

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 480/2025-T

Tema: Imposto sobre o Valor Acrescentado – Aplicação da taxa reduzida de imposto – Verbas 2.23 e 2.27 da Lista I anexa ao CIVA

SUMÁRIO:

- I. A aplicação da verba 2.27 da Lista I anexa ao Código do IVA pressupõe que os imóveis (ou as suas partes autónomas) estejam a ser efetivamente utilizados para fins habitacionais por consumidores finais – *cfr.* Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 11 de janeiro de 2024, proferido no âmbito do processo n.º C-433/22 (caso Autoridade Tributária e Aduaneira contra HPA - Construções, S.A.), e Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 7 de fevereiro de 2024, proferido no âmbito do Processo n.º 01179/11.1BESNT.
- II. “*Só beneficiam da taxa de 6% de IVA prevista, conjugadamente, nos artigos 18.º, alínea a), e na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, as empreitadas de reabilitação urbana; – A qualificação como “empreitada de reabilitação urbana” pressupõe a existência de uma empreitada e a sua realização em Área de Reabilitação Urbana para a qual esteja previamente aprovada uma Operação de Reabilitação Urbana*” – *cfr.* Acórdão do Pleno da Seção de Contencioso Tributário de 26 de março de 2025, proferido no âmbito do processo n.º 012/24.9BALS.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Regina de Almeida Monteiro (Presidente), Catarina Belim e Ana Luísa Ferreira Cabral Basto (Adjuntas), designadas pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o presente Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 28 de julho de 2025, acordam no seguinte:

I – RELATÓRIO

A A..., LDA. (doravante designada por Requerente), com sede em Rua..., n.º..., ... - ... Lisboa, matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa e pessoa coletiva n.º ..., veio requerer – nos termos e para os efeitos no disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e nos artigos 10.º e seguintes do Regime Jurídico da Arbitragem em matéria Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (“RJAT”) e, bem assim, no disposto no artigo 99.º e nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) *ex vi* alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT – a constituição de Tribunal Arbitral coletivo com vista à pronúncia de decisão arbitral de anulação dos atos de liquidação adicional de IVA n.º ... e n.º 2025... e de juros moratórios n.º 2025..., dos quais resultou uma correção global ao valor a reembolsar de € 111.068,79 (cento e onze mil, sessenta e oito euros e setenta e nove centimos), valor de imposto a pagar de € 4.681,82 (quatro mil, seiscentos e oitenta e um euros e oitenta e dois centimos) e juros moratórios no valor de € 143,48 (cento e quarenta e três euros e quarenta e oito centimos), e referentes, respetivamente, aos períodos de junho e julho de 2024.

Em consequência, a Requerente veio também requerer:

- “i. *O reembolso do IVA petionado na declaração periódica referente ao período de 2024-06;*
- ii. *O reembolso do montante de imposto e juros pagos indevidamente;*
- iii. *O pagamento de juros indemnizatórios pela privação do montante de imposto indevidamente pago pela requerente, desde a data do pagamento que, nesta sede, se demonstrou ter sido indevido – ocorrido, concretamente, a 25 de fevereiro de 2025 – até efetiva e integral restituição”.*

Os atos de liquidação ora controvertidos têm subjacente as correções perpetradas pela Autoridade Tributária e Aduaneira, no âmbito do procedimento inspetivo motivado pelo pedido de reembolso de IVA efetuado pela Requerente no período tributável de junho de 2024, pelo montante de € 180.000,00, que entendeu não estarem reunidas as condições para a aplicação da

taxa reduzida do IVA prevista pela verba 2.27 da Lista I anexa ao Código do IVA, aos serviços faturados entre 2020 e 2023.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**, doravante referida por “AT” ou “Requerida”.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado em 15 de maio de 2025, tendo sido aceite pelo Ex.mo Presidente do CAAD em 19 de maio de 2025, e seguiu a sua normal tramitação, nomeadamente com a notificação da AT em 22 de maio de 2025.

De acordo com o preceituado nos artigos 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2 alínea a) e 11.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, o Ex.mo Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou as árbitras do Tribunal Arbitral coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável. As Partes, notificadas dessas designações, não manifestaram vontade de as recusar.

O Tribunal Arbitral ficou constituído em 28 de julho de 2025, seguindo-se os pertinentes trâmites legais.

O Tribunal Arbitral, em 28 de julho de 2025, determinou a notificação da Requerida para apresentar Resposta e juntar cópia integral do processo administrativo (PA).

Em 29 de setembro de 2025, a Requerida apresentou Resposta, com defesa por impugnação, juntando o processo administrativo, cuja notificação ocorreu em 30 de setembro de 2025.

No seguimento desta notificação, a Requerente apresentou, em 13 de outubro de 2025, “*Requerimento de Resposta à Contestação*”, ao abrigo da alínea a) do artigo 16.º do RJAT, pronunciando-se em matéria de ónus da prova e de aplicação subsidiária da verba 2.23 da lista I anexa ao Código do IVA.

O Tribunal Arbitral, em 14 de outubro de 2025, proferiu despacho (*i*) a dispensar a realização da reunião prevista no 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, c) 19.º, n.º 2, e 29.º, n.º 2, do RJAT) e, bem assim, (*ii*) para as partes apresentarem alegações escritas, no prazo simultâneo de 20 dias, podendo a Requerida exercer o contraditório e pronunciar-se sobre os documentos juntos com o requerimento de 13 de outubro de 2025 (i.e., o “*Requerimento de Resposta à Contestação*”), e (*iii*) a designar o dia 15 de dezembro de 2025 como data previsível para a prolação da decisão arbitral.

Em 20 de outubro de 2025, a Requerente solicitou, ao abrigo da alínea f) do artigo 16.º do RJAT, que o presente Tribunal se pronunciasse sobre o Pedido de Reenvio Prejudicial apresentado no Pedido de Pronúncia Arbitral (doravante também designado por “PPA”).

Em 05 de novembro de 2025 a Requerente apresentou as alegações escritas. Em 11 de novembro de 2025 a Requerida apresentou as suas alegações, sendo que ambas as partes reiteraram as posições anteriormente assumidas nos respetivos articulados, tendo a Requerida se pronunciado sobre os documentos juntos pela Requerente com o requerimento de 13 de outubro de 2025 (i.e., o “*Requerimento de Resposta à Contestação*”).

Dos requerimentos apresentados

a) Dos requerimentos apresentados pela Requerente em data posterior à submissão do PPA

Em 21 de novembro de 2025, a Requerente submeteu “*Requerimento de Resposta às Alegações*”, ao abrigo da alínea a) do artigo 16.º do RJAT, para se pronunciar “*sobre a alegação nova feita pela Requerida sobre a Resposta à Contestação apresentada no dia 13 de outubro de 2025*”.

No que concerne aos requerimentos apresentados pela Requerente em data posterior à da submissão do PPA – designadamente, o “*Requerimento de Resposta à Contestação*”, o requerimento para o Tribunal Arbitral se pronunciar sobre o Pedido de Reenvio Prejudicial, o qual não foi devidamente peticionado no PPA, e o “*Requerimento de Resposta às Alegações*” – importa notar que, nos termos do artigo 16.º do RJAT, compete ao Tribunal Arbitral conduzir o processo da forma que considerar mais adequada, assegurando a igualdade das partes e o respeito pelo contraditório.

Se, por um lado, a réplica não deve considerar-se admissível para o exercício do contraditório face a matéria de impugnação (sendo apenas admissível face a exceções deduzidas na contestação), tendo em consideração o disposto no artigo 85.º-A do Código do Processo nos Tribunais Administrativos e Fiscais (CPTA), aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea c) do RJAT, por outro lado, conforme resulta do artigo 3.º, n.º 4 do Código de Processo Civil (CPC), aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea d) do RJAT, não existe uma previsão legal que permita a apresentação de articulados ou requerimentos após as alegações finais. Assim, os requerimentos apresentados pela Requerente não se enquadram em qualquer fase processual.

Não obstante, atendendo ao artigo 16.º, alínea c) do RJAT, o Tribunal Arbitral dispõe de autonomia na condução do processo, que lhe permitem decidir sobre a permanência ou não de peças nos autos, desde que tal não afete a igualdade das partes nem a regularidade do processo. A manutenção dos requerimentos da Requerente justifica-se por razões de transparência, integridade do registo processual e verdade processual, assegurando que toda a tramitação relevante fica documentada, ainda que o conteúdo dos requerimentos não tenha relevância jurídica.

Neste caso concreto, a permanência dos requerimentos no SGP não interfere na apreciação da prova, que é da competência deste Tribunal, declarando-se expressamente que o seu conteúdo não será objeto de apreciação nem será objeto de qualquer valoração jurídica na decisão final.

b) Do requerimento apresentado pela Requerente em 20-10-25

Veio a Requerente apresentar um requerimento em que pede que o Tribunal Arbitral se pronuncie sobre a dedução do pedido de reenvio prejudicial.

Nesse Requerimento a Requerente refere-se à parte dispositiva do PPA, em que menciona essa questão, mas que não fez constar do pedido.

Vejamos

Está em causa um requerimento no qual formula um pedido distinto daquele que inicialmente deduziu. Tal requerimento consubstancia uma alteração objetiva da instância, por modificar o pedido já definido na petição inicial.

Nos termos do artigo 268.º do Código de Processo Civil, aplicável ex vi artigo 29.º e) do RJAT a instância, uma vez admitida a petição inicial, mantém-se estável quanto às partes, ao pedido e à causa de pedir. A modificação do pedido apenas é admissível nos casos expressamente previstos na lei. Não se verifica, no caso concreto, qualquer situação que permita afastar o princípio da estabilidade da instância.

