

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 825/2024-T

**Tema: IVA-Taxa Reduzida-Verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA-
Empreitada de reabilitação urbana.**

SUMÁRIO:

Considerando o elemento literal e a razão de ser do conceito de reabilitação urbana, constante da alínea j) do artigo 2.º do RJRU, em termos conjugados com a remissão da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, basta que tenha sido devidamente delimitada uma ARU, sem necessidade de aprovação da respetiva ORU, para que uma empreitada ali inserida possa beneficiar da taxa reduzida de IVA, a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Fernanda Maças (presidente), Nuno Miguel Morujão e Rita Guerra Alves (árbitros-vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 10 de setembro de 2024 acordam no seguinte:

I- Relatório

1. A... S.A., pessoa coletiva n.º..., com sede na ... n.º, ...-... Braga, veio, ao abrigo da al. a) e b) do n.º 2 do artigo 10.º do decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (adiante apenas designado por RJAT), em conjugação com o artigo 99.º e n.º 1 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”), com vista à

anulação das liquidações adicionais que constituem o objeto do pedido, no que respeita à correção tributária, de € 153.108,19 e € 182.743,26 de IVA, relativamente a empreitada de reabilitação urbana nos exercícios de 2021 e 2022, respetivamente, do diferencial entre a aplicação da taxa normal de 23% e a taxa reduzida de IVA de 6%, com base na alegada “*Aplicação indevida da taxa reduzida de IVA (verba 2.23)*”, e correspondentes juros compensatórios.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT, em 8 de julho de 2024.

3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, 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, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitros do Tribunal Arbitral os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável. As partes foram notificadas dessa designação em 21 de agosto de 2024, não tendo arguido qualquer impedimento.

4. O Tribunal Arbitral foi constituído em 10 de setembro de 2024, sendo que no dia 11 de setembro de 2024 foi a Requerida notificada para apresentar a sua resposta e remeter cópia do processo administrativo, e, querendo, solicitar a produção de prova adicional.

5. Em 10 de novembro de 2023, a Requerida apresentou resposta e juntou aos autos o processo administrativo.

6. A Requerente sustenta o pedido que formula alegando, em síntese:

- a. Emitiu faturas, em 2021 e 2022, respeitantes a serviço prestado, que considera ser “empreitada de reabilitação urbana”, utilizando a taxa reduzida de IVA de 6%.
- b. No RIT, a equipa de inspeção considera que esse enquadramento fiscal, de acordo com diploma específico referido na verba, implicaria que o imóvel se situasse em ARU, para o qual tenha sido aprovada uma ORU.

- c. Porém, existe reabilitação urbana fora de ARU e ORU (veja-se por exemplo as empreitadas em imóvel de reconhecido interesse público nacional¹), pelo que argumentação expendida a este respeito pela AT não tem qualquer correspondência com a realidade.
- d. Neste contexto, à luz do conceito de reabilitação urbana referido no RJRU e do estabelecido na verba 2.23 do Código do IVA, não se compreende como se pode afirmar nos relatórios de inspeção que *“estamos perante uma reabilitação urbana apenas quando se verificar a aprovação destes dois requisitos/instrumentos: ARU e ORU”*.
- e. Neste âmbito, tem a jurisprudência referido que *“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 menciona sobre ORU”*, acrescentando que *“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”* (Acórdão do CAAD de 16/10/2023, proferido no âmbito do processo n.º 2/2023-T).
- f. Acrescenta-se que, resulta da jurisprudência *“que o conceito de reabilitação urbana (...) é um conceito amplo, que vai desde a modernização ou beneficiação de infraestruturas, dos equipamentos dos espaços urbanos até à construção, reconstrução, ampliação, conservação e demolição de edifícios”* (Acórdão do CAAD de 10/11/2023, proferido no âmbito do processo n.º 354/2023-T).
- g. Ora, no caso concreto, a Requerente prestou serviços de construção civil com o objetivo de demolir, construir, reconstruir e ampliar um edifício – pelo que tem a plena convicção de que os serviços por si prestados se subsumem no conceito de reabilitação urbana, devidamente interpretado.
- h. A consagração de uma taxa reduzida de IVA para obras de reabilitação, qualificando-se como benefício fiscal, visou a finalidade extrafiscal inserida numa política de regeneração

¹ Alínea j) do artigo 2.º do RJRU aprovado pelo decreto-lei n.º 307/2009, de 23 de outubro.

urbana, com a sobredita amplitude – sendo evidente que a interpretação preconizada pela Requerente é a única compatível com a ratio da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA.

- i. Logo, ao contrário do pretendido pela AT – sem qualquer apoio em nenhum dos elementos de interpretação das normas jurídicas – tal benefício não se pretendeu circunscrever às situações de existência de ORU.
- j. E isto porque, como bem se decidiu no processo arbitral n.º 135/2020-T, de 02.12.2020 no conceito de reabilitação urbana previsto na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA «(...) 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)».
- k. Antecipando a costumeira posição da AT, no sentido de que, com alegado apego à jurisprudência do TJUE, a aplicação de taxas reduzidas de IVA deve ser interpretada de forma restrita ou restritiva – cumpre fazer notar que tal entendimento não encontra qualquer respaldo na jurisprudência comunitária.
- l. Com efeito, através da interpretação que faz da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, pretende a AT promover a uma leitura restritiva, segundo a qual, supostamente, não é suficiente, para a aplicação da taxa reduzida, a existência de uma ARU.
- m. Ora, quanto a este habitual equívoco, cumpre esclarecer a jurisprudência do TJUE utiliza a palavra “estrita” - em inglês, “strictly”, em francês “de manière stricte” e em castelhano “estritamente” - com o significado de “precisa”, “rigorosa” - propugnado no domínio da interpretação das normas jurídicas, como não poderia deixar de ser, uma interpretação literal ou declarativa, e não, como frequentemente defende a AT, uma interpretação restritiva.
- n. Tal circunstância é colocada em relevo pela jurisprudência arbitral dada no Processo n.º 171/2013-T, de 12.06.2014, de onde resulta que: «a existir um qualquer princípio especial de interpretação no domínio da aplicação das taxas reduzidas de IVA, tal

princípio só pode ser o de integral e rigoroso respeito pelo sentido (ou sentidos) verbal possível das expressões constantes da lei (princípio de interpretação estrita ou declarativa). Pelo contrário, afigura-se inadmissível a consideração de um princípio que tome como regra geral que o legislador foi traído pelas palavras que usou, revelou um mau uso da sua língua e exprimiu mais do que intentava (suposto princípio de interpretação restritiva)».

