o entendimento, de que, em todas as situações nela previstas, inclusivamente quando é reconhecido pelo Governo o interesse público nacional das operações de requalificação e reabilitação, seria necessário para aplicar a taxa reduzida que a empreitada se localizasse em área de reabilitação urbana já delimitada.
2. Além das liquidações de IVA, carecem em absoluto de fundamentação, uma vez que tais atos carecem da adequada fundamentação, visto que não lhe foi possível perceber os motivos subjacentes à sua emissão, por se desconhecer por completo as razões na origem da emissão dos atos tributários em questão, também padecem de erro (de direito) ao terem sido praticados atos tributários, oficiosamente pela Autoridade Tributária, em clara violação do artigo 18.º, n.º 1, alínea a), e da verba 2.23, da Lista I, do CIVA

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Regina de Almeida Monteiro (Presidente), Rui Miguel Zeferino Ferreira e Sofia Quental (Adjuntos), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o presente Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 14 de junho de 2024, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., doravante designada “Requerente”, NIPC..., com sede no ..., Rua..., n.º ..., ...-... ..., na sequência da formação da presunção de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, apresentado em 01.09.2023, junto da Direção de Serviços do IVA, da Autoridade Tributária e Aduaneira, não se conformando com os mesmos, veio, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, al. a),

1.

5.º, n.º 3, al. a), 6.º, n.º 2, al. a) e 10.º, n.º 1, al. a) e n.º 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ou “RJAT”), apresentou pedido de pronúncia arbitral com vista à anulação dos atos tributários de liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) com os números ..., ... e..., referentes aos períodos de tributação de abril, julho e agosto de 2019, dos quais resultaram correções nos montantes de € 26.562,09 (vinte e seis mil quinhentos e sessenta e dois euros e nove cêntimos), € 21.184,23 (vinte e um mil cento e oitenta e quatro euros e vinte e três cêntimos) e € 15.477,14 (quinze mil quatrocentos e setenta e sete euros e catorze cêntimos).

É Requerida A **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (AT)**.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Coletivo apresentado pela Requerente em 1 de abril de 2024, foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente comunicado à Requerida, em 3 de abril de 2024 e que foi do mesmo notificada em 8 de abril de 2024.

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

Em 23 de maio de 2024, foram as Partes devidamente notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 14 de junho de 2024.

II. POSIÇÃO DAS PARTES

II.1. Posição da requerente

No pedido arbitral a Requerente invocou, em síntese:

a) Que, nos termos do n.º 1 do artigo 57.º da LGT, o prazo para a decisão dos pedidos de

revisão oficiosa é de quatro meses, contando-se a partir da data de entrada da petição no serviço competente, como preceitua o n.º 5 do mesmo normativo e do artigo 279.º do Código Civil (CC), *ex vi* n.º 3 do artigo 57.º da LGT, pelo que findo tal prazo, verifica-se uma presunção de indeferimento tácito, e o nascimento do direito de impugnar judicialmente.

b) Que, em 01.09.2023, apresentou um pedido de revisão oficiosa junto do serviço tributário competente, pelo que inexistindo decisão a 02.01.2024, formou-se nessa data uma decisão de indeferimento tácito e, bem assim, como o prazo destinado à apresentação do pedido de pronúncia arbitral terminava no dia 1 de abril de 2024, é manifesta e inequívoca a tempestividade da presente ação arbitral.

c) Que no âmbito do desenvolvimento de atividades com fins educacionais e científicos, através da promoção do ensino e investigação científica, promoveu a construção, gestão e manutenção do Campus Universitário de ... da B..., bem como e apoiou o desenvolvimento desse projeto, o qual se situa na Área de Reabilitação Urbana (“ARU”) de

d) Que é titular de um direito de superfície sobre a parcela de terreno destinada à construção, manutenção e exploração do Campus Universitário de ... da B... .

e) Que, para efeitos de IVA, a Requerente está enquadrada no regime normal de tributação mensal e registada com atividade mista, deduzindo imposto mediante a aplicação do método da afetação real.

f) Que tem vindo a celebrar contratos de cessão de exploração do Campus Universitário de ... com diversas entidades, nomeadamente para exploração do restaurante, das lojas, do ginásio, das residências estudantis, do estacionamento e dos edifícios equipados para desenvolvimento de atividades conexas com o ensino, pelo que a generalidade das operações realizadas consubstancia prestações de serviços sujeitas e não isentas de IVA.

g) Que atento o carácter misto da sua atividade, procede à dedução do IVA que suporta na aquisição de bens e serviços utilizados na realização de operações tributáveis e não tributáveis com base no método da afetação real, recorrendo a um critério específico concretizado pela dedução em função das áreas cedidas à exploração, pelo que no âmbito da construção do Campus Universitário de ... da B..., suportou custos relacionados com serviços de construção civil.

h) Que, desde 2015, efetua a autoliquidação do imposto à luz do disposto no artigo 2.º, n.º

1, alínea j), do CIVA, pelo que, no que concerne aos custos com a aquisição de serviços de construção civil do Campus Universitário de ... da B..., tem autoliquidado imposto à taxa reduzida, nos termos do artigo 18.º, n.º 1, alínea a), e da verba 2.23 da Lista I do CIVA.

i) Que as correções efetuadas nas liquidações em discussão (2019) decorrem de correções efetuadas aos valores de excesso a reportar de períodos anteriores existentes na conta corrente de IVA da Requerente, sem que constasse qualquer fundamentação que permitisse compreender as razões de facto ou de direito subjacentes à emissão de tais atos, mas que lhe parecem resultar da taxa de IVA aplicável (e imposto autoliquidado) aos serviços de construção civil adquiridos no âmbito do projeto de construção do Campus Universitário de ... da B... .

j) Que estavam (e estão) verificadas ambas as condições alternativas de que depende a aplicação da taxa reduzida de IVA (6%) aos serviços de construção civil adquiridos para a construção do Campus Universitário de ... da B..., nos termos da verba 2.23 da Lista I do CIVA, aplicável *ex vi* artigo 18.º, n.º 1, alínea a), do mesmo diploma.

k) Que, não obstante a alternatividade dos requisitos ínsitos na verba 2.23 da Lista I do CIVA, estão preenchidas ambas as condições legais de que depende a aplicação da taxa reduzida de IVA, pelo que os atos tributários e decisório ao sujeitarem os serviços construção civil adquiridos, a tributação, em sede de IVA, à taxa normal (23%), ao invés da taxa reduzida (6%), padecem do vício de violação de lei.

l) Que a construção do Campus Universitário de ... da B... foi reconhecida pelo Governo de Portugal como um projeto de interesse público nacional, quer através de resolução do Conselho de Ministros, quer através de despacho do Secretário de Estado da Administração Local.