Ainda assim, e nos termos do artigo 16.º, alínea c), do RJAT, considerando que o Tribunal Arbitral goza de autonomia na direção do processo, podendo determinar a manutenção ou a exclusão de peças dos autos, desde que tal atuação não comprometa a igualdade das partes nem afete a regularidade processual, decide-se que a manutenção deste requerimento no SGP justifica-se apenas por razões de transparência, de integridade do registo processual e de salvaguarda da verdade processual, assegurando que toda a tramitação relevante permanece documentada, mesmo que o respetivo conteúdo não tenha relevância jurídica.

II. Posição das partes

II.1. Posição da Requerente

A Requerente peticiona junto do presente Tribunal a anulação dos “*atos de liquidação de IVA n.º ..., n.º 2025... e n.º 2025..., dos quais resultou uma correção global ao valor do pedido de reembolso de € 111.068,79 (cento e onze mil, sessenta e oito euros e setenta e nove centimos), valor de imposto a pagar de € 4.681,82 (quatro mil, seiscentos e oitenta e um euros e oitenta e*

dois céntimos) e juros moratórios no valor de € 143,48 (cento e quarenta e três euros e quarenta e oito céntimos), com as necessárias consequências legais, designadamente:

- I. O reembolso do IVA peticionado na declaração periódica referente ao período de 2024-06;*
- II. O reembolso do montante de imposto e juros pagos indevidamente;*
- III. O pagamento de juros indemnizatórios pela privação do montante de imposto indevidamente pago pela requerente, desde a data do pagamento que, nesta sede, se demonstrou ter sido indevido – ocorrido, concretamente, a 25 de fevereiro de 2025 – até efetiva e integral restituição.”*

Os anteditos atos de liquidação resultam de correções efetuadas pela AT, no âmbito do procedimento inspetivo ao reembolso do IVA solicitado pela Requerente no período tributável de junho de 2024, que se baseiam na aplicação indevida da taxa reduzida do IVA, prevista pela verba 2.27 da Lista I anexa ao Código do IVA, aos serviços faturados pela Requerente entre 2020 e 2023.

Não concordando com o entendimento da Requerida quanto à alegada aplicação indevida da verba 2.27 da Lista I anexa ao Código do IVA, os fundamentos apresentados pela Requerente para efeitos do PPA foram os seguintes:

De acordo com a Requerente, a posição da Requerida, designadamente alicerçada no Ofício-Circulado n.º 30135, de 26 de setembro de 2012, baseia-se numa interpretação da verba 2.27 da Lista I anexa ao Código do IVA que “*nem está a ter por base a letra da lei, nem está a considerar os elementos sistemático e teleológico da referida norma*” – cfr. artigo 56 do PPA.

Com efeito, entende a Requerente que interpretação da AT de que a verba 2.27 da Lista I anexa ao Código do IVA apenas abrange o imóvel ou fração autónoma que esteja a ser utilizado como habitação no início das obras e que, após a execução das mesmas, continue a ser efetivamente utilizado para o mesmo fim, sem qualquer período de interrupção de ocupação efetiva, “*não se*

coaduna com o enquadramento da norma no ordenamento jurídico europeu, na qual tem a sua origem” – cfr. artigo 57.º do PPA.

Neste sentido, defende a Requerente que: “*Ao não resultar da letra da lei um requisito de ocupação ininterrupta, imediatamente antes e depois da obra, nos termos exigidos pela ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, mas tão somente a afetação a habitação, as conclusões da inspecção tributária, sustentadas apenas e tão só numa instrução administrativa, são passíveis de violar o princípio da legalidade tributária, vertido no artigo 103.º, n.º 1 da Constituição da República Portuguesa (“CRP”)*” – cfr. artigo 59.º do PPA.

Neste sentido, a Requerente defende que a interpretação da AT constante do Ofício-Circulado n.º 30135 – e que está na origem dos atos de liquidação ora controvertidos – sobre o âmbito de aplicação da verba 2.27 da Lista I anexa ao Código do IVA não tem correspondência com a lei e, por conseguinte, não pode ser imposta aos contribuintes pela AT, que está subordinada ao princípio da legalidade em toda a sua atuação.

Estando a incidência em matéria de impostos sujeita ao princípio da legalidade tributária, conforme resulta do n.º 2 do artigo 8.º e do artigo 55.º da LGT e, ainda, do artigo 266.º da CRP e a AT adstrita à aplicação da lei de forma vinculada, não pode esta adotar um comportamento arbitrário, por não ter poder de livre disposição do ato tributário.

A Requerente alega também que a atuação da AT não se coaduna com o princípio da proporcionalidade, previsto no artigo 55.º da LGT, bem como com o princípio da igualdade, consagrado no artigo 103.º, artigo 104.º e no artigo 13.º da CRP.

Por outro lado, a Requerente considera que a interpretação da AT sobre o âmbito de aplicação da verba 2.27 da Lista I anexa ao Código do IVA é desconforme com o Direito da União Europeia, designadamente porque:

- (i) De acordo com o Tribunal de Justiça da União Europeia (doravante “TJUE”) “*decorre das exigências tanto da aplicação uniforme do direito da União como do*

princípio da igualdade que os termos de uma disposição do direito da União que não comporte uma remissão expressa para o direito dos Estados-Membros para determinar o seu sentido e o seu alcance devem normalmente ser objeto, em toda a União, de uma interpretação autónoma e uniforme” (...) (cfr. Acórdão do TJUE, processo C-269/20, Finanzamt T contra S, de 1 de dezembro de 2022, parágrafo 36, e a jurisprudência aí citada) – cfr. artigo 69.º do PPA.

- (ii) Em matéria de aplicação das taxas reduzidas, os elementos “que figuram no anexo III, ponto 1, da Diretiva IVA, devem ser interpretados de acordo com o sentido habitual, na linguagem corrente, dos termos que os compõem, tendo em conta o contexto em que esses termos são utilizados e os objetivos prosseguidos pela regulamentação de que fazem parte (...)” (...) (cfr. Acórdão do TJUE, processo C-331/19, Staatssecretaris van Financiën contra X, de 1 de outubro de 2020, parágrafo 24 e a jurisprudência aí citada) – cfr. artigo 70.º do PPA.
- (iii) Por outro lado, o TJUE já se pronunciou no Acórdão referente ao processo C-433/22 (Autoridade Tributária e Aduaneira contra HPA - Construções, S.A.), de 11 de janeiro de 2024, sobre a seguinte questão prejudicial formulada pelo Supremo Tribunal Administrativo no âmbito do processo n.º 01179/11.1BESNT relativamente ao âmbito de aplicação da verba 2.27 da Lista I anexa ao Código do IVA: “O ponto 2 do Anexo IV da Diretiva IVA opõe-se a uma disposição de direito nacional segundo a qual a taxa reduzida de IVA apenas pode ser aplicada a empreitadas de reparação e renovação do imóvel em residências particulares que estejam habitadas no momento em que aquelas operações têm lugar?” (cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 01179/11.1BESNT, de 8 de junho de 2022) – cfr. artigo 72.º do PPA.
- (iv) A Requerente destaca as seguintes passagens do Acórdão acima referido, em que o TJUE conclui o seguinte:
- “(...) a taxa reduzida de IVA só se aplica a serviços de reparação e de renovação que tenham por objeto imóveis que sejam efetivamente utilizados para habitação. (...) para poder beneficiar de uma taxa reduzida de IVA (...)” (cfr. parágrafo 29 do mesmo Acórdão) – cfr. artigo 77.º do PPA.

- b. “(...) há que referir que, para se considerar que um imóvel é efetivamente habitado, não é necessário que este esteja ocupado durante a realização das obras pelas pessoas que nele residem de forma permanente ou não. Por um lado, o destino efetivo para habitação não é alterado pelo facto de o imóvel ser utilizado apenas durante alguns períodos do ano. Por outro lado, o facto de uma residência particular estar desocupada durante um certo período de tempo não altera a sua natureza de residência particular.” (...) (cfr. parágrafo 35 do mesmo Acórdão) ” – cfr. artigo 78.º do PPA.
- c. “Tendo em conta todos estes fundamentos, há que responder à questão prejudicial que o ponto 2 do anexo IV da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma legislação nacional que prevê que se aplique uma taxa reduzida de IVA aos serviços de reparação e de renovação em residências particulares, desde que as residências em causa sejam efetivamente utilizadas como habitação na data em que estas operações têm lugar”, (cfr. parágrafo 36 do mesmo Acórdão) ” – cfr. artigo 80.º do PPA.

De acordo com a Requerente não incumbe ao empreiteiro “para benefício da aplicação da taxa reduzida de IVA à luz da verba 2.27, o ónus de demonstrar a efetiva habitação dos imóveis em momento posterior à realização das obras, tratando-se, aliás, de condição cuja verificação obrigaria a diligências posteriores à conclusão do serviço, o que não seria razoável” – cfr. artigo 96.º do PPA.

A Requerente faz referência ao Acórdão do TJUE, processo C-218/21, Autoridade Tributária e Aduaneira contra DSR — Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, S. A., de 5 de maio de 2022, no sentido de este se ter pronunciado contra uma interpretação da AT vertida no ofício circular n.º 30036, de 4 de abril de 2001, relativamente à verba 2.24 (atual verba 2.27) da Lista I anexa ao Código do IVA.