- o. É precisamente o que ocorre no caso dos autos, porquanto, como abundantemente exposto, malgrado a letra da lei apenas consentir a interpretação no sentido de que a taxa de IVA reduzida é aplicável a *“Empreitadas de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico, realizadas em imóveis ou em espaços públicos localizados em áreas de reabilitação urbana (...)”* – a AT entendeu aditar um critério adicional de existência de ORU, partindo assim do pressuposto que o legislador não soube exprimir adequadamente o seu pensamento.
- p. Acresce que, como resulta do acórdão do TJUE dado no proc. n.º C-442/05 (Zweckverband zur Trinkwasserversorgung), onde se discutia-se a aplicação de taxa reduzida de IVA, em matéria de interpretação da Directiva IVA o tribunal clarificou esta deve atender *“não apenas aos respectivos termos mas também ao seu contexto e aos objectivos prosseguidos pela regulamentação em que está integrada”* – num claro apelo aos elementos sistemático e teleológico.
- q. Em matéria de incidência e determinação de taxas, vigoram os princípios da legalidade e tipicidade em matéria tributária - nos termos do disposto no artigo 8.º n.º 2 a) da LGT e 103.º n.º 2 da CRP – com as inerentes limitações, de reserva de lei formal e material, quanto às matérias reservadas.
- r. Tal significa que, devendo tais matérias ser objecto de intervenção necessária do poder legislativo, não podem as mesmas ser deixadas à mercê do poder administrativo – como pretende a AT, com a liquidação impugnada.
- s. No caso dos auto, a AT propugna o entendimento de que, para a aplicação da taxa reduzida de IVA, o imóvel teria de estar sito em ARU, para o qual tenha sido aprovada uma ORU – sendo certo que tal constitui uma hipótese ou critério ilegalmente aditado pela AT, de forma ad hoc, que o legislador expressamente não previu.

- t. Além do que, também considerando o princípio da boa fé, as conclusões das diversas informações vinculativas emitidas pela AT sobre o tema em discussão geraram na Requerente a confiança no sentido de que, para a aplicação da taxa reduzida de IVA, apenas era necessário que o imóvel estivesse situado numa ARU.
- u. A título exemplificativo, veja-se a Ficha Doutrinária n.º 14610, de 28.12.2018:
“Para que as intervenções a efetuar no imóvel em causa, possam ter enquadramento na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA (...) torna-se necessário que, cumulativamente:
- a) Se verifique a execução de uma empreitada, nos termos previstos no artigo 1207.º do Código Civil;*
 - b) Seja considerada pela Câmara Municipal, uma obra, efetuada no âmbito do Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23/10, e o imóvel esteja situado numa área de reabilitação urbana;*
 - c) O sujeito passivo seja possuidor de um documento, emitido pelo respetivo Município, que comprove a localização do imóvel numa área de reabilitação urbana, bem como a obra ser enquadrada no âmbito do referido Decreto-Lei (...).”*
- v. O mesmo entendimento foi reiterado, por exemplo, nas informações vinculativas n.º 13957 de 03/08/2018, n.º 13887 de 18/07/2018 e n.º 12215 de 05/09/2017.
- w. Observe-se, portanto, que a própria AT não fazia qualquer menção à necessidade de existência de uma ORU aprovada, gerando assim a (legítima) confiança junto dos contribuintes de que, para a aplicação da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, apenas bastaria i) a existência de uma empreitada, ii) realizada numa ARU, iii) cuja localização estivesse comprovada pelo Município.
- x. Apenas em momento ulterior, contrariando frontalmente a posição até então assumida, veio a AT na Ficha Doutrinária n.º 22521, de 11.01.2022 referir que:
“Não basta, assim, que esteja em causa uma empreitada realizada numa área delimitada como de reabilitação urbana para que se possa já considerar uma empreitada de reabilitação urbana, se ainda não está em condições de se apurar se a mesma está conforme à estratégia ou ao programa estratégico de reabilitação urbana, o que só fica definido com a aprovação da respetiva operação de reabilitação urbana” (posição que veio a ser sedimentada pela Ficha Doutrinária n.º 25556 de 31.12. 2023).

- y. De notar que estão em causa nos autos liquidações do ano de 2021, ou seja, anteriores à sobredita orientação administrativa – sendo igualmente certo que, desconhecendo-se a data de publicação de tal doutrina, a mesma era completamente desconhecida da Requerente à data da faturação emitida no ano de 2022.
- z. Na medida em que as liquidações de juros compensatórios são consequência direta da emissão de liquidações de IVA manifestamente ilegais, devem as mesmas ser anuladas dado que não estão verificados os pressupostos legais para a sua exigibilidade – mormente porque não subsiste qualquer retardamento na liquidação de imposto.
- aa. Finalmente, afigura-se evidente à Requerente que se verificou simultaneamente um erro de interpretação e aplicação da lei – o que constitui erro imputável aos Serviços da AT. E assim, entende a Requerente que, para além do direito ao reembolso do montante de imposto excessivamente pago, tem também direito aos juros indemnizatórios, ao abrigo do artigo 43.º da LGT e do artigo 61º do CPPT, porquanto a correção e liquidações ora impugnadas resulta de um claro e evidente erro imputável aos serviços da AT.