m) Que em virtude do reconhecimento do excepcional interesse público nacional do Projeto ..., consubstanciado na construção do Campus Universitário de ..., e tendo adquirido serviços de construção civil tendentes à sua execução, devem os custos por si suportados ser havidos como incorridos em empreitadas de reabilitação urbana realizadas «*no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional*» para efeitos de aplicação da verba 2.23 da Lista I do CIVA e, bem assim, da taxa reduzida de IVA.

n) Que não subsistem dúvidas de que o Projeto ... reveste, para todos os efeitos, interesse público nacional devida e oportunamente reconhecido pelo Estado português, pelo que deve às

prestações de serviços associadas à construção ser aplicada a verba 2.23 da Lista I do CIVA e, a fortiori, a taxa reduzida de IVA.

o) Que na situação *sub judice*, as empreitadas contratadas consubstanciam empreitadas de reabilitação urbana realizadas em espaço público localizado em ARU, sendo, por isso, subsumíveis à verba 2.23 da Lista I do CIVA e sujeitas à taxa reduzida de IVA, por se verificarem os seus dois requisitos: tratar-se de empreitadas de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico; e realizarem-se tais empreitadas em imóveis ou em espaços públicos localizados em ARU.

p) Que consistindo as operações realizadas em empreitadas de reabilitação urbana, tal como definido no RJRU, edificadas numa ARU aprovada e tornada pública nos termos legais, impõe-se, também com este fundamento, a aplicação da taxa reduzida de IVA, nos termos da verba 2.23 da Lista I do CIVA, e, bem assim, a anulação dos atos tributários e decisório *sub judice*.

q) Que os atos tributários *sub judice* carecem em absoluto de fundamentação, uma vez que tais atos carecem da adequada fundamentação, visto que não lhe foi possível percecionar os motivos subjacentes à sua emissão, por se desconhecer por completo as razões na origem da emissão dos atos tributários em questão.

r) Que é clara a falta de fundamentação de que padecem os atos tributários, na medida em que dos mesmos apenas resulta a existência de correções aos valores declarados, desconhecendo-se, em concreto, quais as razões (de facto e de direito) que levaram a Autoridade Tributária a proceder como procedeu e, a final, a praticar tais atos, pelo que sendo a fundamentação um requisito intrínseco e elemento essencial do ato tributário, os atos tributários ao terem sido praticados com total preterição da respetiva fundamentação, padecem do vício de violação de lei, devendo, por isso, ser anulados em conformidade, nos termos do artigo 163.º do CPA.

s) Que além do direito ao reembolso do montante de imposto indevidamente pago, tem ainda direito à perceção de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 3, alínea c), da LGT.

II.2. Posição da requerida

Em 9 de setembro de 2024, após notificação à Requerida para apresentação de resposta, a mesma apresentou-a, invocando em síntese:

- a) Que tendo em conta a data do pedido de revisão, os fundamentos apresentados e que estavam em crise, sempre se teria de concluir que o pedido apenas poderia ter enquadramento no 78.º, n.º 1 “in fine” da LGT, com fundamento em “*erro imputável aos serviços*”.
- b) Que não aproveita à Requerente o prazo previsto no artigo 70.º, n.º 4 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), em caso de “documento ou sentença superveniente”, dado que o trânsito em julgado de tais decisões ocorreu, respetivamente, em 04-12-2021 e 03-23-2022.
- c) Que quando a Requerente apresentou o pedido de revisão já se havia esgotado o prazo de reclamação administrativa e, bem assim, que o fundamento de falta de fundamentação, que foi invocado pela Requerente, não poderia ser admitido no âmbito do pedido de revisão oficiosa, mas, que sempre, e em todo o caso, se diria que resulta demonstrado que a Requerente conhece bem os fundamentos dos presentes atos tributários, dado que, sucessivamente, os tem vindo a invocar e contestar.
- d) Que a Requerente foi notificada para exercer o direito de audição prévia, nos termos e para efeitos do disposto no artigo 60.º da LGT.
- e) Que tal como se considerou em sede de reclamação graciosa, não estaria verdadeiramente em causa a legalidade das correções automáticas (cujas proveniências e fundamentos a ora Requerente conhecia bem, sem qualquer “esforço de adivinhação”), mas antes a legalidade dos atos tributários que lhes deram origem.
- f) Que relativamente ao período 2019-04, a Requerente já não estava em tempo para o fazer, por ter sido ultrapassado o prazo legal de revisão do ato tributário e não haver dever de decisão, mas sempre se teria de referir que as correções efetuadas com referência ao período 2019-04 se encontram anuladas, devido a declaração de substituição (DP SB) submetida, pela Requerente, sob o n.º ..., em 2019-09-03 - declaração “vigente” e aceite como “Substituição de Documento Correção”.
- g) Que para os demais períodos, o pedido de revisão oficiosa teria de haver-se como tempestivo, por respeitar o prazo de quatro anos após a liquidação.
- h) Que seria também legítimo, dado que, da análise efetuada, aos dados constantes da

aplicação Gestão do Imposto, parece poder concluir-se que, na sequência da execução da decisão arbitral proferida no processo n.º 135/2020-T CAAD (referente a IVA do ano de 2018), as correções automáticas que se produziram, no período 2020-08, através da liquidação n.º 2020 ..., foram anuladas, tornando inútil a decisão proferida no âmbito e pendência do processo n.º 706/2021-T CAAD.

i) Que da anulação das correções promovidas, relativamente ao ano de 2018, no valor de 991.557,08 €, foi apurado um excesso a reportar para períodos seguintes que, no período 2018-09T, atingiu o valor de 359.573,72 €.

j) Que relativamente ao ano de 2019, não foram anuladas as correções efetuadas através das oficiosas Declarações Periódicas n.ºs..., ... e ..., exceto para o período 2019-04, cujas correções, no valor de € 26.562,09, foram anuladas por efeito da Declaração de Substituição de Substituição submetida pela Requerente.

k) Que tendo a AT apurado divergências entre os elementos declarados e constantes das diferentes aplicações informáticas de que dispõe para controlo e fiscalização do imposto, competia à Requerente prestar os devidos esclarecimentos, tal como impõe o artigo 59.º, n.ºs 1 e 4 da LGT, o que não fez (apesar dos ofícios que lhe foram, oportunamente, dirigidos para o efeito).

l) Que devido à omissão no dever de colaboração, cessou a presunção de verdade das Declarações Periódicas apresentadas e passou a caber à Requerente o ónus da prova, nos termos do n.º 1 do artigo 74.º da LGT, pelo que não lhe basta alegar que, no âmbito da construção do Campus Universitário de ... da B..., suportou custos relacionados com serviços de construção civil e que procedeu à autoliquidação do imposto, à luz do disposto no Código do IVA [artigo 2.º, n.º 1, alínea j), e alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º e verba 2.23 da Lista I].

m) Que a Requerente teria de comprovar que os valores inscritos na Declaração Periódica dos períodos em causa (2019-07 e 2019-08), no campo 102 do quadro 06-A, respeitam efetiva e exclusivamente às referidas empreitadas – o que não o fez.

n) Que o pedido de revisão oficiosa, relativamente ao período 2019-04, é extemporâneo por intempestividade e inutilidade superveniente da lide (a liquidação em causa já se encontra anulada) e pelo indeferimento do mesmo pedido, com referência aos períodos 2019-07 e 2019-08, por falta de prova dos factos alegados.

o) Que, quanto aos juros indemnizatórios, não há lugar aos mesmos, dado que o pedido de revisão oficiosa apenas foi apresentado em 31.08.2023 e não há lugar a revisão oficiosa dos atos tributários, relativamente ao período 2019-04, por o ato tributário já se encontra anulado, bem como com referência aos períodos 2019-07 e 2019-08, por não se comprovarem os factos alegados.