De acordo com a Requerente “embora a ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA invoque o ónus da prova cai totalmente sobre a REQUERENTE ao abrigo do artigo 74.º, n.º 1 da LGT, tal não se verifica pelo disposto no n.º 2 do mesmo artigo” – cfr. artigo 103.º do PPA.

A Requerente entende que, para efeitos da aplicação da taxa reduzida de IVA prevista pela verba 2.27 da Lista I anexa ao Código do IVA, não cabe ao empreiteiro (no caso, a Requerente) demonstrar a efetiva habitação dos imóveis em momento posterior à realização das obras, porque tal implicaria uma verificação obrigaria a diligências posteriores à conclusão do serviço, o que não é razoável, nem corresponde à prática no setor.

Consequentemente, tendo a Requerida em seu poder a informação sobre a afetação dos imóveis a habitação e não tendo diligenciado, ao abrigo do princípio do inquisitório, todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, consequentemente, “padecem os atos de liquidação do vício de défice instrutório, o que compromete a sua licitude” – cfr. artigo 124.º do PPA.

Subsidiariamente, a Requerente pugna pela aplicação da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, referente a empreitadas em áreas de reabilitação urbana, ou seja, em conformidade com a redação em vigor antes da Lei n.º 56/2023, designada por Lei “Mais Habitação”, que dispõe o seguinte:

“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”.

Entende a Requerente que, no que concerne às faturas emitidas até outubro de 2023 – com exceção das faturas cujas cópias foram juntas através dos Documentos n.ºs 9, 11 e 14 do PPA, por respeitarem a serviços de construção civil que incidiram sobre um imóvel não localizado em ARU com ORU –, estão preenchidas as condições previstas na redação da verba 2.23 da

Lista I anexa ao Código do IVA acima transcrita, tendo, para o efeito, apresentado prova de que os imóveis objeto de reabilitação urbana se encontravam, à data das obras realizadas, localizados em Área de Reabilitação Urbana (“ARU”).

No que respeita à fatura emitida em novembro de 2023 (cfr. Documento n.º 29), a Requerente defende que estão reunidas as condições previstas pela atual redação da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, em vigor desde outubro de 2023, a qual dispõe o seguinte:

“As empreitadas de reabilitação de edifícios e as empreitadas de construção ou reabilitação de equipamentos de utilização coletiva de natureza pública, localizados em áreas de reabilitação urbana (áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística, zonas de intervenção das sociedades de reabilitação urbana e outras) delimitadas nos termos legais, ou realizadas no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional”.

No âmbito do PPA, a Requerente peticiona igualmente a anulação da liquidação de juros de IVA, não só em resultado da anulação do ato de liquidação de imposto, mas também por falta de fundamentação e por não se ter verificado qualquer atraso no pagamento de imposto nos termos do n.º 2 do artigo 96.º do Código do IVA.

Adicionalmente, a Requerente peticiona a restituição do imposto indevidamente pago e o direito a juros indemnizatórios determinados nos termos do disposto nas disposições conjugadas previstas nos artigos 43.º e 100.º da LGT.

II.2. Posição da Requerida

No âmbito da sua Resposta, a Requerida invocou, em sede de impugnação, o seguinte:

A aplicação da taxa reduzida, prevista pela verba 2.27 da Lista I anexa ao Código do IVA, *“abrange apenas o «imóvel ou fração autónoma que esteja a ser utilizado como habitação no início das obras e que, após a execução das mesmas, continue a ser efetivamente utilizado para*

o mesmo fim, sem qualquer período de interrupção de ocupação efetiva»” – cfr. artigo 28.º da Resposta da Requerida. Sumariamente, de acordo com a Requerida, e em linha com o entendimento vertido no Ofício-Circulado n.º 30135, de 29/06/2012 (cfr. artigo 37.º da Resposta da Requerida):

- (i) A verba engloba, unicamente, os serviços efetuados em imóvel ou parte do imóvel que, não estando licenciado para outros fins, esteja afeto à habitação, considerando-se nestas condições o imóvel ou fração autónoma que esteja a ser utilizado como habitação, no início das obras e que, após a execução das mesmas, continue a ser efetivamente utilizado para o mesmo fim (residência particular).
- (ii) Não se incluem nesta verba os imóveis ou frações autónomas que, antes ou depois das obras, se encontrem devolutos, designadamente, por se destinarem a arrendamento ou venda.
- (iii) No entanto, nos casos em que, antes da obra, o imóvel ou fração autónoma se encontrava habitado e, após as mesmas, é objeto de um novo arrendamento para habitação, esta empreitada pode beneficiar da aplicação da verba 2.27, desde que não exista um período em que o imóvel esteja devoluto, isto é, quando o novo arrendamento tiver início logo após o final das obras.

De acordo com a Requerida não estavam preenchidos os requisitos para a aplicação da verba 2.27 da Lista I em anexo ao CIVA, designadamente porque:

- (i) No que respeita aos imóveis objeto de obras faturadas aos clientes B..., Lda e C... Lda, a Requerente não enviou qualquer elemento probatório que atestasse que os mesmos estavam a ser utilizados para habitação, no início das obras e que, após a execução das mesmas, continuaram a ser efetivamente utilizados para o mesmo fim, não se destinando para venda.
- (ii) Em relação às obras faturadas aos clientes D..., Lda e E..., SA, as mesmas realizaram-se, de acordo com a informação prestada pela Requerente, em imóveis desocupados.
- (iii) Em relação às obras faturadas à F..., SA, as mesmas consistiram no assentamento de painel de azulejos na entrada do edifício, trabalho que, de acordo com a Requerida,

não qualifica como trabalho de beneficiação, remodelação, renovação, restauro, reparação ou conservação de imóveis utilizados para habitação.

- (iv) Relativamente às obras faturadas pela Requerente aos clientes G... (Irmãos), H..., Lda e I..., Lda, a Requerente não apresentou qualquer elemento probatório ou esclarecimento que justificasse a aplicação da verba 2.27.

Com efeito, a Requerida entende que compete ao sujeito passivo garantir que os requisitos legais para aplicação da taxa reduzida, a qual constitui na sua esfera um benefício fiscal, se encontram reunidos/cumpridos.

Ainda que o beneficiário último da taxa reduzida não seja a Requerente (pois esta apenas entrega o imposto ao Estado), a Requerida alega que seria expectável a colaboração dos clientes da Requerente, “*não colhendo o argumento de que é a AT que tem de diligenciar pela obtenção de prova porque a Requerente perdeu o acesso aos locais de obra*” (cfr. artigo 46.º da Resposta da AT).

A AT conclui que “*não seria razoável que coubesse à AT diligenciar pela obtenção dos elementos relativos à aplicação do benefício fiscal, pois é uma das regras elementares da repartição do ónus da prova que cabe à parte que pretende beneficiar de um direito, fazer prova dos factos constitutivos do mesmo (vd. artigo 342.º, n.º 1 do CC e artigo 74.º, n.º 1 da LGT)*” – cfr. artigo 47.º da Resposta da AT. Neste sentido, evoca, a título exemplificativo, o acórdão do TCA Sul de 04/05/2023, proferido no âmbito do processo n.º 694/09.1BELRS, e a decisão arbitral proferida no processo 293/2021-T, de 14/07/2022.

De acordo com a Requerida, no decurso do procedimento, a Requerente foi notificada para fornecer elementos de informação e foram realizadas diligências.

Ademais, a Requerida confirma que as três cadernetas prediais juntas pela Requerente, em sede de procedimento inspetivo, foram objeto de diligências pelos Serviços, no sentido da pesquisa por eventuais contratos de arrendamento associados aos imóveis identificados, tendo sido

concluído que dois deles não tinham sido objeto de registo de arrendamento e terão sido vendidos, um em 2022 e outro em 2023, e outro consistia numa loja e 5 pisos, sendo que apenas a loja (não destinada a habitação) tinha sido objeto um de contrato de arrendamento registado junto da AT.

A Requerida defende que o Acórdão proferido no âmbito do processo 01179/11.1BESNT pelo STA, na sequência de questão prejudicial levada ao TJUE (processo C 433/22), confirma o entendimento da AT vertido no Ofício Circulado, *“nos termos do qual a taxa reduzida só pode ser aplicável se o imóvel objeto de obras tiver sido efetivamente usado para habitação antes e após as obras e não meramente se o fim para o qual está registado for habitacional”* – cfr. artigo 58.º da Resposta da Requerida.

No que concerne à aplicação subsidiária da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA ao caso concreto, de acordo com a Requerida, a Requerente não alega nem prova a existência de uma empreitada de reabilitação (i) desenvolvida numa área de reabilitação urbana, delimitada nos termos legais, ou (ii) realizada no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional.

Quanto aos juros de mora, a Requerida defende que os mesmos são gerados em resultado de um processamento automático de uma declaração corretiva face à inexistência de crédito a reportar subsequente às correções, o qual ocorreu no período de julho de 2024, devendo o imposto ter sido pago até 26/09/2024. Ou seja, o *“excesso indevidamente utilizado pela Requerente, absorvido pelas correções, deu origem, ao abrigo do artigo 44.º da Lei Geral Tributária, a juros de mora por insuficiência de pagamento do imposto dentro do prazo legal para o efeito”* – cfr. artigo 95.º da Resposta da Requerida.

Já, em sede de Alegações, a Requerida invoca que a Requerente terá indevidamente aditado argumentação e juntado documentos (Documentos n.º 32 a n.º 37 anexos com o PPA), mediante o *“Requerimento de Resposta à Contestação”*, para alegadamente comprovar que a operação seria subsumível na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA. Considera a Requerida que

os novos factos e documentos deveriam ter sido juntos aquando da apresentação do PPA, o que, em última instância, determinaria a inobservância do prazo estipulado para a submissão do PPA, com as devidas consequências legais.

III - SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, as partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O processo não enferma de nulidades.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre decidir.

IV - FUNDAMENTAÇÃO

1. Matéria de facto

1.1. Factos provados

- A.** A Requerente é uma sociedade comercial cuja atividade principal se reconduz à execução de obras de engenharia civil, entre as quais obras públicas de reabilitação e obras particulares – *cfr.* informação constante do Processo Administrativo.
- B.** A Requerente é um sujeito passivo de IVA, encontrando-se registada no regime normal de periodicidade mensal – *cfr.* informação constante do Processo Administrativo.
- C.** A Requerente apresentou um pedido de reembolso de IVA na declaração periódica referente ao período de junho de 2024, no valor de € 180.000,00, sendo que o montante de crédito de imposto a recuperar – ínsito no Campo 94 – correspondia ao valor de € 188.457,12.
- D.** A Requerente foi alvo de um procedimento inspetivo interno de âmbito parcial - ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2024...- que visou a comprovação e verificação dos elementos

atinentes ao crédito de IVA acumulado e, bem assim, ao pedido de reembolso efetuado, tendo, como tal incidido, sobre o período de junho de 2024 (cfr. Documento n.º 4 junto com o PPA).

E. No âmbito do procedimento de inspecção tributária, “Persistindo as dúvidas sobre a aplicação da taxa reduzida de IVA (6%) no âmbito da verba 2.27 Lista I em anexo ao CIVA, foi novamente enviado email ao sujeito passivo em 15-11-2024, tendo o mesmo respondido o seguinte (por email de 29-11-2024) (Anexo 4) – cfr. Documento 5 e 7, respetivamente atinentes ao Projeto de Relatório e ao Relatório de Inspeção:

- 1) a) Os imóveis estavam habitados antes das obras e durante as obras, nos casos da [B. Lda (NIPC [])] e da [C... Lda (NIPC [])]
- 1) b) A [F... SA (NIPC [])], foi simplesmente referente ao assentamento de um painel de azulejos na entrada do edifício
- 1) c) A [D... Lda (NIPC [])], estava desocupado por falecimento do proprietário.
- 1) d) A [E... SA (NIPC [])], encontrava-se desocupado, por abandono da obra, pelo anterior empreiteiro, à data em que nós iniciámos os trabalhos.

Pensamos, que estes três últimos imóveis intervencionados, tenham sido arrendados. Não temos como verificar.

Juntamos em anexo, as cadernetas prediais dos referidos imóveis, com a indicação dos proprietários e com a respetiva afetação à habitação.

(...)" ".

F. Em resultado do procedimento inspetivo foi emitido o Projeto de Relatório com correções, em sede de IVA, no montante de € 111.068,79 – cfr. Documento n.º 5 junto com o PPA.

G. As correções propostas têm subjacente as seguintes faturas emitidas pela Requerente entre dezembro de 2020 e novembro de 2023, com IVA à taxa reduzida de 6%, tendo por base a verba 2.27 da Lista I anexa ao Código do IVA, cujos valores corrigidos se encontram detalhados:

Descrição	Data do documento	Nome do Cliente	NIF do Cliente	Base Tributável	IVA 6% (verba 2.27)	IVA - 23 %	Valor de IVA em falta (23%-6%)
Fatura FT 01/3445	2020-12-28	C... LDA		13 820,00 €	829,20 €	3 178,60 €	2 349,40 €
Valores Totais do ano de 2020				13 820,00 €	829,20 €	3 178,60 €	2 349,40 €
Fatura FT 01/3459	2021-02-25	G...		2 830,17 €	169,81 €	650,94 €	481,13 €
Total 202102				2 830,17 €	169,81 €	650,94 €	481,13 €
Fatura FT 01/3460	2021-03-08	G...		1 445,83 €	86,75 €	332,54 €	245,79 €
Fatura FT 01/3462	2021-03-09	C... LDA		653,00 €	39,18 €	150,19 €	111,01 €
Fatura FT 01/3466	2021-03-30	E... SA		41 400,00 €	2 484,00 €	9 522,00 €	7 038,00 €
Total 202103				43 498,83 €	2 609,93 €	10 004,73 €	7 394,80 €
Fatura FT 01/3545	2021-11-26	E... SA		81 637,00 €	4 898,22 €	18 776,51 €	13 878,29 €
Total 202111				81 637,00 €	4 898,22 €	18 776,51 €	13 878,29 €
NC 01/36	2021-06-07	C... LDA		356,00 €	21,36 €	81,88 €	60,52 €
Fatura FT 01/3550	2021-12-07	F... SA		905,00 €	54,30 €	208,15 €	153,85 €
Fatura FT 01/3551	2021-12-07	F... SA		905,00 €	54,30 €	208,15 €	153,85 €
Fatura FT 01/3556	2021-12-29	F... SA		380,00 €	22,80 €	87,40 €	64,60 €
Total 202112				1 834,00 €	110,04 €	421,82 €	311,78 €
Valores Totais do ano de 2021				129 800,00 €	7 788,00 €	29 854,00 €	22 066,00 €
FT 01/3573	2022-03-15	E... SA		135 699,33 €	8 141,96 €	31 210,85 €	23 068,89 €
Total 20203				135 699,33 €	8 141,96 €	31 210,85 €	23 068,89 €
FT 01/3595	2022-06-14	E... SA		103 959,17 €	6 237,55 €	23 910,61 €	17 673,06 €
FT 01/3596	2022-06-14	E... SA		103 959,17 €	6 237,55 €	23 910,61 €	17 673,06 €
Total 202206				207 918,33 €	12 475,10 €	47 821,22 €	35 346,12 €
FT 01/3609	2022-08-04	D...		35 400,00 €	2 124,00 €	8 142,00 €	6 018,00 €
Total 202208				35 400,00 €	2 124,00 €	8 142,00 €	6 018,00 €
FT 01/3635	2022-12-09	E... SA		63 519,17 €	3 811,15 €	14 609,41 €	10 798,26 €
Total 202212				63 519,17 €	3 811,15 €	14 609,41 €	10 798,26 €
Valores Totais do ano de 2022				442 536,83 €	26 552,21 €	101 783,47 €	75 231,26 €
FT 02/3663	2023-02-06	B... UNIPESSOAL, LDA		6 475,00 €	388,50 €	1 489,25 €	1 100,75 €
FT 02/3671	2023-02-17	E... SA		9 669,17 €	580,15 €	2 223,91 €	1 643,76 €
Total 202302				16 144,17 €	968,65 €	3 713,16 €	2 744,51 €
FT 02/3674	2023-03-02	B... UNIPESSOAL, LDA		7 983,67 €	479,02 €	1 836,24 €	1 357,22 €
FT 02/3680	2023-03-28	B... UNIPESSOAL, LDA		16 729,67 €	1 003,78 €	3 847,82 €	2 844,04 €
Total 202303				24 713,33 €	1 482,80 €	5 684,07 €	4 201,27 €
FT 02/3707	2023-07-26	H... LDA		1 837,50 €	110,25 €	422,63 €	312,38 €
Total 202307				1 837,50 €	110,25 €	422,63 €	312,38 €
FT 02/3714	2023-08-28	E... SA		19 394,00 €	1 163,64 €	4 460,62 €	3 296,98 €
Total 202308				19 394,00 €	1 163,64 €	4 460,62 €	3 296,98 €
FT 02/3728	2023-11-20	L... LDA		5 100,00 €	308,00 €	1 173,00 €	867,00 €
Total 202311				5 100,00 €	308,00 €	1 173,00 €	867,00 €
Valores Totais do ano de 2023				67 189,00 €	4 031,34 €	15 453,47 €	11 422,13 €
Valor total das correções propostas ao pedido de reembolso							111 068,79 €

– cfr. Documento n.º 5 junto com o PPA.

H. A Requerente apresentou, em 3 de janeiro de 2025, requerimento para efeitos do exercício do direito de audição, pugnando pela não promoção das correções propostas e,

consequentemente, pelo deferimento da totalidade do pedido de reembolso de IVA, no valor de € 180.000,00 – *cfr.* Documento n.º 6 junto com o PPA.