7. A Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira (de ora em diante “Requerida” ou “AT”) ofereceu Resposta, acompanhada do Processo Administrativo, alegando, em síntese:

- a. Como dispõe a própria verba, estão sujeitas à aplicação da taxa reduzida, a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, as *“empreitadas de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico, realizadas em imóveis (...) localizados em áreas de reabilitação urbana (...) delimitadas nos termos legais”*.
- b. Ou seja, a própria verba 2.23 (na redação há data dos factos) é remissiva.
- c. Donde decorre que a condição, alegadamente inovada pela AT, não tem de constar expressamente da mencionada verba, uma vez que esta remete a definição do conceito de empreitada de reabilitação para “diploma específico”, e reencaminha a noção de localização em ARU para delimitação legal, pelo que, tendo o legislador optado por remeter para legislação específica, a noção de ORU não teria necessariamente de figurar na verba.
- d. Tratou-se de uma opção legislativa e, como bem diz a Requerente, deverá presumir-se *“... que o legislador consagrou as soluções mais acertadas”* (ponto 51 do PPA).

7.

-
- e. Importa, assim, destacar que a aplicabilidade da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA depende da sua conjugação com outras normas jurídicas e não da sua interpretação individual como pretende a Requerente.
- f. No RIT indica-se que o diploma específico para o qual a verba 2.23 remete é o já mencionado RJRU, que estrutura as intervenções de reabilitação com base em dois conceitos fundamentais, nomeadamente os conceitos de ARU e de ORU.
- g. O artigo 7.º, n.º 1, do RJRU, sob a epígrafe “Áreas de reabilitação urbana”, consagra que:
*“1 - A reabilitação urbana em áreas de reabilitação urbana é promovida pelos municípios, **resultando** da aprovação:*
- a) Da delimitação de áreas de reabilitação urbana; e*
 - b) Da operação de reabilitação urbana a desenvolver nas áreas delimitadas de acordo com a alínea anterior, através de instrumento próprio ou de um plano de pormenor de reabilitação urbana”.*
- h. Do recurso à conjunção aditiva “**e**” resulta a ideia de adição ou acréscimo, e da utilização da expressão “**resultando**” conclui-se que o legislador pretendeu que a reabilitação urbana fosse consequência da conjunção de ambas as realidades ARU e ORU (ou plano de pormenor de reabilitação urbana).
- i. Daqui advém que a reabilitação urbana resulta da delimitação de ARU “e” de ORU.**
- j. Deste modo, tendo em conta que na definição do sentido e alcance da Lei se devem recorrer aos textos jurídicos, cumpre assinalar que a AT não inovou, não interpretou para além da Lei, nem recorreu a interpretação extensiva, mas antes se limitou a, com recurso ao elemento literal da Lei, concluir que, de acordo com o diploma específico para onde a verba 2.23 remete, nomeadamente o RJRU, a reabilitação urbana é o resultado da delimitação da ARU “e” da ORU e não de apenas da ARU.
- k. Importa ainda destacar que a interpretação da Lei deve ter em conta sobretudo a unidade do sistema jurídico.
- l. A ideia de sistema pressupõe harmonia e a interpretação pretendida pela Requerente implica que o intérprete ignore a remissão para diploma específico constante da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA.

-
- m. Aliás a própria Requerente o indica de forma direta, ao afirmar que se deve remeter “somente” para “... a definição de reabilitação urbana prevista na alínea j) do artigo 2.º do RJRU” (cf. ponto 84.º do PPA).
- n. Ou seja, acaba por admitir que a verba 2.23 é remissiva, no entanto, entende que só se deve remeter para a alínea j) do art.º 2.º do RJRU e não para o art.º 7.º, cuja epígrafe é “Áreas de reabilitação urbana” e que define o que corresponde a “reabilitação urbana em áreas de reabilitação urbana”.
- o. Isto é, a Requerente aceita que se remeta para diploma específico (como a verba 2.23 exige), mas somente para uma parte do diploma específico, nomeadamente para um preceito de onde constam conceitos genéricos, o art.º 2.º, sem necessidade de se embrenhar numa maior análise do diploma.
- p. Tal ficção de ausência de remissão legal teria desde logo como consequência uma interpretação realizada ao arpejo dos mais básicos elementos da interpretação (sistemático e literal), tais como o elemento literal da norma, o que se estranha visto ser a própria Requerente a pretender, uma vez que no quadro da sua exposição defendeu que: “... a interpretação da norma deverá cingir-se à letra da lei, decorrente do (imperativo) pressuposto de que o legislador soube exprimir o seu pensamento na redação da verba 2.23” (ponto 52 do PPA).
- q. Não obstante, a Requerente pretende fazer uma interpretação restrita desta sua posição, uma vez que entende que a interpretação deve cingir-se à letra da Lei, mas não de toda a Lei, mas tão só aquela que seja conveniente aos seus interesses.
- r. Deste modo, não procede a interpretação almejada pela Requerente.
- s. O entendimento do CAAD tem tido em conta o disposto na legislação aplicável, considerando que as ORU correspondem à concretização do tipo de intervenções a 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.
- t. Um exemplo paradigmático de tal entendimento encontra-se expresso na decisão arbitral do Processo n.º 404/2022-T, de 2023-01-30, do CAAD, da qual, pese embora a AT tenho

saído vencida (precisamente pela prova da verificação de existência de ORU), se extraem as seguintes conclusões:

I. Para que se verifique uma empreitada de reabilitação urbana, para efeitos da aplicação da taxa reduzida de IVA, por via de enquadramento da situação na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, não se mostra suficiente o facto de a empreitada de construção civil se localizar em imóvel localizado em ARU;

II. A delimitação da ARU constitui apenas uma das bases do RJRU, sendo complementada com as ORU que correspondem à concretização do tipo de intervenções a realizar na ARU;

III. Nos termos do art.º 15.º do RJRU, que se reporta ao âmbito temporal da delimitação da ARU, resulta que sempre que a aprovação da delimitação de uma ARU não tenha lugar em simultâneo com a aprovação da ORU a desenvolver nessa área, aquela delimitação caduca se, no prazo de três anos, não for aprovada a correspondente operação de reabilitação;

IV. De onde se pode concluir que a ARU tem um carácter precário e a sua vigência depende da aprovação de ORU;

V. Assim, o momento em que a delimitação da ARU fica consolidada é aquele em que ocorre a aprovação da ORU (momento que pode não se verificar, levando à caducidade da ARU);

VI. Deve, 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;

VII. Não basta, assim, que esteja em causa uma empreitada realizada numa área delimitada como de reabilitação urbana, para que se possa desde logo considerar uma empreitada de reabilitação urbana, se ainda não existem condições de apurar se a mesma está conforme à estratégia ou ao programa estratégico de reabilitação urbana, o que só fica definido com a aprovação da respetiva ORU (o que pode vir a não ocorrer);

VIII. Deste modo, só se pode considerar a existência de empreitada de reabilitação urbana quando se está em condições de apurar se a mesma está conforme à estratégia ou ao programa estratégico de reabilitação urbana;

IX. A estratégia ou o programa estratégico de reabilitação urbana só fica definido com a aprovação da respetiva ORU;

X. A intervenção integrada sobre o tecido urbano existente é materializada apenas com a aprovação da ORU, sendo esta operação definida, no art.º 2.º alínea h) do RJRU, como o conjunto articulado de intervenções visando, de forma integrada, a reabilitação urbana de uma determinada área;

XI. O art.º 7.º, n.º 1, do RJRU determina que a reabilitação urbana em ARU resulta, não só da aprovação da delimitação de ARU, mas também da ORU a desenvolver nestas áreas delimitadas, através de instrumento próprio ou de um plano de pormenor de reabilitação urbana, e o n.º 4 da mesma norma estabelece que "(a) cada ARU corresponde uma ORU";

XII. Caso a Câmara Municipal esteja em condições de certificar e certifique que, nos termos do citado diploma legal, o projeto, obra/empreitada, em referência, se integra numa ARU e consubstancia uma ORU, verificados que sejam os restantes condicionalismos (nomeadamente tratar-se de empreitada), será então aplicável a taxa reduzida do imposto, a que se refere a alínea a) do n.º 1 do art.º 18.º do CIVA;

XIII. Assim, "... tem razão a AT ao defender que o mero licenciamento de uma construção através de empreitada em local inserido numa ARU, sem que haja a prévia aprovação de uma operação de reabilitação que o enquadre, não permite qualificar uma empreitada como sendo de reabilitação urbana para efeitos da verba 2.23";

XIV. Decidiu bem a AT ao concluir que não basta que a intervenção/empreitada urbanística se localize numa ARU, torna-se necessário que ocorra no quadro de uma ORU aprovada;

XV. Deste modo, prevalece a opinião de que o mero licenciamento e/ou construção efetuada em ARU "... não permite qualificar uma empreitada como sendo de reabilitação urbana para efeitos da verba 2.23", sendo necessária uma "... prévia aprovação de uma operação de reabilitação".

u. Assim sendo, subsiste a interpretação defendida pela AT, no sentido de que a aprovação de ORU constitui condição necessária para efeitos de aplicação da taxa reduzida de IVA,

por enquadramento da empreitada na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA (no mesmo sentido, proc. 295/2022-T, 3/2023-T, 93/2023-T CAAD.

- v. Quanto à invocação da decisão arbitral do processo n.º 2/2023-T CAAD, importa salientar que o entendimento defendido nesta decisão se encontra em clara contradição com a posição maioritária/sedimentada da jurisprudência arbitral e, comparando os argumentos constantes desta decisão, com os expendidos nas decisões arbitrais supramencionadas, parece-nos que estas reúnem uma argumentação mais consentânea com o ordenamento jurídico em vigor.
- w. No caso em apreço não se verifica uma atuação injustificadamente imprevisível (até porque se encontra prevista no ordenamento jurídico), nem existe qualquer alteração súbita das normas em vigor, pelo que se considera que os citados princípios não se encontram violados, devendo manter-se o entendimento da AT que foi/é acompanhado pelas conclusões das decisões arbitrais proferidas nos processos 404/2022-T, de 2023-01-30, 3/2023-T, de 2023-07-31 e 295/2022-T, de 2023-03-01. A mesma decisão parece perfilhar o Tribunal Constitucional, Acórdão n.º 608/2013, de 2013-09-24, Processo n.º 923/12 Plenário.
- x. Parece-nos, assim, que, como se referiu, a Requerente não viu as suas expectativas goradas porquanto não se verificou uma alteração súbita de qualquer quadro legislativo.
- y. Em face do que antecede, conclui-se serem devidas as liquidações adicionais de IVA, que aqui se contestam, bem como os correspondentes juros compensatórios, atento o disposto no artigo 35.º da LGT e cf. Acórdão do STA, de 02-02-2022, no processo n.º 0671/18.1BELLE.
- z. No caso vertente, em face do exposto, não se afigura que a culpa possa ser excluída, nem que a Requerente tenha atuado com diligência normal no cumprimento das suas obrigações fiscais.
- aa. Por último, no tocante aos juros indemnizatórios peticionados pela Requerente na sua P.I., cumpre referir que a finalidade dos juros indemnizatórios é a de compensar o contribuinte pelo pagamento indevido de uma prestação tributária ou, mesmo, pelo atraso na restituição oficiosa de tributos por parte da AT.