II. 3. Posição da Requerente nas Alegações e resposta à exceção invocada

Em 24 de setembro de 2024, a Requerente veio exercer o direito ao contraditório, onde sustentou em síntese, que a matéria de exceção invocada pela Requerida deve ser toda julgada improcedente, com os seguintes fundamentos:

- a) Que na ótica da Autoridade Tributária, não tendo a Requerente apresentado o pedido de revisão oficiosa no prazo da reclamação graciosa – dois anos, nos termos do artigo 131.º, n.º 1, do CPPT –, ficou definitivamente impossibilitada de o fazer, sendo inaplicável o prazo de quatro anos, previsto no artigo 78.º, n.º 1, *in fine*, da LGT, por alegadamente não se verificar qualquer erro imputável aos serviços.
- b) Que sob pena de se confundir um juízo de mérito com uma decisão sobre o preenchimento de pressupostos procedimentais (*in casu*, a tempestividade), o pedido de revisão oficiosa será necessariamente tempestivo se apresentado dentro do prazo de quatro anos previsto no artigo 78.º, n.º 1, *in fine*, da LGT.
- c) Que tendo apresentado o pedido de revisão oficiosa dentro do prazo de quatro anos após a liquidação, resulta manifesta e inequívoca a sua tempestividade, independentemente da existência (ou não) de erro imputável aos serviços.
- d) Que o indeferimento (expresso ou tácito) jamais se confunde com a rejeição liminar, uma vez que o indeferimento pressupõe a apreciação do mérito – i.e., um juízo sobre a legalidade – da pretensão do sujeito passivo, ao passo que a rejeição liminar tem subjacente um juízo meramente formal sobre a sua (in)admissibilidade.
- e) Que, resulta claro e inequívoco da jurisprudência, não só a impugnabilidade dos atos tributários *sub judice*, como também serem os Tribunais Arbitrais materialmente competente para apreciar a legalidade da decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente por se presumir comportar tal ato decisório uma apreciação da

legalidade daqueles atos tributários.

- f) Que, de todo o modo, os atos tributários *sub judice* padecem de erro (de direito) ao terem sido praticados oficiosamente pela Autoridade Tributária em clara violação do artigo 18.º, n.º 1, alínea a), e da verba 2.23, da Lista I, do CIVA, subsumindo-se, por isso, a uma inequívoca situação de erro imputável aos serviços da Autoridade Tributária.
- g) Que resulta inequívoco e manifesto que, em plena harmonia com a jurisprudência dos tribunais superiores, os atos de liquidação de imposto emitidos pela Autoridade Tributária em violação da lei padecerão de erro imputável aos serviços tributários, podendo, por isso, ser objeto de pedido de revisão oficiosa no prazo alargado de quatro anos previsto no artigo 78.º, n.º 1, da LGT.
- h) Que necessariamente se conclui ser o pedido de revisão oficiosa na origem dos presentes autos plenamente admissível, o que determina a impugnabilidade dos atos tributários e decisório *sub judice*, bem como a competência material do Tribunal Arbitral para apreciar o mérito da presente causa, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, pelo que deverá a exceção dilatória invocada pela Autoridade Tributária improceder, o que desde já se requer para os devidos efeitos legais.
- i) Que, quanto à inutilidade superveniente da lide (parcial), as declarações de substituição não são aptas a anular/revogar liquidações de imposto emitidas pela Autoridade Tributária, pelo que a posição assumida em sede de resposta tem necessariamente de claudicar.
- j) Que não existe qualquer inutilidade superveniente da lide, pois as correções de imposto efetuadas pela Autoridade Tributária, por referência ao período de abril de 2019, permanecem a produzir efeitos na ordem jurídica – não tendo, ao contrário do que alega a Autoridade Tributária, sido objeto de qualquer anulação, sendo precisamente esse o pedido subjacente aos presentes autos.
- k) Que necessariamente se conclui pela inexistência de inutilidade superveniente da lide, pelo que deverá a exceção dilatória invocada pela Autoridade Tributária improceder, o que desde já se requer para os devidos efeitos legais, pelo que deverão as exceções.
- l) Que ao contrário do alegado pela Autoridade Tributária, a Requerente não foi notificada nem para exercer o seu direito de audição prévia, nem de uma pretensa decisão de indeferimento expresso do pedido de revisão oficiosa, na parte referente aos períodos de julho e agosto de

2019.

1. Por despacho de 27 de setembro de 2024, indeferiu-se a produção de prova testemunhal, por não se afigurar que houvesse matéria de facto relevante para a decisão da causa, bem como se dispensou a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo e da celeridade, simplificação e informalidade processuais (artigos 16.º, alínea c) e 29.º, n.º 2 do RJAT).

Nesse mesmo despacho foi concedido o prazo simultâneo de 20 dias para as Partes apresentarem, querendo, as suas alegações.

2. A Requerida não apresentou alegações, enquanto a Requerente apresentou as suas alegações em 22 de outubro de 2024, mantendo as respetivas posições já expressas, no pedido de pronúncia arbitral e no requerimento de resposta à matéria de exceção.

III. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, as Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e nos artigos 1.º a 3.º da n.º 112- A/2011, de 22 de Março (Portaria de Vinculação).

Para efeitos de saneamento do processo cumpre apreciar as exceções, de:

- (i) Caducidade do direito de ação;
- (ii) Inutilidade superveniente da lide (quanto ao período de abril de 2019);

A apreciação das exceções será efetuada pela ordem supra identificada, a título prévio, logo após a fixação da matéria de facto provada e não provada.