- I.** A Requerente foi, posteriormente, notificada do Relatório Final de Inspeção Tributária, o qual materializa a correção de IVA proposta no montante total de € 111.068,79 – *cfr.* Documento n.º 7 junto com o PPA.
- J.** Foi deferido parcialmente o pedido de reembolso apenas no valor de € 77.388,53 – *cfr.* Documento n.º 7 junto com o PPA.
- K.** A Requerente foi notificada dos atos de liquidação de IVA n.º ... e n.º 2025... e de juros moratórios n.º 2025..., dos quais resultou uma correção global de € 111.068,79, determinando acertos ao crédito do IVA, com impacto no reembolso solicitado, acrescido de imposto adicional a pagar de € 4.681,82 e juros moratórios no valor de € 143,48 – *cfr.* Documentos n.º 1, n.º 2 e n.º 3 juntos com o PPA.
- L.** As correções subjacentes aos atos de liquidação acima referidos respeitam às faturas acima identificadas, cujas cópias foram reproduzidas através dos Documentos n.ºs 9 a 29 do PPA.
- M.** De acordo com faturas em apreço, os imóveis objeto de serviços de construção civil realizados pela Requerente até outubro de 2023, encontram-se localizados nas seguintes moradas (*cfr.* Documentos n.º 9 a n.º 28 juntos com o PPA):
 - a. ..., n.º ...-..., ...-..., Alverca do Ribatejo (*cfr.* Documentos n.º 9, n.º 11 e n.º 14 juntos com o PPA);
 - b. Rua ..., n.º ..., ...-... Lisboa (*cfr.* Documento n.º 10 do PPA);
 - c. Rua ..., n.º ..., ...-... Lisboa (*cfr.* Documentos n.º 12, n.º 13, n.º 18, n.º 19, n.º 20, n.º 22, n.º 24 e n.º 28 juntos com o PPA);
 - d. Avenida ..., n.ºs ... a ..., ...-... Lisboa (*cfr.* Documentos n.º 15, n.º 16 e n.º 17 juntos com o PPA);
 - e. Rua ... n.º ..., ...-... Amadora (*cfr.* Documento n.º 21 do PPA);

- f. Rua ..., n.º ..., ...-... Lisboa (*cfr.* Documentos n.º 23, n.º 25 e n.º 26 juntos com o PPA); e
 - g. Rua..., n.º ..., ...-... Lisboa (*cfr.* Documento n.º 27 junto com o PPA).
- N.** Relativamente ao imóvel com a identificação predial ...-... -U, em que figurava como titular, em 07/06/2023, a B..., Lda, NIF ..., a informação constante no sistema da AT era de que não existia contrato de arrendamento registado, tendo o imóvel sido alienado em 20/06/2023 (este imóvel respeita aos serviços subjacentes às faturas cujas cópias foram juntas aos autos – Documentos n.ºs 23, 25 e 26 junto com o PPA).
- O.** Relativamente ao imóvel com a identificação predial ...-2015-U, em que figurava como titular, em 27/01/2022, a D...– Sociedade Imobiliária, Lda, NIF ..., a informação constante no sistema da AT era de que não existia contrato de arrendamento registado, tendo o imóvel sido alienado em 30/06/2022 (este imóvel respeita aos serviços subjacentes à fatura cuja cópia foi junta aos autos – Documento n.º 21 junto com o PPA).
- P.** Quanto aos imóveis com a identificação predial ...-...-U – LOJA e pisos 1 a 5, em que figurava como titular, em 19/11/2024, a E..., SA, NIF..., a informação constante do sistema da AT era de que somente a fração LOJA apresentava contrato de arrendamento registado (este imóvel respeita aos serviços subjacentes às faturas cujas cópias foram juntas aos autos – Documentos n.ºs 12, 13, 18, 19, 20, 22, 24 e 28 juntos com o PPA). Da respetiva caderneta predial constata-se que, com exceção dos pisos 4 e 5, os demais Andares/Divisões estão afetos ao comércio e serviços.
- Q.** Para os imóveis situados no Município de Lisboa, verifica-se que, através da Deliberação n.º .../AMU2012, a Assembleia Municipal de Lisboa aprovou, na sua reunião de 20 de março de 2012, a ARU de Lisboa, com a fundamentação constante da ERU de Lisboa 2011-2024 (Publicada no Diário da República, 2ª serie, em 26 de março de 2012, através do Aviso n.º 5876/2012).

- R. A Câmara Municipal de Lisboa disponibiliza a Planta ARU de Lisboa, que incorpora a última atualização da delimitação em vigor – *cfr.* Aviso n.º 8391/2015 – e, bem assim, permite verificar que as zonas se encontram abrangidas pela referida ARU.
- S. De acordo com o referido Aviso, que aprova a “*Alteração à Delimitação da Área de Reabilitação Urbana de Lisboa*”:
- “Torna-se público, nos termos do n.º 4 do artigo 13.º, do n.º 4 do artigo 17.º e do n.º 4 do artigo 20.º-B do Regime Jurídico da Reabilitação Urbana, 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, e ainda do n.º 2 do artigo 56.º do Regime Jurídico das Autarquias Locais, aprovado pela Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro, que a Assembleia Municipal de Lisboa deliberou, através da Deliberação n.º 190/AML/2015, na sua reunião de 7 de julho de 2015, sob a Proposta n.º 388/2015, aprovada pela Câmara Municipal de Lisboa, na sua reunião de 24 de junho de 2015, aprovar a Alteração à Delimitação da Área de Reabilitação Urbana de Lisboa, incluindo a alteração da planta anexa à Estratégia de Reabilitação de Lisboa 2011/2014, bem como a alteração da respetiva Operação de Reabilitação Urbana Simples, que se publicam em anexo.*
- Torna-se ainda público que os interessados poderão consultar os referidos elementos na página eletrónica da Câmara Municipal de Lisboa, na Secção Urbanismo-Reabilitação Urbana (<http://www.cm-lisboa.pt/viver/urbanismo/reabilitacao-urbana>)”.*
- T. No que concerne ao imóvel sito na Amadora, o Município da Amadora aprovou, em 2018 (*cfr.* Deliberação da Assembleia Municipal da Amadora, Sessão Ordinária de Junho de 2018, realizada 28 de junho de 2018, Edital n.º 07/2018, disponível em: https://www.cm-amadora.pt/images/MUNICIPIO/BOLETIM_MUNICIPAL/2018/del_junho.pdf), a delimitação de ARU para praticamente toda a área do Conselho, tendo essa mesma área sido redelimitada em 2021 (*cfr.* Aviso n.º 14505/2021, de 2 de agosto de 2021, disponível em:
- https://www.cmamadora.pt/images/TERRITORIO/REABILITACAO_URBANA/PDF/ARU/ARU_redelimitacao_DR_aviso_14505_2ago2021.pdf).

- U. O imóvel sito em Alverca do Ribatejo, localizado no Município de Vila Franca de Xira, o imóvel não se encontra localizado na ARU / ORU de Alverca do Ribatejo - 2021/2031, em virtude de se encontrar fora da área delimitada para reabilitação urbana – a Câmara Municipal de Vila Franca de Xira disponibiliza a Planta ARU / ORU de Alverca do Ribatejo - 2021/2031, que incorpora a última atualização da delimitação em vigor (*cfr.* Aviso n.º 13580/2021), e permite verificar que a ..., n.º ... -..., ...-... não se encontra abrangida pela referida ARU.
- V. O imóvel objeto de serviços de construção civil realizados pela Requerente em novembro de 2023 encontra-se localizado na Rua ..., n.º..., ...-... Lisboa (*cfr.* Documento n.º 29 junto com o PPA).
- W. A Requerente procedeu ao pagamento do montante liquidado no valor de € 4.681,82 (quatro mil, seiscentos e oitenta e um euros e oitenta e dois céntimos) e de € 143,48 (cento e quarenta e três euros e quarenta e oito céntimos), de modo a evitar quaisquer diligências executórias – *cfr.* Documentos n.º 30 e n.º 31 juntos com o PPA.

1.2. Factos dados como não provados

No que respeita aos imóveis objeto de obras faturadas aos clientes C... Lda, (Documentos n.ºs 9, 11 e 14 do PPA), G... (Documento n.º 10), H..., Lda (Documento n.º 27 do PPA) e I..., Lda (Documento n.º 29 do PPA), a Requerente não apresentou qualquer elemento probatório que atestasse que os mesmos estavam a ser utilizados como habitação, no início das obras e que, após a execução das mesmas, continuaram a ser efetivamente utilizados para o mesmo fim, não se destinando os mesmos para venda.

Com relevo para a decisão não existem outros factos alegados que devam considerar-se não provados.

1.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal Arbitral coletivo e a convicção ficou formada com base nas peças processuais apresentadas pelas Partes, bem como nos documentos juntos aos autos.

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 importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (conforme artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de direito (conforme anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes e a prova documental junta, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, indicando-se, por cada ponto levado à matéria de facto assente, os meios de prova que se consideraram relevantes, como fundamentação.

2. DE DIREITO

2.1. Do mérito

2.1.1. Do ónus da prova e do princípio do inquisitório

Dispõe o artigo 74.º da LGT, na parte relevante para os autos, o seguinte:

“1 - O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.

2 - Quando os elementos de prova dos factos estiverem em poder da administração tributária, o ónus previsto no número anterior considera-se satisfeito caso o interessado tenha procedido à sua correcta identificação junto da administração tributária”.

Ora, de acordo com esta disposição resulta que cada uma das partes, a AT, por um lado, o contribuinte por outro, têm de provar os factos em que ancoram os seus direitos.

Ou seja, a AT, quando invoca a existência de factos que determinam a alteração da liquidação, tem de os provar. O contribuinte, por seu turno, tem que provar os factos em que sustentam os seus direitos.

Conforme referido no duto Acórdão, de 07.12.2021, proferido pelo Tribunal Arbitral no processo n.º 787/2020-T:

“O artigo 74.º, n.º 1, da LGT prescreve que o ónus da prova sobre os factos constitutivos dos direitos recai sobre quem os invoque. Isto significa que há uma repartição do ónus da prova: a Requerente tem de provar os factos constitutivos do direito que se arroga e, por sua vez, a Requerida tem de provar os factos impeditivos da verdade presumida que resulta da declaração dos contribuintes, já que as declarações dos contribuintes, nos termos do artigo 75º da Lei Geral Tributária, gozam da presunção de veracidade. Ora, transpondo a regra para o caso sub judice, a Requerida teria de provar porque aplicou a taxa normal de 23% e a Requerente teria de provar porque acha que a taxa correcta a aplicar é a taxa intermédia ou reduzida. Acontece que as Listas I e II do CIVA têm carácter excepcional, sendo a regra a do enquadramento na taxa normal. Face a este carácter excepcional, não pode deixar de se considerar que é ao sujeito passivo que cabe a prova dos pressupostos do respectivo enquadramento”.