8. Por Despacho Arbitral, de 16 de outubro de 2024, notificaram-se as partes da dispensa a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal na condução do processo, e em ordem a promover a celeridade, simplificação e informalidade deste, cf. artigos 19.º, n.º 2 e 29.º, n.º 2 do RJAT, bem como para apresentarem alegações escritas.

9. A Requerente e a Requerida não apresentaram as alegações finais.

II- Saneamento

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, sendo beneficiárias de legitimidade processual (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

A AT procedeu à designação dos seus representantes nos autos e o Requerente juntou procuração, encontrando-se, assim, as Partes devidamente representadas.

Em conformidade com o preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, 6.º, n.º 1 e 11.º, n.º 1, do RJAT (com a redação introduzida pelo artigo 228.º da lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro), o tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído.

O processo não enferma de nulidades.

Não foi suscitada matéria de exceções.

Cumpram apreciar e decidir.

III- Fundamentação

III.1.1- Matéria de facto

Com relevo para a apreciação e decisão das questões suscitadas quanto ao mérito, dão-se como assentes e provados os seguintes factos:

- a) A Requerente, pessoa coletiva n.º..., com sede na ... n.º..., ...-... Braga, é um sujeito passivo de IVA, enquadrada no regime normal – misto com afetação real, residente para efeitos fiscais em Portugal, cuja principal atividade consiste na compra e venda de imóveis e prestação de serviços de construção civil.
- b) A Requerente celebrou, no dia 9 de junho de 2021, com o seu cliente B..., pessoa singular, contribuinte fiscal n.º..., residente na Rua ..., n.º ..., ..., ...-... Coimbra, um contrato de empreitada, denominado: “empreitada ...-Caxias”.
- c) A referida empreitada visava a demolição de uma moradia unifamiliar primitiva, sita em Oeiras, da qual o cliente da Requerente era proprietário, e a construção de uma nova moradia.
- d) O imóvel localiza-se no ..., n.º ..., Caxias, Concelho de Oeiras, sito na delimitação de Área de Reabilitação Urbana (“ARU”) de Caxias/Laveiras, publicada na 2.ª série do Diário da República de 9 de maio de 2019, aviso n.º 8045, ademais atestada pela Certidão n.º .../2019 emitida em 13 de novembro de 2019 pela Câmara Municipal de Oeiras (cf. doc. n.º 4).
- e) O imóvel insere-se em ARU, pois, como referido na sobredita certidão “*o prédio sito em Caxias, ... (...) encontra-se localizado em ARU (Área de Reabilitação Urbana) de Caxias*”.
- f) A Requerente emitiu faturas, em 2021 e 2022, respeitantes à empreitada de reabilitação urbana à taxa reduzida de IVA de 6%.
- g) A Requerente notificada, a 21 de dezembro de 2023, da abertura de dois processos de inspeção tributária com referência aos períodos de 2021 e 2022, a coberto das ordens de serviço n.º OI2023... e OI2023..., respetivamente (cf. doc. n.º 5 e n.º 6).
- h) No dia 28 de janeiro de 2024, a Requerente foi notificada do projeto de relatório com referência aos anos de 2021 e de 2022, onde a AT propunha a liquidação adicional de IVA nos montantes, respetivamente, de € 153.108,19 e € 182.743,26, com base na alegada “*Aplicação indevida da taxa reduzida de IVA (verba 2.23)*”.
- i) A 16 de fevereiro de 2024, a Requerente foi notificada dos Relatórios de Inspeção Tributária (RIT), onde constam as referidas correções, já que a equipa de inspeção entendeu que não se encontram reunidos os requisitos para a aplicação da taxa reduzida

de 6%, em conformidade com a alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º Código do IVA prevista na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA (cf. doc. n.º 2 e 3).

- j) Ulteriormente, foi a Requerente notificada das seguintes liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios:

Período	N.º Liquidação IVA	Valor (€)	N.º Liquidação Juros	Valor (€)
202107	2024...	18 306,51	2024...	1 745,38
202108	2024...	37 339,76	2024...	3 445,48
202109	2024...	14 373,38	2024...	1 269,58
202110	2024...	23 595,48	2024...	2 006,58
202111	2024...	21 992,54	2024...	1 807,60
202112	2024...	37 500,52	2024...	2 954,83
202201	2024...	10 521,95	2024...	796,78
202202	2024...	7 542,52	2024...	544,71
202203	2024...	10 238,79	2024...	706,89
202204	2024...	7 428,79	2024...	486,02
202205	2024...	11 856,63	2024...	739,33
202206	2024...	20 742,84	2024...	1 195,69
202207	2024...	15 889,10	2024...	881,08
202209	2024...	19 080,62	202...	932,59
202210	2024...	49 837,06	2024...	2 266,56
202212	2024...	29 604,97	2024...	1 142,02
	Subtotal	335 851,46		22 921,12
		Total		358 772,58

- k) Tais liquidações foram integralmente pagas dentro do respetivo prazo de pagamento voluntário (cf. artigo 19.º PPA, não contraditado pela AT).

- l) O pedido de constituição de Tribunal Arbitral foi aceite em 3 de julho de 2024.

III.1.2- Factos não provados

Dos factos com interesse para a decisão da causa, todos objetos de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade supra descrita.