IV. DA MATÉRIA DE FACTO

IV.1. Factos provados

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

A. A Requerente é uma entidade privada que se dedica à promoção da construção, gestão

e manutenção do Campus Universitário de... da B... (“B...”), tendo sido incumbida de apoiar o desenvolvimento deste projeto;

B. Para efeitos de IVA, a Requerente encontra-se enquadrada no regime normal de tributação mensal e registada com atividade mista;

C. A Requerente tem vindo a celebrar contratos de cessão de exploração do Campus Universitário de ... com diversas entidades, relativos, entre outros, à exploração do restaurante, lojas, ginásio, residências, estacionamento e edifícios equipados para o desenvolvimento de atividades relacionadas com o ensino;

D. Atento o carácter misto da sua atividade a Requerente efetua a dedução do imposto que suporta para realização de operações tributáveis e não tributáveis com base no método da afetação real;

E. Para o desenvolvimento dos seus fins a Requerente é titular de um direito de superfície sobre a parcela de terreno afeta à construção, manutenção e exploração do Campus Universitário de ... da B...;

F. No âmbito da construção do aludido Campus, a Requerente incorreu em custos relacionados com serviços de construção, tendo desde 2015 autoliquidado o respetivo imposto ao abrigo do artigo 2.º, n.º 1, alínea j), do CIVA;

G. Em concreto, no que concerne aos custos com a aquisição de serviços de construção civil do Campus Universitário de ... da B..., a Requerente autoliquidou IVA à taxa normal de 6% relativamente custos com os serviços de construção civil adquiridos, nos termos do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea j), do CIVA;

H. Em julho de 2015 foi aprovada a delimitação da Área de Reabilitação Urbana (“ARU”) de ... em reunião ordinária pública da Assembleia Municipal de Cascais;

I. Em Julho de 2012, foi publicada a Resolução de Conselho de Ministros n.º 61/2012 que ditou o excecional relevante interesse nacional e geral do Projeto ...;

J. Nas declarações periódicas mensais, dos meses de abril, julho e agosto de 2019 a Requerente procedeu a um ajustamento do imposto autoliquidado;

K. Desta regularização de imposto, apurada nas declarações periódicas mensais dos meses de abril, julho e agosto do ano de 2019, resultaram, respetivamente, os seguintes valores de excesso a reportar e crédito de imposto a favor da Requerente:

PERÍODO	EXCESSO A REPORTAR	CRÉDITO DE IMPOSTO
04/2019	163.561,93	139.635,14
07/2019	175.756,82	173.624,11
08/2019	173.624,11	201.932,69

L. Na sequência das liquidações (Correção ao Excesso a Reportar: IVA liquidado nas faturas superior ao IVA declarado na Declaração) de Imposto sobre o Valor Acrescentado com os números ..., ... e ..., referentes aos períodos de tributação de abril, julho e agosto de 2019, a Administração Tributária procedeu a uma correção na esfera da Requerente, no montante do excesso a reportar para os períodos seguintes, no valor global de € 63.223,46 (sessenta e três mil duzentos e vinte e três euros e quarenta e seis centimos), correspondente a correções nos montantes de € 26.562,09 (vinte e seis mil quinhentos e sessenta e dois euros e nove centimos) em abril de 2019, € 21.184,23 (vinte e um mil cento e oitenta e quatro euros e vinte e três centimos) em julho de 2019, e € 15.477,14 (quinze mil quatrocentos e setenta e sete euros e catorze centimos) em agosto de 2019.

M. De cada uma das notificações resulta:

“Fica por este meio notificado da correção efetuada ao valor do excesso a reportar existente na conta corrente de IVA, nos termos aqui indicados, por se verificar que o valor do IVA liquidado nas faturas é superior ao valor do IVA declarado na Declaração Periódica enviada para o período acima referido. Esta correção é feita nos termos do art.º 7.º do Decreto-Lei n.º 229/95, de 11 de setembro e repercute-se para os períodos de imposto seguintes.

Da liquidação efetuada poderá deduzir, no prazo de 120 dias, reclamação graciosa a apresentar no competente Serviço de Finanças ou, no prazo de três meses, impugnação judicial a apresentar nos competentes Tribunal Tributário ou Serviço de Finanças, nos termos dos artigos 70.º e 102.º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

A presente notificação considera-se efetuada no 5º dia posterior ao registo da sua disponibilização na caixa postal eletrónica (n.º 9 do art.º 38º e n.º 10 do art.º 39º do CPPT).”

N. A Autoridade Tributária não notificou a Requerente para o exercício do direito de audição prévia.

O. Em 11.08.2015, foi publicado no Diário da República, 2.ª Série, n.º 155, página 22578

o Aviso n.º .../2015 do Município de Cascais cujo teor se dá como reproduzido em que se refere, além do mais o seguinte:

Aprovação de Delimitação de Áreas de Reabilitação Urbana

Carlos Carreiras, Presidente da Câmara Municipal de Cascais, torna público que na reunião ordinária pública da Assembleia Municipal de Cascais, realizada no dia 16 de julho de 2015, foram aprovadas as Áreas de Reabilitação Urbana de Malveira da Surra, Charneca, Aldeia de Juzo, Murches, Areia, Birre, Alvide, Torre, Cascais, Alcabideche, Amoreira, Estoril, Alcoitão, Bicesse, Manique, Caparide, Livramento, Galiza, Alapraia, Murtal, S. Pedro do Estoril, Trajouce, Abóboda, Tires, Zambujal, São Domingos de Rana, Rana, Rebelva, Parede, Talaíde, Conceição da Abóbada, Polima, Outeiro e Polima, Sassoeiros, e Carcavelos nos termos do procedimento previsto no n.º 4 do artigo 13.º do Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro, com a redacção que lhe foi conferida pela Lei n.º 32/2012, de 14 de agosto.

P. Em 16.05.2018, foi publicado no Diário da República, 2.ª Série, n.º 94, página 13810, o Aviso n.º 6513/2018 do Município de Cascais cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

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

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

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

Q. A Câmara Municipal de Cascais emitiu em 23.07.2018, certidão que em que se refere, além do mais o seguinte:

REABILITAÇÃO URBANA - CERTIDÃO DE LOCALIZAÇÃO

FILIPA MARIA SALEMA ROSETA, Vereadora da Câmara Municipal de Cascais

CERTIFICA, em sequência a requerimento apresentado por A..., com o NIF ... e sede na Rua ..., n" ...- ...Cascais, na qualidade de proprietária, que o edifício correspondente ao campus universitário da Universidade ... se encontra localizado na Área de Reabilitação Urbana (ARU) n.º ... - ..., com delimitação em vigor aprovada por deliberações da Assembleia Municipal de 16 de Julho de 2015 e 9 de abril de 2018, publicadas em Diário da República, respetivamente, pelos Avisos n.º .../2015, de 11

de agosto, e n.º 6513/2018, de 16 de maio.

Paços do concelho de Cascais, 23 de julho de 2018

A Vereadora da Câmara-Municipal de Cascais

R. A Requerente entendeu que deveria ser aplicada a taxa reduzida de IVA por se tratar de um projeto de interesse público nacional reconhecido pela resolução do Conselho de Ministros de 2012.

S. A construção do Campus da Universidade ... foi efetuada através de empreitada, onde tem os edifícios da universidade e outros, como residência de estudantes, lojas de apoio ao ensino, restaurantes, clínica de apoio aos estudantes, uma seguradora, uma papelaria, uma padaria e ginásios.