Com efeito, não seria razoável que coubesse à AT diligenciar pela obtenção dos elementos relativos à aplicação do benefício fiscal, pois é uma das regras elementares da repartição do ónus da prova que cabe à parte que pretende beneficiar de um direito, fazer prova dos factos

constitutivos do mesmo (de acordo com o artigo 342.º, n.º 1 do Código Civil e artigo 74.º, n.º 1 da LGT).

Neste sentido é de destacar o entendimento do acórdão do TCA Sul de 04/05/2023, no âmbito do processo n.º 694/09.1BELRS, que refere sobre a repartição do ónus da prova em matéria de benefícios fiscais o seguinte: *“De acordo com o artigo 74.º da LGT recai sobre a Impugnante o ónus da prova do cumprimento dos pressupostos para a concessão do benefício fiscal e à AT cabe fazer prova de que estão verificados os pressupostos legais que legitimam a sua actuação de desconsideração do benefício fiscal”*.

No caso em apreço, importa referir que, sem prejuízo de a Requerida dispor, por exemplo, de informação sobre a (in)existência de contratos de arrendamento associados aos imóveis objeto dos serviços faturados pela Requerente, à taxa reduzida de IVA, tal facto não obsta a que possam existir outros elementos que possam comprovar a utilização desses imóveis para efeitos de habitação – pois, como veremos mais adiante, esta é inequivocamente uma condição necessária para a aplicação da verba 2.27 da Lista I anexa ao Código do IVA. Na prática, podem ocorrer diversas situações que impedem o conhecimento direto da AT sobre o estado dos imóveis como é o caso (i) da existência de contratos de arrendamento não comunicados/registados junto da AT ou (ii) de outros factos que podem indicar a habitação do imóvel após a conclusão das obras, por exemplo, associados a contratos promessa de arrendamento, que podem ocorrer sem entrega imediata do bem imóvel (e que, neste contexto, não carecem de ser objeto de comunicação obrigatória junto da AT). Ou seja, ainda que a AT dispusesse de um conjunto de informação relevante para apreciar da aplicabilidade da taxa reduzida de IVA, ao abrigo da verba 2.27 da Lista I anexa ao Código do IVA, tal informação não esgotaria outros elementos atendíveis para a Requerente comprovar a aplicação da referida taxa reduzida.

Com efeito, não se pode concluir que o objetivo do normativo previsto no n.º 2 do artigo 74.º da LGT seja transferir para a AT a pesquisa de toda a informação relativa às situações inspecionadas que possa, eventualmente, ter registada. Pois, a ser assim, muito do ónus da prova

das situações constitutivas dos direitos invocados pelos contribuintes (previsto no n.º 1 do artigo 74.º da LGT) passaria a caber à própria AT, já que a mesma poderia, potencialmente, dispor de informação relevante sobre diversos aspectos, informação essa que poderá ser insuficiente e, nesse sentido, poderá inclusivamente lesar os interesses de quem invoca um direito e que, por isso mesmo, tem o ónus de o provar.

Neste sentido, o Tribunal entende que é a Requerente quem tem o ónus de provar a aplicação da taxa específica aos serviços em causa, não se vislumbrando que a Requerida tenha violado as regras previstas no artigo 74.º da LGT.

Por outro lado, não se entende que a Requerida não tenha agido em conformidade com o princípio do inquisitório enunciado no artigo 58.º da LGT, de acordo com o qual *“A administração tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido”*.

Com efeito, no decurso do procedimento inspetivo, verifica-se que a Requerente foi notificada para fornecer elementos de informação e foram realizadas diligências pela Requerida, que insistiu, ainda em sede de procedimento inspetivo, para que lhe fossem facultadas as provas de verificação das condições necessárias para a aplicação da verba 2.27 da Lista I anexa ao Código do IVA.

Tal como refere a Decisão Arbitral, de 21.11.2021, proferida no processo n.º 14/2021-T: *“a Administração Tributária está vinculada, ao nível do procedimento, ao princípio da verdade material, pelo qual lhe cabe o poder-dever de realizar todas as diligências que entenda serem úteis para a descoberta da verdade, sendo nessa iniciativa ofíciosa de realização de diligências adequadas e necessárias à preparação da decisão que se traduz no princípio do inquisitório (artigo 58.º da LGT). No entanto, do princípio do inquisitório não resulta a obrigação, por parte da administração tributária, de realizar todas diligências requeridas pelo contribuinte”*

no decurso do procedimento ou realizar todas aquelas que o interessado venha a entender a posteriori como necessárias face ao conteúdo da decisão final que tenha sido adotada”.

Neste sentido, entende o presente Tribunal que não se demonstram violados os deveres enunciados no artigo 58.º da LGT, nem estes devem ser interpretados no sentido de competir à Requerida colmatar o eventual déficit probatório dos pressupostos dos benefícios fiscais, que recai sobre o contribuinte que os invoca.

2.1.2. Da aplicabilidade da verba 2.27 da Lista I anexa ao Código do IVA

De acordo a verba 2.27 da Lista I anexa ao Código do IVA, introduzida na sequência da remuneração e republicação do Código do IVA efetuada pelo Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de junho, é aplicada a taxa reduzida de IVA às “*(...) empreitadas de beneficiação, remodelação, renovação, restauro, reparação ou conservação de imóveis ou partes autónomas destes afectos à habitação, com exceção dos trabalhos de limpeza, de manutenção dos espaços verdes e das empreitadas sobre bens imóveis que abranjam a totalidade ou uma parte dos elementos constitutivos de piscinas, saunas, campos de ténis, golfe ou minigolfe ou instalações similares.*

A taxa reduzida não abrange os materiais incorporados, salvo se o respectivo valor não exceder 20 % do valor global da prestação de serviços”.

A redação da mencionada verba corresponde, na integra, à redação anterior prevista na verba 2.24, primeiramente introduzida pela Lei nº 3-B/2000, de 4 de abril, com carácter experimental.

De notar que a Diretiva 1999/85/CE, do Conselho, de 22 de outubro de 1999, que alterou a Diretiva 77/388/CEE, de 17 de maio de 1977 (Sexta Diretiva), veio possibilitar aos Estados-Membros a aplicação de uma taxa reduzida a serviços com alta intensidade do fator trabalho, enumerados no Anexo K, por um período experimental e numa base facultativa.

Após a implementação inicial da verba, e no seguimento de novas instruções comunitárias, o Estado português voltou a introduzir a verba através da aprovação da Lei n.º 55-B/2004, de 30 de dezembro.

A mencionada verba encontra respaldo, desde logo, no disposto na Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (“Diretiva IVA”), que determina a aplicação da taxa reduzida de imposto para a *“Entrega e construção de habitações ao abrigo de políticas sociais, tal como definido pelos Estados-Membros; renovação e modificação, incluindo demolição e reconstrução, e reparação de habitações e residências particulares; arrendamento de imóveis para habitação”*, conforme a redação do ponto 10) do Anexo III aplicável *ex vi* artigo 98.º, n.º 1, ambos da Diretiva IVA.

Esta redação corresponde à redação dada pela Diretiva (UE) 2022/542, do Conselho, de 5 de abril. Porém, importa notar, a título informativo, que, anteriormente, o título VIII, capítulo 3, da Diretiva IVA, bem como o seu anexo IV, haviam sido revogados pela Diretiva 2009/47/CE do Conselho, de 5 de maio de 2009, que alterou a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito às taxas reduzidas do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2009, L 116, p. 18). Para este efeito, a Diretiva 2009/47 inseriu um ponto 10-A no anexo III da Diretiva IVA, que incluiu a lista de bens e serviços a que podem ser aplicadas taxas reduzidas de IVA em conformidade com o artigo 98.º desta diretiva. Este ponto 10-A, cujo conteúdo é idêntico ao do antigo ponto 2 do antigo anexo IV da Diretiva IVA, deixou de ser limitado no tempo e contemplava *“10-A) Obras de reparação e renovação em residências particulares, excluindo os materiais que representam uma parte significativa do valor do serviço prestado”*.

Para o caso que nos ocupa importa aferir se a aplicação da taxa reduzida de IVA prevista pela verba 2.27 da Lista I anexa ao Código do IVA requer que o imóvel objeto de intervenção esteja efetivamente habitado antes e depois das obras ou se basta que este tenha afetação habitacional, independentemente da sua utilização efetiva para efeitos habitacionais.

A este propósito, a AT considera que a aplicação da referida verba 2.27 da Lista I anexa ao Código do IVA deve obedecer a um conjunto de requisitos escalpelizados no Ofício-Circulado n.º 30135, de 29/06/2012, de entre os quais, e com particular relevância para o caso em apreço, se destacam os seguintes:

“Aquela verba engloba, unicamente, os serviços efetuados em imóvel ou fração autónoma desde que, não estando licenciado para outros fins, esteja afeto à habitação, considerando-se nestas condições o imóvel ou fração autónoma que esteja a ser utilizado como habitação no início das obras e que, após a execução das mesmas, continue a ser efetivamente utilizado para o mesmo fim.

Não têm cabimento nesta verba os imóveis ou frações autónomas que, antes ou depois das obras, se encontrem devolutos, designadamente, por se se destinarem a arrendamento ou venda.