III.1.3- Fundamentação da fixação da matéria de facto

Ao Tribunal incumbe o dever de selecionar os factos que interessam à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada, não tendo de se pronunciar sobre todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre dos termos conjugados do artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e do artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram assim selecionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é definida tendo em conta as várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, tal como resulta do artigo 596.º, n.º 1 do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Tendo em conta as posições assumidas pelas partes, o disposto nos artigos 110.º, n.º 7 e 115.º, n.º 1, ambos do CPPT, e o PPA junto aos autos, consideraram-se provados e não provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

III.2- Matéria de Direito

III.2.1 – Impugnação da legalidade das liquidações de imposto

A Requerente invoca como causa de pedir a:

- Ilegalidade por erro sobre os pressupostos de facto e de direito da verba 2.23 da Lista I do CIVA, conjugada com alínea a) do artigo 18.º do Código do IVA (quanto aos conceitos de “empreitada” e “reabilitação urbana”); e
- O princípio da boa-fé e a tutela da confiança.

A questão essencial a decidir gira em torno de saber quando estamos perante uma “empreitada de reabilitação urbana”, nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do artigo 18.º do Código do IVA, em conjugação com a verba 2.23 da Lista I anexa ao mesmo Código.

A Requerente, invocando jurisprudência do CAAD, sustenta que *“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 menciona sobre ORU”*, acrescentando que *“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”* (Acórdão do CAAD de 16/10/2023, proferido no âmbito do processo n.º 2/2023-T).

E acrescenta que, resulta da jurisprudência *“que o conceito de reabilitação urbana (...) é um conceito amplo, que vai desde a modernização ou beneficiação de infraestruturas, dos equipamentos dos espaços urbanos até à construção, reconstrução, ampliação, conservação e demolição de edifícios”* (Acórdão do CAAD de 10/11/2023, proferido no âmbito do processo n.º 354/2023-T).

Por sua vez, a Requerida conclui que a reabilitação urbana resulta da delimitação de ARU e de ORU, segundo o disposto no artigo 7.º, n.º1, do RJRU, invocando a seu favor igualmente jurisprudência do CAAD, segundo o qual *“(...) as ORU correspondem à concretização do tipo de intervenções a 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.*

Neste sentido alega o consignado na decisão arbitral do Processo n.º 404/2022-T, de 2023-01-30, do CAAD, da qual, pese embora a AT tenha saído vencida (precisamente pela prova da verificação de existência de ORU), se extraem as seguintes conclusões:

“I. Para que se verifique uma empreitada de reabilitação urbana, para efeitos da aplicação da taxa reduzida de IVA, por via de enquadramento da situação na verba 2.23

da Lista I anexa ao CIVA, não se mostra suficiente o facto de a empreitada de construção civil se localizar em imóvel localizado em ARU;

II. A delimitação da ARU constitui apenas uma das bases do RJRU, sendo complementada com as ORU que correspondem à concretização do tipo de intervenções a realizar na ARU;”

Por conseguinte, para a Requerida, a empreitada dos autos não pode ser qualificada como “empreitada de reabilitação urbana” por faltar, para a área de reabilitação urbana em causa, uma “operação de reabilitação urbana” aprovada pelo competente órgão municipal.

Vejamos.

A questão em apreço foi apreciada na Decisão Arbitral, processo n.º 803/2023-T, que tem em comum o mesmo presidente. Por a orientação jurisprudencial vazada nesta decisão corresponder à orientação unânime deste coletivo passamos a reproduzi-la, com as devidas adaptações:

“A verba 2.23 da Lista I do Código do IVA dispõe que é aplicável a taxa reduzida de IVA de 6% 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”.

“A norma que define o facto tributário é, assim, composta pelos seguintes elementos:

- i) Um contrato de empreitada;**
- ii) Que tenha por objeto uma obra de reabilitação urbana;**

- iii) Tal como definida em diploma específico;
- iv) Realizada em imóvel (ou espaço público) localizado numa área de reabilitação urbana delimitada nos termos legais; ou
- v) No âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional.

“No caso dos autos, não se discute tão pouco o conceito de empreitada, mas tão só se as empreitadas podem ser qualificadas como de “reabilitação urbana”.

“A norma atrás mencionada assenta no conceito de “empreitada de reabilitação urbana”, mas não define este último conceito, assumindo, ao invés, que essa definição será efetuada em “diploma específico”, o que nos remete para o regime jurídico da reabilitação urbana (o DL 307/2009, de 23 de Outubro – RJRU –, já anteriormente referido) e é nele que devemos tentar encontrar a noção de “empreitada de reabilitação urbana”.

“O art.º 7.º do RJRU dispõe:

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

a) Da delimitação de áreas de reabilitação urbana; e

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

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

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

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

“A norma do n.º 1 tem sido interpretada, quer pela Requerida, quer por jurisprudência do CAAD, no sentido de resultar da mesma que o conceito de “reabilitação urbana” pressupõe a verificação conjugada de dois elementos:

- i) A delimitação de uma área de reabilitação urbana (ARU); e
- ii) A aprovação de uma operação de reabilitação urbana (ORU).

“Não podemos acompanhar esta orientação como passamos a demonstrar.

“Para aferir o conceito de “reabilitação urbana”, somos remetidos, como vimos, para o RJRU.

“Segundo Fernanda Paula Oliveira (*O IVA na Reabilitação Urbana*, in Revista de Direito Administrativo, N.º 17, maio-agosto 2023, pp. 17 a 25):

“c) Quanto ao conceito de reabilitação urbana, a verba 2.3. do CIVA remete para a definição que desta consta de diploma específico (“tal como definida em diploma específico”), que não é outro que o Regime Jurídico da Reabilitação Urbana, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 307/2009.”