T. Os edifícios do Campus inserem-se na área de reabilitação urbana definida no citado Aviso n.º .../2015.

U. Em 1 de setembro de 2023, a Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa das liquidações de IVA, por correção ao Excesso a Reportar no IVA liquidado nas faturas ser superior ao IVA declarado na Declaração.

V. Sobre o pedido de promoção de revisão oficiosa não recaiu, até ao momento, qualquer decisão da Autoridade Tributária e Aduaneira.

W. Em 01.04.2024, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

VI.2. Factos não provados

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

A fixação da matéria de facto baseia-se nos documentos juntos aos autos pela Requerente, atendendo a que a Requerida não procedeu, após notificada para o efeito, à junção do processo administrativo, pelo que há que considerar provados os factos alegados pela Requerente.

VI.3. Fundamentação da matéria de facto dada como 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 selecionar os factos que importa, para a

decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. artº 123º, nº 2 do CPPT e artigo 607.º, nº 3, aplicáveis *ex vi* artigo 29º, nº 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(s) questão(ões) de Direito (cfr. artigo 596º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29º, nº 1, alínea e) do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes à luz do artigo 110º, nº 7 do CPPT, bem como a prova documental junta aos autos, consideram-se provados, com relevo para a decisão, os factos supra elencados, bem como não provados os factos acima referenciados.

V. MATÉRIA DE DIREITO

V.1. Questão prévia: Caducidade do direito de ação

Diga-se, previamente, que entende este tribunal arbitral que a revisão oficiosa constitui um meio administrativo equiparável à reclamação graciosa, tendo sido apresentado previamente à propositura da ação arbitral, entendimento reiterado sucessivamente pela doutrina e jurisprudência portuguesa, nomeadamente para efeitos de firmar a competência dos respetivos tribunais. Na realidade, a via da revisão dos atos tributários aberta pelo artigo 78.º da LGT, tem por finalidade garantir que os atos tributários sejam objeto de uma pronúncia prévia por parte da AT, por forma a racionalizar o recurso à via judicial, que só se justifica se existir uma posição divergente, um verdadeiro “litígio”. Por isso, concede-se à AT a oportunidade (e o direito) de se pronunciar sobre o erro e de fundamentar a sua decisão antes de ser confrontada com um processo contencioso.

Efetivamente, a doutrina e a jurisprudência portuguesas (Acórdão do STA, de 12.07.2006, proferido no processo 0402/06) entendem que o pedido de revisão do ato tributário constitui um meio impugnatório administrativo com um prazo mais alargado que os restantes, um mecanismo de abertura da via contenciosa, perfeitamente equiparável à reclamação graciosa necessária.

A Requerida vem sustentar a intempestividade do pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente e, conseqüentemente, a caducidade do direito a esta ação, uma vez que sustenta a inexistência de erro imputável aos serviços, que permitisse o recurso ao meio processual utilizado no prazo de 4 (quatro) anos. Com esta linha de raciocínio conclui que nenhum erro lhe é imputável, pelo que o pressuposto para a apresentação do pedido de revisão oficiosa não se encontra verificado e, assim, verifica-se uma situação de intempestividade.

Com efeito, como se assinala na doutrina e na jurisprudência, os princípios da justiça, da igualdade e da legalidade, que a administração tributária tem de observar na globalidade da sua atividade (neste sentido vide o artigo 266.º, n.º 2, da CRP e artigo 55.º da LGT), impõem que sejam officiosamente corrigidos todos os erros das liquidações que tenham conduzido à arrecadação de tributo em montante superior ao que seria devido à face da lei (vide, por exemplo, o Acórdão do Supremo Tribunal de Administrativo, de 07-04-2022, proferido no processo 02555/13, e doutrina aí citada).

O referido dever de revogar os atos tributários ilegais tem assento nos diversos Códigos tributários e, em termos gerais, no artigo 78.º da LGT, que passa a transcrever-se na parte relevante:

1. A revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.

A revisão dos atos tributários nos termos do n.º 1, independentemente de se tratar de erro material ou de direito, implica o respetivo reconhecimento devidamente fundamentado nos termos do n.º 1 do artigo anterior (cfr. n.º 3 do normativo citado).

A revisão oficiosa é sempre efetuada pela entidade que praticou o ato (cfr. artigo 78.º, n.º 1 da LGT) e pode ter lugar por iniciativa do contribuinte ou por iniciativa da Administração Tributária.

De todo o modo, impende sobre a Administração Tributária o dever de concretizar a revisão de atos tributários, a favor do contribuinte, quando detetar uma situação de erro na liquidação, que tenha conduzido à arrecadação de tributo em montante superior ao que seria devido face à lei. Com efeito, o instituto da revisão constitui uma concretização do dever de revogar atos ilegais

e, como tal, a AT deve proceder dessa forma nas hipóteses em que ocorram erros nas liquidações que se corporizem na arrecadação de tributos em valor superior ao legalmente previsto.

Os princípios da justiça, da igualdade e da legalidade que enformam a atividade da AT impõem essa correção oficiosa. Assim, se por um lado é admissível a revisão do ato por iniciativa do contribuinte no prazo da impugnação administrativa, por outro, a AT, por impulso do contribuinte, também pode promover a denominada «revisão oficiosa».

Neste sentido, afirma a jurisprudência que:

“Decorre da lei e constitui jurisprudência pacífica deste Supremo Tribunal que a revisão oficiosa de actos tributários a que alude a parte final do n.º 1, do art. 78.º da LGT “por iniciativa de administração tributária” pode realizar-se a pedido do contribuinte (art. 78.º, n.º 7 da LGT), sendo o indeferimento, expresso ou tácito, desse pedido de revisão susceptível de impugnação contenciosa, nos termos do art. 95.º, n.º 1 e 2, al. d) da LGT e art. 97.º, n.º 1, al. d) do CPPT, quando estiver em causa a apreciação da legalidade do acto de liquidação e não prejudicando essa possibilidade a circunstância do pedido de revisão oficiosa ter sido apresentado muito depois de esgotados os prazos de impugnação administrativa, mas dentro do prazo dos 4 anos para a revisão do acto de liquidação “por iniciativa de administração tributária” - Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido, de 19-11-2014, proferido no âmbito do processo n.º 0886/14.

Embora o artigo 78.º da LGT, no que tange a revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte, se refira apenas à que tem lugar dentro do prazo da reclamação administrativa, no n.º 7 da mesma disposição legal, faz-se referência a “pedido do contribuinte”, para a realização da revisão oficiosa, o que revela que esta, apesar da impropriedade da designação como «oficiosa», pode ter subjacente também a iniciativa do contribuinte. Idêntica referência é feita no n.º 1 do artigo 49.º da LGT que fala em «pedido de revisão oficiosa», e na alínea a) do n.º 4 do artigo 86.º do CPPT, que refere a apresentação de «pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo, com fundamento em erro imputável aos serviços». É, assim, inequívoco que se admite, a par da denominada revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte (dentro do prazo de reclamação administrativa), que se faça, também na sequência de iniciativa sua, a «revisão oficiosa».