Contudo, nos casos em que, antes das obras, o imóvel ou fração autónoma se encontrava habitado e, após as mesmas, é objeto de um novo arrendamento para habitação, esta empreitada pode beneficiar da aplicação desta verba, desde que não exista um período em que o imóvel esteja devoluto, isto é, quando o novo arrendamento tiver início logo após o final das obras”.

De acordo com a Requerente, o entendimento da AT acima referido não tem por base a letra da lei, nem atende aos elementos sistemático e teleológico da verba em apreço, na medida em que está a considerar que a mesma apenas abrange o imóvel ou fração autónoma que esteja a ser utilizado como habitação no início das obras e que, após a execução das mesmas, continue a ser efetivamente utilizado para o mesmo fim, sem qualquer período de interrupção de ocupação efetiva.

Ora, parece-nos que, na génesis das dúvidas suscitadas pela Requerente está a expressão “imóveis afetos à habitação” adotada pelo legislador português, a qual tem sido objeto de

interpretações erróneas¹ do conceito previsto na Diretiva IVA, em particular, o conceito de “*residências particulares*”.

É precisamente este conceito que, com relevância para o caso em apreço, é clarificado pelo TJUE no Acórdão proferido no processo C-433/22 (Autoridade Tributária e Aduaneira contra HPA - Construções S.A.), depois de o STA, no âmbito do processo n.º 01179/11.1BESNT, ter formulado a seguinte questão prejudicial: “*O ponto 2 do Anexo IV da Diretiva IVA opõe-se a uma disposição de direito nacional segundo a qual a taxa reduzida de IVA apenas pode ser aplicada a empreitadas de reparação e renovação do imóvel em residências particulares que estejam habitadas no momento em que aquelas operações têm lugar?*” (cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 01179/11.1BESNT, de 8 de junho de 2022).

Neste contexto, importa destacar as seguintes conclusões do TJUE:

- Primeiro, a aplicação da taxa reduzida de IVA constitui uma derrogação ao princípio da aplicação da taxa normal e deve ser objeto de interpretação estrita – cfr. ponto 30 do Acórdão proferido no processo C-433/22.
- Segundo, “*não se pode considerar que um serviço de reparação ou de renovação que foi prestado a uma sociedade ou a uma pessoa singular que possui uma residência licenciada para habitação, sem que essa residência seja no entanto utilizada efetivamente para esse fim, foi prestado a um consumidor final, o mesmo se aplicando a um serviço de renovação prestado a uma sociedade ou a uma pessoa singular que utiliza, no exercício da sua atividade profissional, um imóvel para fins comerciais e não como habitação*” – cfr. ponto 31 do antedito Acórdão.

¹ De notar que o TJUE já foi chamado a pronunciar-se sobre a mesma disposição portuguesa (a anterior e equivalente verba 2.24 da Lista I anexa ao Código do IVA) em 5 de maio de 2022, no processo C-218/21, quanto à questão de saber se a mesma abrangia igualmente a reparação de um elevador num edifício que não estava exclusivamente afeto a habitação. Com efeito, concluiu o TJUE que “*no que respeita a esses imóveis afetos à habitação, as instalações partilhadas são abrangidas pela expressão «residências particulares», na aceção do anexo IV, ponto 2, da Diretiva IVA, pelo que os serviços de reparação e renovação dessas instalações são abrangidos por esta disposição*”. Porém, o TJUE sublinhou na fundamentação da decisão que há que proceder a uma «repartição proporcional» quando estiverem em causa serviços de reparação e renovação de instalações partilhadas de edifícios de uso misto. É neste contexto que a posição do TJUE contraria o entendimento preconizado pela AT no ponto 6 do Ofício-Circulado n.º 30135, de 29/06/2012.

- Terceiro, “só os serviços de reparação e de renovação que tenham por objeto imóveis efetivamente habitados na data da realização das obras são abrangidos pelo âmbito de aplicação desta disposição é conforme com os objetivos prosseguidos com a adoção de uma taxa reduzida, que visa beneficiar o consumidor” – cfr. ponto 33 do antedito Acórdão. Neste sentido, “o elemento determinante para apreciar se o consumidor pode beneficiar da aplicação da taxa reduzida de IVA reside no facto de, no momento em que o custo é gerado, esse imóvel ser efetivamente utilizado como habitação por este consumidor” – cfr. ponto 34 do referido Acórdão.
- Por fim, “para se considerar que um imóvel é efetivamente habitado, não é necessário que este esteja ocupado durante a realização das obras pelas pessoas que nele residem de forma permanente ou não. Por um lado, o destino efetivo para habitação não é alterado pelo facto de o imóvel ser utilizado apenas durante alguns períodos do ano. Por outro lado, o facto de uma residência particular estar desocupada durante um certo período de tempo não altera a sua natureza de residência particular” – cfr. ponto 35 do antedito Acórdão.

Conclui o TJUE que “o ponto 2 do anexo IV da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma legislação nacional que prevê que se aplique uma taxa reduzida de IVA aos serviços de reparação e de renovação em residências particulares, desde que as residências em causa sejam efetivamente utilizadas como habitação na data em que estas operações têm lugar”.

Não menos importantes são as Conclusões da Advogada-Geral no âmbito do referido processo C-433/22, que defende que, para efeitos para aplicação da taxa reduzida, o que importa é a utilização efetiva da habitação no momento da renovação. Neste sentido, a Advogada-Geral conclui que imóveis devolutos que são reabilitados por uma determinada sociedade com vista à sua venda não são utilizados, nesse momento, para fins de habitação particular, mas para fins comerciais.

Consequentemente, só devem ser consideradas “*residências particulares*” – de acordo com a redação da verba 2.27, “*imóveis afetos à habitação*” – as que sejam efetivamente utilizadas como habitação no momento da renovação. Ainda assim, tal não pressupõe que a residência também seja efetivamente habitada durante as obras de renovação. Ou seja, uma residência não deixa de ser utilizada como residência particular se o seu proprietário permanecer noutro local durante o período da renovação. De igual modo, a desocupação de uma residência particular durante um determinado período, por exemplo, uma residência arrendada que é renovada após a saída do antigo arrendatário e antes da entrada do novo, também não altera a sua qualidade de residência particular.

Ademais, é de salientar a seguinte observação da Advogada-Geral: “*Nada em contrário resulta do entendimento exposto no ofício circulado da Autoridade Tributária. Segundo este, considera-se imóvel afeto a habitação o que esteja a ser utilizado como tal no início das obras e que, após a execução das mesmas, continue a ser efetivamente utilizado como residência particular. Isto significa apenas, em última análise, que era utilizado como residência particular no início da realização dos serviços e que tal continua a ser o caso no final das obras. Se bem comprehendo a situação jurídica portuguesa, trata-se então da distinção entre a renovação não privilegiada de imóveis que, nesse momento, não servem de residência particular, mas que, por exemplo, se destinam a ser arrendados a título comercial como alojamentos de férias, concebidos como investimentos (mantendo-se desocupados) ou — como é aparentemente aqui o caso — se destinam a ser vendidos no âmbito do comércio de imóveis comerciais após a reabilitação*” (cfr. ponto 29 das Conclusões da Advogada-Geral no âmbito do processo C-433/22).

Nestes termos, face às conclusões do TJUE sobre o conceito de “*residências particulares*”, não restam dúvidas que se, por um lado, o mesmo não deverá estar confinado a situações de habitação ininterrupta, por outro, determina que o imóvel seja utilizado para efeitos de habitação no momento em que se iniciam as obras e após a conclusão das mesmas. Neste sentido, deverá excluir-se do âmbito de aplicação da taxa reduzida as obras efetuadas sobre imóveis que se encontrem devolutos à data do início das obras, bem como aqueles que não são

utilizados para efeitos de habitação, após a conclusão das obras, ainda que, nestes casos, se deva aceitar um período razoável para o inicio de uma nova utilização que possa decorrer, por exemplo, da celebração de um novo contrato de arrendamento com um arrendatário diferente daquele que anteriormente habitava o imóvel.

Com efeito, considera-se que o Acórdão do TJUE proferido no processo C-433/22 permite esclarecer as dúvidas da Requerente quanto à questão de saber se a taxa reduzida do IVA se pode aplicar a empreitadas de reparação e renovação do imóvel em residências particulares que estejam habitadas, imediatamente antes e depois do momento em que aquelas operações têm lugar, sem qualquer período de interrupção. Com efeito, de acordo com o entendimento sufragado pelo TJUE no referido Acórdão, o critério para a aplicação da taxa reduzida consiste na utilização efetiva do imóvel para efeitos habitacionais, ainda que a mesma possa ser temporariamente interrompida, desde que essa interrupção não se manifeste, em definitivo, numa utilização comercial do imóvel, a qual poderá passar, designadamente, pela sua venda após a realização das respetivas obras.

Por tudo o exposto, e atendendo ao caso em análise, não se poderá considerar que estejam reunidas as condições para a aplicação da taxa reduzida do IVA, ao abrigo da verba 2.27 da Lista I anexa ao Código do IVA, porquanto:

- (i) Em relação aos imóveis objeto de obras faturadas aos clientes C... Lda (*cfr.* Documentos n.^{os} 9, 11 e 14 do PPA), G... (*cfr.* Documento n.^o 10 do PPA), F..., SA (*cfr.* Documentos n.^{os} 15, 16 e 17 anexos com o PPA), H..., Lda (*cfr.* Documento n.^o 27 do PPA) e I..., Lda (*cfr.* Documento n.^o 29 anexo com o PPA) não existe qualquer elemento probatório de que os mesmos estavam a ser utilizados como habitação, no início das obras e que, após a execução das mesmas, continuaram a ser efetivamente utilizados para o mesmo fim, não se destinando os mesmos para venda.
- (ii) Relativamente ao imóvel objeto de obras faturadas ao cliente B..., Lda (*cfr.* Documentos n.^{os} 23, 25 e 26 anexos com o PPA), o mesmo não só não foi objeto de qualquer contrato de arrendamento registado, como foi inclusivamente alienado em 20/06/2023.