“Ora o conceito de reabilitação urbana que consta deste Regime Jurídico (que disciplina a reabilitação urbana em áreas de reabilitação urbana), é, como vimos na primeira parte deste texto, um conceito amplo: trata-se da “forma de intervenção integrada sobre o tecido urbano existente, em que o património urbanístico e imobiliário é mantido, no todo ou em parte substancial, e modernizado através da realização de obras de remodelação ou beneficiação dos sistemas de infraestruturas urbanas, dos equipamentos e dos espaços urbanos ou verdes de utilização coletiva e de obras de construção, reconstrução, ampliação, alteração, conservação ou demolição dos edifícios.” (sublinhados nossos)– cfr. alínea j) do artigo 2.º do RJRU”.

“Inclui, assim, este conceito, tanto obras de reconstrução, como obras de ampliação ou até de nova construção destinadas a substituir edifícios existentes devolutos e abandonados, por outros vocacionados para novos usos conformes com as opções de ocupação do território formuladas pelo município (por isso foram objeto de licenciamento). Mas também obras de construção nova que colmatem vazios urbanos”.

(cfr. *ob. cit.*, p. 23).

“(…)”

“Portanto, na ARU, podem ser admitidos vários projetos, nada impedindo que em determinados espaços estes projetos correspondam à construção de novos edifícios, noutras espaços à demolição de edifícios existentes e noutras, ainda, à substituição de edifícios (obsoletos ou menos adequados para os usos pretendidos) por edifícios material e funcionalmente distintos: fundamental é que parte substancial do tecido urbano da ARU (da totalidade da sua área de abrangência) seja mantido, o que deve ser salvaguardado na ORU, em especial nos seus instrumentos estratégicos (estratégia ou programa estratégico de reabilitação urbana, consoante a ORU seja, respetivamente, simples ou sistemática) bem como nos instrumentos de planeamento territorial que incidam sobre essas áreas” (cfr., *ob. cit.*, p. 20.)

“Para o que nos interessa, continua a Autora:

“Relevante é que o referido imóvel esteja localizado dentro de uma ARU delimitada nos termos legais, isto é, uma ARU delimitada de acordo com os procedimentos previstos no RJRU. E deve ter-se em conta que, admitindo o RJRU que não exista coincidência temporal entre a delimitação de uma ARU e a aprovação da ORU respetiva, não é exigido que a ARU tenha já ORU aprovada para que a intervenção possa tirar partido da verba 2.23 do Anexo I do CIVA.”

“É a presença destes pressupostos (e de mais nenhuns outros) que tem de ser comprovada para que a intervenção possa tirar partido da taxa reduzida de IVA, não fazendo a lei, para o efeito, a exigência de qualquer formalismo (designadamente certificações municipais), uma vez que para o preenchimento de tais pressupostos é suficientemente a mobilização do CIVA e do RJRU” (cfr. *ob. cit.*, p. 23).

“A Autora que vimos seguindo, insurgindo-se contra o entendimento nesta matéria seguido pela Autoridade Tributária, vazado em informações vinculativas, reitera que:

“(…), uma ORU é um “conjunto articulado de intervenções” (portanto, um conjunto de operações urbanísticas que se traduzirão, eventualmente, na realização de várias

empreitadas) “que visam, de forma integrada, a reabilitação urbana de uma determinada área” [alínea h) do artigo 2.º] e que tanto podem ser simples (artigo 8.º, n.º 2) como sistemáticas (artigo 8.º, n.º 3). “Ora, sendo suficiente, para que se possam atribuir efeitos fiscais, que apenas tenha sido delimitada uma ARU, sem necessidade de aprovação da respetiva ORU (a qual deve ocorrer no prazo de três anos a contar da delimitação daquela)– cfr. artigo 14.º do RJRU –, não se pode exigir que o conceito de empreitada de reabilitação urbana coincida, como parece dar a entender esta informação vinculativa da AT, com empreitada para realizar uma operação de reabilitação urbana, que é um conceito muito distinto e com objetivos próprios.”

“Torna-se, assim, evidente que todas estas exigências que constam dos PIV emitidos pela AT não decorrem da lei. A exigir-se qualquer certificação por parte dos municípios (formalidade que, note-se e reforce-se, não é legalmente exigida), esta apenas terá de comprovar que a obra a realizar integra o conceito de reabilitação urbana tal como definido na alínea j) do artigo 2.º do RJRU (que, como vimos, é um conceito amplo) e que o imóvel onde ela se realiza está inserido em ARU delimitada nos termos da lei (ainda que, mesmo este pressuposto não necessitaria de qualquer certificação pela câmara municipal, bastando a mera apresentação da planta de localização do imóvel na planta de delimitação da ARU, que é objeto de publicação)” (cfr. ob.cit., p. 24).

“Em suma, acompanhamos a Autora quando defende que a alínea j) do artigo 2.º do RJRU recebe um conceito amplo de reabilitação urbana, por esta ser, segundo a interpretação deste Tribunal, a que corresponde de forma clara e inequívoca ao elemento literal do preceito. Recorde-se constituir regra basilar de hermenêutica jurídica que não pode o intérprete retirar da norma interpretação que não caiba na letra da lei (“Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo e correspondência...”, n.º 2 do artigo 9.º do Código Civil). Por outro lado, “Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados” (cfr. o n.º 3 do mesmo preceito).

“Por conseguinte, desde já se pode concluir que está vedado ao intérprete pretender acrescentar na aplicação dos normativos em causa outros requisitos que não tenham no preceito qualquer cabimento.

“Mas este conceito amplo de reabilitação urbana é também o que melhor corresponde à razão de ser do preceito, quando lido conjugadamente com a verba 2.23 do Anexo I do CIVA.

“Na versão inicial do RJRU, as decisões de delimitação de uma ARU e de uma ORU eram tomadas em simultâneo. A Lei n.º 32/2012, de 14 de agosto veio permitir que tais operações sejam faseadas, procedendo-se primeiro à identificação dos concretos limites físicos da *área* a sujeitar à operação de reabilitação urbana, isto é, da ARU (artigo 13.º), apenas depois se aprovando a respetiva ORU (artigo 16.º), aprovação que integra, para além da definição do tipo de ORU a realizar (simples ou sistemática), também a estratégia ou programa estratégico a concretizar.