Todavia, não é indiferente para o contribuinte impugnar ou não o ato de liquidação dentro do prazo de reclamação administrativa, a que alude o artigo 78.º, n.º 1 da LGT, pois, enquanto o

pedido de revisão formulado naquele prazo pode ter por fundamento qualquer ilegalidade, o pedido formulado para além daquele prazo apenas pode ter como fundamento erro imputável aos serviços ou duplicação de coleta, para além de serem diferentes as consequências a nível do direito a juros indemnizatórios (cfr., neste sentido, Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 06-10-2005, proferido no processo n.º 0653/05, de 20-03-2002, proferido no processo n.º 26580, de 19-11-2003, proferido no processo n.º 01818/03, de 17-02-2002, proferido no processo n.º 01182/03, de 29-10-2003, proferido no processo n.º 0462/03, de 02-04-2003, proferido no processo n.º 01771/02, de 20-07-2003, proferido no processo n.º 0945/03, de 30-01-2002, proferido no processo n.º 26231, de 28-11-2007, proferido no processo n.º 0532/07 e de 21-01-2009, proferido no processo n.º 0771/08).

Assim, a revisão do ato tributário por iniciativa da Administração Tributária pode ser efetuada a pedido do contribuinte, como resulta do artigo 78.º, n.º 7, da LGT e do artigo 86º, n.º 4, alínea a), do CPPT, no prazo de quatro anos contados da liquidação (ou, no caso de o tributo não ter sido pago, a todo o tempo), ficando com isso investido de um direito a uma decisão sobre o pedido formulado (cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 14-03-2012, proferido no recurso n.º 01007/11). Com efeito:

“é hoje jurisprudência assente a possibilidade de a revisão do acto tributário por iniciativa da AT, no prazo de quatro anos contados da liquidação (ou a todo o tempo, se o tributo ainda não estiver pago), prevista no n.º 1, 2.ª parte do art. 78.º da LGT, ser efectuada a pedido do sujeito passivo, como resulta do n.º 7 do mesmo artigo e do art. 86.º, n.º 4, alínea a) do CPPT” – Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 09-11-2016, proferido no recurso n.º 01524/15.

Nessa medida, tendo os atos de liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado, números 28805316, 30161533 e 30466362, referentes aos períodos de tributação de abril, julho e agosto de 2019, de 27-08-2019 (notificada em 01-09-2019), 10-12-2019 e 31-01-2020, e respeitando o pedido de revisão oficiosa da liquidação o prazo de «quatro anos após a liquidação» consignado no artigo 78.º da LGT, (apresentado em 01-09-2023), importa concluir que inexistem qualquer extemporaneidade que obste à sua apreciação.

Isto equivale a dizer que, o pedido de revisão oficiosa da liquidação mostra-se apresentado dentro do prazo que a lei confere à Requerente para proceder à sua instauração, ficando dependente, porém, da existência da verificação de «*erro imputável aos serviços*».

Ora, no que tange ao requisito da verificação de «*erro imputável aos serviços*», igualmente tem decidido o Supremo Tribunal Administrativo – em posição que se acolhe e sufraga, que:

“embora o conceito de erro imputável aos serviços” aludido na 2.ª parte do n.º 1 do 78.º da LGT não compreenda todo e qualquer “vício” (designadamente vícios de forma ou procedimentais) mas tão só “erros”, este abrangem erro nos pressupostos de facto e de direito, sendo essa imputabilidade aos serviços independentemente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão do ato afetado pelo erro” – cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 06-02-2013, proferido no processo n.º 0839/11, apud Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 04-05-2016, no recurso n.º 0407/17.

In casu, além da Requerente entender que as liquidações de IVA, carecem em absoluto de fundamentação, uma vez que tais atos carecem da adequada fundamentação, visto que não lhe foi possível percecionarem os motivos subjacentes à sua emissão, por se desconhecer por completo as razões na origem da emissão dos atos tributários em questão, também padecem de erro (de direito) ao terem sido praticados atos tributários, officiosamente pela Autoridade Tributária, em clara violação do artigo 18.º, n.º 1, alínea a), e da verba 2.23, da Lista I, do CIVA.

Ora, como é consabido, ocorre o vício de erro sobre os pressupostos de facto quando houver uma divergência entre a realidade e a matéria de facto utilizada como pressuposto para a prática do ato, como acontece, por exemplo, quando está erradamente quantificada a matéria tributável ou se dá como existente um facto tributário que não existiu. Por outro lado, ocorrerá erro sobre os pressupostos de direito sempre que na prática do ato tenha sido feita errada interpretação ou aplicação das normas legais, como as normas de incidência objetiva e subjetiva, as que fixam taxas ou as que conferem isenções ou outros benefícios fiscais ou as que determinam a matéria tributável (cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, 6.ª Edição 2011, Áreas Editora, anotação ao artigo 99.º, pág. 115-116).

A este propósito, conforme o entendimento expresso no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 28-09-2017, proferido no âmbito do processo 263/16.0BELLE, “*Vigora no ordenamento jurídico português o dever de a Administração proceder à revisão dos actos tributários,*

no prazo de tributários, no prazo de quatro anos a contar da data da exigibilidade do imposto, sempre que detecte uma situação de cobrança ilegal de tributos, seja por excesso, seja por defeito”.

Com efeito, o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 19-11-2014, proferido no âmbito do processo 0886/14, entendeu que:

“existindo um erro de direito numa liquidação efectuada pelos serviços da administração tributária, e não decorrendo essa errada aplicação da lei de qualquer informação ou declaração do contribuinte, o erro em questão é imputável aos serviços, pois tanto o n.º 2 do artigo 266º da Constituição como o artigo 55º da Lei Geral Tributária estabelecem a obrigação genérica de a administração tributária actuar em plena conformidade com a lei, razão por que qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo será imputável à própria Administração”

Por outro lado, o Supremo Tribunal Administrativo, no acórdão de 07-04-2022, proferido no âmbito do processo 02931/16BEBRG, sustenta que:

“não pode bastar para atribuir o erro à atuação do sujeito passivo, entre o mais, a existência de uma declaração apresentada ou a prestação de uma informação, por este, aos serviços da AT, porquanto se tratam de comportamentos a que está, legalmente, vinculado, sendo imprescindível avaliar, ainda, o grau de determinabilidade e/ou essencialidade do conteúdo de tal conduta/elementos, no sentido da posição final, errónea, traduzida no ato tributário praticado (e a rever).”

Portanto, quando se esteja perante um ato tributário ilegal, independentemente, da respetiva autoria e de ser ou não favorável ao Estado, não deve subsistir na ordem jurídica, pelo que a Requerida tinha o dever de impulsionar o procedimento tributário, de modo a possibilitar a descoberta da verdade material. Assim, sem prejuízo das demais condições, uma vez que o erro decorreu de uma ilegalidade, considera-se esse erro “imputável aos serviços”, uma vez que em nada teve que ver com a conduta da Requerente. Assim sendo, haverá de concluir pela existência de erro de direito imputável aos serviços.

Tendo sido apresentado o pedido de revisão oficiosa da liquidação dentro do prazo de 4 anos, é o mesmo tempestivo, pelo que não se verifica, por conseguinte, a pretendida caducidade do direito de ação. Acresce referir, em complemento, que a Requerente tem razão quando sustenta estar-se perante um indeferimento, que no caso é tácito, e não perante uma rejeição liminar, o que pressupõe a apreciação do mérito, quanto à legalidade, pelo que são impugnáveis os atos tributários em questão.

Consequentemente, os atos de liquidação de imposto emitidos pela Autoridade Tributária em violação da lei padecerão de erro imputável aos serviços tributários, podendo, por isso, ser objeto de pedido de revisão oficiosa no prazo alargado de quatro anos previsto no artigo 78.º, n.º 1, da LGT. Ademais, tal erro nunca poderia ser apontado à Requerente. Assim, há que decidir pela improcedência da exceção de caducidade de direito de ação.

V.2. Questão prévia: inutilidade superveniente da Lide

Quanto à inutilidade superveniente da lide, a Requerida veio sustentar para além da intempestividade, que já decidiu pela improcedência dessa exceção, a inutilidade superveniente da lide quanto ao período de abril de 2019, por tal liquidação já ter sido anulada. Por seu lado, a Requerente sustenta que as declarações de substituição não são aptas a anular/revogar liquidações de imposto emitidas pela Autoridade Tributária.

A inutilidade superveniente da lide resulta desde logo do artigo 130.º do Código de Processo Civil (CPC), que estabelece como princípio que “*Não é lícito realizar no processo atos inúteis*”. Assim, nos termos do artigo 277, al. e), do CPC, “*A instância extingue-se com: (...) e) A impossibilidade superveniente da lide*”. Logo, ocorre inutilidade (ou impossibilidade) superveniente da lide quando, na pendência da instância, a resolução do litígio deixe de interessar seja em razão de desaparecerem o(s) sujeito(s) ou objeto do processo, seja por o autor lograr satisfação fora do âmbito da instância.

Segundo a melhor doutrina:

“A impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide dá-se quando, por facto ocorrido na pendência da instância, a pretensão do autor não se pode manter, por virtude do desaparecimento dos sujeitos ou do objecto do processo, ou encontra satisfação fora do esquema da providência pretendida. Num e noutro caso, a solução do litígio deixa de interessar – ali, por impossibilidade de atingir o resultado visado; aqui, por ele já ter sido atingido por outro meio. (...) Não deve, porém, confundir a decisão de questão prejudicial (...) nem a ocorrência superveniente de uma excepção, designadamente o pagamento (...), ambas dando lugar a decisões de mérito, com a impossibilidade ou inutilidade da lide, que dá lugar à extinção da instância, sem apreciação do mérito da causa.” José Lebre de Freitas e Isabel Alexandre, in *Código De Processo Civil Anotado*, volume 1.º, artigos 1.º a 361.º, 546

Porém, no caso em apreço, entende o tribunal que não existe qualquer inutilidade superveniente da lide, uma vez que as correções de imposto efetuadas pela Requerida, no que diz respeito ao período de abril de 2019, continuaram a produzir efeitos na ordem jurídica. Na realidade, não se demonstrou que tal ato tributário oficioso tenha sido objeto de qualquer anulação.

Pelo exposto este Tribunal Arbitral decide pela inexistência de inutilidade superveniente da lide.

V.3. Do pedido de anulação das liquidações de IVA

No artigo 18.º, n.º 1, alínea a) do CIVA, na redação da Lei n.º 12-A/2010, de 28 de agosto, estabelece-se que a taxa do imposto é de 6% para as importações, transmissões de bens e prestações de serviços constantes da Lista I anexa.

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

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

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

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

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

Economia nos 1.º, 2.º e 3.º Ciclos, nos Programas de Executivos e, ainda, nos Programas Avançados de Investigação.

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

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

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

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

Na verdade, trata-se de um projeto que promove a competitividade regional, a internacionalização da economia e do conhecimento, aglutinando os objetivos definidos como estratégicos para o nosso país, já inscritos no Programa Nacional da Política de Ordenamento do Território (PNPOT) e no Plano Regional de Ordenamento do Território da Área da Metropolitana de Lisboa (PROTAML), resultando de uma alteração significativa das perspetivas de desenvolvimento económico e social.

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

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

Consequentemente, o município de Cascais já deu início ao procedimento de aquisição, para disponibilização à Universidade ..., de um terreno com uma área aproximada de 104 200,11 m2, situado

em ..., na freguesia de ..., concelho de Cascais, composto por duas parcelas descritas na ... Conservatória do Registo Predial de Cascais, uma sob a ficha n.º ... e inscrita na matriz predial sob os artigos ... e ..., ambos da secção .../..., e sob os artigos ...,, todos da secção..., e outra sob a ficha n.º ... e inscrita na matriz sob o artigo ... da secção ..., da referida freguesia de ... terreno esse que, nos termos do aludido protocolo, o município de Cascais deve disponibilizar à Universidade ... até 14 de fevereiro de 2013.

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

Além disso, reconhece-se que a celeridade necessária à execução do Projeto ... não se compadece com os prazos previstos para a conclusão dos procedimentos de alteração ou revisão quer do Plano Diretor Municipal de Cascais, ratificado pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 96/97, de 19 de junho (PDM de Cascais), quer do Plano de Ordenamento da Orla Costeira de Cascais (Cidadela)-Forte de São Julião da Barra (POOC), aprovado pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 123/98, de 19 de outubro, não obstante já se terem inclusivamente iniciado os trabalhos preparatórios para a revisão do PDM de Cascais.

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

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

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

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

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

Por outro lado, a localização do Projeto ... ainda terrenos em área abrangida pela Reserva Agrícola Nacional (RAN), conforme delimitação constante do anexo à Portaria 911/94, de 13 de outubro, que aprova a carta da RAN relativa ao município de Cascais. A RAN constituiu uma área de jurisdição que visa a proteção dos solos identificados na carta de RAN, de acordo com o Decreto-Lei 73/2009, de 31 de março, que aprova o seu regime jurídico.

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

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

Resulta explicitamente do texto desta RCM o reconhecimento pelo Governo do «excecional relevante interesse nacional e geral do Projeto ...», que é repetidamente afirmado.

Esta RCM foi emitida, além do mais, ao abrigo dos artigos 100.º, n.º 2 alínea a), 107.º, n.º 9, e 109.º, n.º 2, do Decreto-Lei 380/99, de 22 de setembro¹, em que se estabelece que:

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

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

Por isso, desde logo, se tem de concluir que as liquidações impugnadas enfermam de erro sobre os pressupostos de facto e de direito.