“Mas da leitura integral do texto que vimos seguindo, encontra este Tribunal também uma explicação racional [teleológica] para esta alteração legal. O objetivo foi o de promover, o mais antecipadamente possível, isto é, mesmo antes da aprovação da ORU, ações de reabilitação, seja por parte dos privados seja das próprias entidades públicas, ao garantir que as intervenções a realizar nestas áreas sejam enquadradas como reabilitação urbana, e assim incentivadas, mesmo antes da aprovação da ORU. Por isso, a mera delimitação de uma ARU tem consequências imediatas, como decorre, de forma clara, do disposto no artigo 14.º do RJRU: quer consequências *fiscais* (como o desencadeamento imediato de benefícios fiscais) quer o reconhecimento de que as intervenções a realizar nessas áreas são de reabilitação urbana, permitindo, deste modo, que os proprietários e titulares de outros direitos, ónus e encargos sobre os edifícios ou frações nela compreendidos possam ter acesso *a apoios e incentivos fiscais e financeiros à reabilitação urbana* nos termos estabelecidos na legislação aplicável.

“(…)” “*E isto por*”, nas palavras da Autora, “*a possibilidade de mobilização destes benefícios e incentivos cria uma dinâmica de intervenção por parte dos promotores/proprietários que podem logo começar a intervir nos seus prédios/edifícios*

enquanto a operação de reabilitação urbana está em elaboração (devendo esta ser aprovada no prazo máximo de 3 anos a contar da aprovação da ARU, sob pena de caducidade desta -artigo 15.º (cfr. ob.cit., p. 18).

“Em termos resumidos, podendo os procedimentos administrativos tendentes à aprovação de uma ORU protelar-se no tempo, e até ultrapassar os três anos, visa o legislador que a mera delimitação de uma ARU possa desencadear a imediata reabilitação urbana, com todas as consequências que daí advêm, incluindo fiscais, sob pena de os potenciais processos se eternizarem em vão.

“Na Decisão Arbitral, proferida no processo n.º 93/2023-T, dá-se relevo ao facto de nos termos do disposto no artigo 15.º do RJRU, se consagrar a caducidade da área de reabilitação urbana, quando não tiver lugar em simultâneo, se, no prazo de três anos, não for aprovada a correspondente operação de reabilitação.

“O facto de poder ocorrer a caducidade da ARU, se não for, entretanto, aprovada a ORU, em nada pode contender com os eventuais benefícios e vantagens alcançados para os projetos e empreitadas em curso, incluindo quando tenham beneficiado de taxas reduzidas de IVA.

“Em primeiro lugar, nada impede que os municípios adotem medidas tendentes à não verificação da caducidade da ARU, recorrendo à aprovação da sua redelimitação ou a uma nova delimitação. Se assim não fosse nada tinha adiantado o legislador ter vindo permitir que a decisão sobre a ARU possa ocorrer antes da aprovação de uma ORU.

“Em segundo lugar, mesmo em caso de caducidade, as situações com benefícios ou vantagens fiscais aprovadas serão resolvidas de acordo com os princípios gerais, tendo presente que as situações consolidadas nas esferas jurídicas dos destinatários têm de ser salvaguardadas e protegidas nos termos legais e constitucionais.

“Em suma, conclui-se que, considerando o elemento literal e a razão de ser do conceito de reabilitação urbana da alínea j) do artigo 2.º do RJRU, em termos conjugados com a remissão da Verba 2.23 do Anexo I do CIVA, basta que tenha sido delimitada uma ARU, sem necessidade de aprovação da respetiva ORU, para que se possa beneficiar da taxa reduzida de IVA, a que se refere a alínea a) do artigo 18.º do CIVA.”

Por tudo o quanto vai exposto, conclui-se pelo provimento do pedido, com as legais consequências.

III-2-2- Questões de conhecimento prejudicado

Em face da solução dada à questão principal, fica prejudicado o conhecimento das restantes questões de legalidade e constitucionalidade suscitadas pela Requerente.

III-3- Dos Juros indemnizatórios

A Requerente peticiona ainda juros indemnizatórios, com fundamento no disposto artigo 43.º, n.º 1, da LGT.

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.

Por efeito da reconstituição da situação jurídica em resultado da anulação dos atos tributários, há assim lugar ao reembolso do imposto indevidamente pago.

Já em relação aos juros indemnizatórios, estabelece o art. 43º, nº3 c), LGT estabelece que os mesmos são devidos "*quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária*".

Tais juros indemnizatórios devem ser contados, nos termos do artigo 61.º, n.º 5, do CPPT, desde a data do pedido de reembolso até à data do seu efetivo cumprimento após a declaração de ilegalidade da liquidação controvertida.

IV- DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Coletivo:

- a) Julgar procedente o pedido arbitral e anula as liquidações adicionais de Imposto sobre o Valor Acrescentado e acrescido no valor de €358. 772, 58, referentes aos anos de 2021 e 2022;
- b) Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, nos termos legais;
- c) Condenar a Requerida no pagamento das custas processuais.

V- VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 358.772,58 (trezentos e cinquenta e oito mil, setecentos e setenta e dois euro, e cinquenta e oito cêntimos).

VI-CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, as custas são no montante de 6.120,00 € (seis mil, cento e vinte euros), a suportar pela Requerida, conforme ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Notifique-se.

Lisboa, 05 de Fevereiro de 2025.

O Tribunal Coletivo,

Fernanda Maçãs (Árbitro presidente)

Nuno Miguel Morujão (Árbitro Vogal).

Rita Guerra Alves (Árbitro Vogal).