Por outro lado, a parte final da verba 2.23 do CIVA prevê a aplicação da taxa reduzida às *«empreitadas de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico, realizadas ... no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional»*. Quanto a esta hipótese de aplicação da taxa reduzida, não há qualquer suporte textual para exigir a localização em áreas de reabilitação urbana delimitadas pelos municípios, nem para exigir que haja operação de reabilitação urbana decidida pelo município, pois o texto da norma apenas alude a empreitada que seja de «reabilitação urbana», à luz da definição fornecida pelo diploma específico, que é o Regime Jurídico da Reabilitação Urbana, aprovado pelo Decreto-lei n.º 307/2009, de 23 de outubro.

A definição referida consta da alínea j) do artigo 2.º do RJRU, em que se refere a «Reabilitação urbana» como *«a forma de intervenção integrada sobre o tecido urbano existente, em que o património*

¹ Alterado pelos Decretos-Leis n.ºs 53/2000, de 7 de abril, e 310/2003, de 10 de dezembro, pelas Leis n.ºs 58/2005, de 29 de dezembro, e 56/2007, de 31 de agosto, e pelos Decretos-Leis n.ºs 316/2007, 46/2009, de 20 de fevereiro, 181/2009, de 7 de agosto, e 2/2011, de 6 de janeiro.

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 colectiva e de obras de construção, reconstrução, ampliação, alteração, conservação ou demolição dos edifícios».

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

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

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

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

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

apoio financeiro ou fiscal à reabilitação de edifícios ou ao abrigo de programas apoiados financeiramente pelo IHRU».

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

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

Pelo exposto, conclui-se que as liquidações impugnadas enfermam de erro de interpretação da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, por terem com pressuposto o entendimento, de que, em todas as situações nela previstas, inclusivamente quando é reconhecido pelo Governo o interesse público nacional das operações de requalificação e reabilitação, seria necessário para aplicar a taxa reduzida que a empreitada se localizasse em área de reabilitação urbana já delimitada.

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

IV. DO REEMBOLSO E DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS

IV.1. Reembolso

A Requerente pede ainda a condenação da Autoridade Tributária no reembolso do imposto indevidamente pago e no pagamento de juros indemnizatórios.

Na sequência da anulação da retenção na fonte a Requerente tem direito a ser reembolsado da quantia retida, o que é consequência da anulação, do valor de € **63.223,46**.

VI.2. Dos juros indemnizatórios

De harmonia com o disposto na alínea *b*) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe “*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.

Ainda nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT “*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*”, o que remete para o disposto nos artigos 43.º, n.º 1, e 61.º, n.º 5, de um e outro desses diplomas, implicando o pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

No entanto, em caso de autoliquidação, o erro imputável aos serviços, que justifica a obrigação de juros indemnizatórios, apenas opera, quando haja lugar a pedido de revisão oficiosa, com o indeferimento pela Autoridade Tributária da impugnação administrativa (cfr., neste sentido, os acórdãos do Pleno do STA de 18 de janeiro de 2017, Processo n.º 0890/16, e de 29 de junho de 2022, Processo n.º 093/21).

Nos termos do artigo 43.º, n.º 3, al. c), da LGT:

3 - São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:

(...)

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.

A determinação do momento a partir do qual devem ser calculados os juros indemnizatórios, constitui jurisprudência uniforme do STA, consolidada no Acórdão do Pleno da Secção do CT de 21-03-2024 proferido no processo n.º 0138/23.6BALS, onde se decidiu:

«Pedida pelo sujeito passivo a revisão oficiosa do ato de liquidação que não foi oportunamente reclamado nem impugnado e vindo o ato a ser anulado em decisão arbitral, os juros indemnizatórios são devidos depois de decorrido um ano após a apresentação daquele pedido, nos termos do artigo 43.º, n.º 3, alínea c), da LGT».

(...)

A questão suscitada no presente recurso tem sido colocada por diversas vezes no Supremo Tribunal Administrativo e tem merecido resposta uniforme, quer na Secção de Contencioso Tributário, quer no Pleno da mesma Secção (por todos, o recente acórdão do Pleno da Secção, de 24 de janeiro de 2024, tirado no processo n.º 0108/23.4BALS).

Porque concordamos com essa orientação jurisprudencial, atualmente consolidada, limitamo-nos a remeter para a fundamentação expendida neste acórdão, dispensando a junção deste aresto por se encontrar disponível em redação integral in www.dgsi.pt.

Nesse acórdão ficou decidido, por remissão para jurisprudência anterior, que, nos casos em que é pedida pelo sujeito passivo a revisão oficiosa do ato de liquidação e o ato venha a ser anulado em impugnação judicial dessa liquidação (ou em decisão arbitral equivalente) e na sequência do indeferimento daquele pedido de revisão oficiosa, os juros indemnizatórios são devidos apenas a partir de um ano após o pedido de revisão formulado.”

Assim, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios calculados sobre a quantia que deve ser reembolsada, relativa ao período compreendido entre referentes aos períodos de tributação de abril, julho e agosto de 2019.

Os juros indemnizatórios devem ser contados, com base no valor de € 63.223,46 com termo inicial em 01-09-2024, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

VII. DECISÃO

Termos em que, com os fundamentos de facto e de direito que supra ficaram expostos, decide o Tribunal Arbitral Coletivo julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, e em consequência:

a) Anular as liquidações de IVA ..., ... e ..., respeitantes aos períodos de 2019/04, 2019/07 e 2019/08, quanto aos valores de correção de € 26.562,09 (vinte e seis mil quinhentos e sessenta e dois euros e nove cêntimos), € 21.184,23 (vinte e um mil cento e oitenta e quatro euros e vinte e três cêntimos) e € 15.477,14 (quinze mil quatrocentos e setenta e sete euros e catorze cêntimos).

- b) Condenar a Autoridade Tributária no reembolso das quantias dos atos tributários anulados e no pagamento de juros indemnizatórios desde 1 de setembro de 2024 até à data do processamento da respetiva nota de crédito.
- c) Condenar a Autoridade Tributária no pagamento das custas do processo arbitral.

VIII. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de € **63.223,46**, de acordo com o disposto no artigo 32.º do CPTA e no artigo 97.º- A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicáveis por força do que se dispõe no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e no artigo 3.º, n.º 2 do RCPAT.

IX. CUSTAS

As custas no montante de € **2.448,00**, a cargo da Requerida, por ter sido total o seu decaimento, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT e com os artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, do RJAT, 4.º, n.º 5 do RCPAT, e 527.º do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Notifique-se.

Porto, 13 de dezembro de 2024

Os Árbitros

(Regina de Almeida Monteiro - Presidente)

(Rui Miguel Zeferino Ferreira – Adjunto e Relator)

(Sofia Quental – Adjunta)