- (iii) Relativamente ao imóvel objeto de obras faturadas ao cliente D..., Lda (cfr. Documento n.º 21 anexo com o PPA), o mesmo não só não foi objeto de qualquer contrato de arrendamento registado, como também foi alienado em 30/06/2022.
- (iv) Relativamente ao imóvel objeto de obras faturadas à E..., SA (cfr. Documentos n.ºs 12, 13, 18, 19, 20, 22, 24 e 28 anexos com o PPA), a única fração com registo de contrato de arrendamento corresponde à loja que se encontra afeta a comércio e não a habitação, não se conhecendo o destino dos outros pisos que integram o imóvel nem sobre os quais, em concreto, incidiram as obras (tendo por referência o descriptivo das faturas).

2.1.3. Da aplicabilidade da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA

No que concerne à aplicabilidade da verba 2.23 da lista I anexa ao Código do IVA, com anterior à entrada em vigor da Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro, o STA emitiu recentemente pronúncia uniformizadora de jurisprudência mediante a prolação do acórdão do Pleno da Seção de Contencioso Tributário de 26 de março de 2025, proferido no âmbito do processo n.º 012/24.9BALS.

Em sede do referido aresto, o STA perfilha a seguinte posição:

“– Só beneficiam da taxa de 6% de IVA prevista, conjugadamente, nos artigos 18.º, al. a) e na Verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, as empreitadas de reabilitação urbana;
– A qualificação como “empreitada de reabilitação urbana” pressupõe a existência de uma empreitada e a sua realização em Área de Reabilitação Urbana para a qual esteja previamente aprovada uma Operação de Reabilitação Urbana”.

Em jeito de súmula, o STA entendeu que “os elementos literal e sistemático apontam decisivamente para um conceito de empreitada de reabilitação urbana que pressupõe a existência simultânea de uma empreitada realizada em Área de Reabilitação Urbana para a qual tenha sido aprovada uma Operação de Reabilitação Urbana. E, consequentemente, que o benefício de tributação à taxa de 6%, de bens ou serviços no seu âmbito adquiridos ou prestados, nos termos do artigo 18.º, al. a), do CIVA e da verba 2.23 da Lista I a este anexa só

deve ser reconhecido às empreitadas realizadas naquela Área de Reabilitação Urbana relativamente às quais previamente tenha sido aprovada uma Operação (“simples” ou “sistématica”) de Reabilitação Urbana”.

Em sentido consonante pronuncia-se a jurisprudência arbitral. A título meramente exemplificativo, atente-se às decisões arbitrais de 19 de agosto de 2025, 14 de maio de 2025, 14 de agosto de 2023, 31 de julho de 2023, 1 de março de 2023 e 31 de janeiro de 2023, respetivamente proferidas no âmbito dos processos arbitrais n.os 1311/2024-T, 16/2025-T, 93/2023-T, 3/2023-T, 295/2022-T e 404/2022-T, as quais, com o intuito de se evitar desnecessária prolixidade, não se transcrevem, mas consideram-se reproduzidas na presente sede.

Aqui chegados, importa então analisar o caso concreto e, por conseguinte, aferir se os serviços prestados pela Requerente se podem subsumir ao conceito de *“empreitada de reabilitação urbana”* previsto na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, tal como densificado pelo referido acórdão uniformizador de jurisprudência.

Em concreto, importa verificar o preenchimento cumulativo de três requisitos: (i) a prestação de serviços de construção civil ao abrigo de contrato de empreitada; (ii) em ARU; (iii) para a qual tenha sido previamente aprovada ORU.

Na situação *sub judice*, as partes não discordam quanto ao preenchimento do requisito identificado no ponto (i) acima.

Por outro lado, conforme refere a Requerente, no artigo 172.º do PPA: *“Neste âmbito, no que respeita à prova de que os imóveis objeto de reabilitação urbana se encontravam, à data das obras realizadas, em ARU, qualquer meio de prova legalmente admissível – maxime as cadernetas prediais urbanas disponibilizadas ou as faturas – poderá ser utilizado para comprovar os referidos pressupostos de aplicação da norma, nomeadamente tendo presente que as ARU estão definidas em documento público, que possibilita, mesmo que conjugado com*

um mapa, uma comprovação com grau de confiança suficiente e equivalente a uma declaração específica do Município competente quanto aos imóveis em questão”.

Para o efeito, relevam os mapas disponibilizados no Portal da Câmara Municipal de Lisboa (consultáveis em <https://websig.cm-lisboa.pt/...>), os quais são de informação pública e constituem legislação municipal, bem como os seguintes elementos probatórios atinentes à delimitação da ARU e da aprovação da ORU simples da cidade de Lisboa, os quais se encontram publicamente disponibilizados, mediante acesso às plataformas geridas pela Câmara Municipal de Lisboa:

- A Deliberação n.º 11/AML/2012, e publicada no Diário da República, 2^a série, em 26 de março de 2012, que aprova a ARU;
- A alteração à ARU introduzida pela Deliberação 190/AML/2015, conforme publicação no Diário da República, 2.^a série, N.º 148, de 31 de julho de 2015, através do Aviso n.º 8391/2015;
- A Deliberação n.º 720/AML/2024, que aprovou a prorrogação do prazo de vigência da ORU Simples, correspondente à ARU de Lisboa, até ao limite de 15 anos, contados desde a data da sua aprovação, em 20 de março de 2012, conforme publicação no Diário da República, 2.^a série, n.º 63, de 31 de março de 2025, pelo Aviso n.º 8526/2025/2.

Face ao exposto, no que concerne às faturas emitidas até outubro de 2023, em concreto, as faturas emitidas aos clientes G... (*cfr.* Documento n.º 10 anexo com o PPA), E..., SA (*cfr.* Documentos n.^{os} 12, 13, 18, 19, 20, 22, 24 e 28 anexos com o PPA), F..., SA (*cfr.* Documentos n.^{os} 15, 16 e 17 anexos com o PPA), B..., Lda (*cfr.* Documentos n.^{os} 23, 25 e 26 anexos com o PPA) e H..., Lda (*cfr.* Documento n.º 27 anexo com o PPA), verifica-se que estas respeitam a serviços que preenchem as condições previstas pela verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, i.e., empreitadas de reabilitação urbana localizadas em ARU com ORU e que, como tal, foram corretamente sujeitos à taxa reduzida do IVA. Neste sentido, deverá ser anulada a correção do IVA efetuada pela Requerida pelo montante de € 101.783,91, uma vez não ser aplicável a taxa normal deste imposto aos serviços em causa.

Adicionalmente, no que respeita ao imóvel sito em Alverca do Ribatejo, pertencente ao Município de Vila Franca de Xira (sobre o qual incidiam os serviços faturados à C... Lda – *cfr. Documentos n.ºs 9, 11 e 14 anexos com o PPA*), uma vez que o mesmo não se encontra localizado na ARU / ORU de Alverca do Ribatejo, não se consideram, por conseguinte, verificadas as condições para a aplicação da taxa reduzida do IVA, ao abrigo da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, razão pela qual o correspondente imposto corrigido pelo montante de € 2.399,99 deverá manter-se.

Em relação ao imóvel localizado no Município da Amadora, consta-se que não há qualquer ORU aprovada, razão pela qual o correspondente imposto corrigido pelo montante de € 6.018,00 deverá manter-se, por não se verificarem as condições para a aplicação da taxa reduzida do IVA, ao abrigo da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, relativamente à fatura reproduzida no Documento n.º 21 anexo com o PPA.

Por fim, no que concerne à fatura FT 02/3728 (*cfr. Documento n.º 29 anexo com o PPA*), emitida em 20/11/2023, respeitante a serviços de reparação e de pintura geral de tetos e paredes no andar sito na Rua ..., n.º..., ..., Lisboa, consideram-se verificados os requisitos previstos pela nova redação da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, em vigor à data da realização dos serviços em questão, i.e., 20/11/2023. Designadamente, os serviços em causa qualificam como uma empreitada de reabilitação de edifício localizado em ARU e, como tal, os mesmos foram devidamente sujeitos a IVA à taxa reduzida. Por conseguinte, deverá ser anulada a correção do IVA efetuada pela Requerida pelo montante de € 867,00, uma vez não ser aplicável a taxa normal deste imposto aos serviços em causa.

Juros moratórios

No que respeita aos juros moratórios, importa notar que a sua liquidação pela AT resulta do facto de ter deixado de haver qualquer excesso a reportar (de que inicialmente a Requerente dispunha) na declaração periódica de julho de 2024, em resultado das correções realizadas em sede inspetiva, facto esse que originou um valor de imposto a entregar ao Estado (campo 93) de € 4.681,82 na declaração periódica de julho de 2024, e sobre o qual recaíram juros de mora

desde 26 de setembro de 2024, data imediatamente posterior à data limite de pagamento do IVA para esse período.

Em relação à demonstração de liquidação de juros de IVA considera-se que a mesma discrimina o período de tributação e o número de liquidação a que respeita, mencionando o artigo à luz do qual os juros são devidos, bem como a duração e a taxa devidamente aplicável, não padecendo de qualquer vício de falta de fundamentação.

Porém, tendo em conta que o valor total das correções objeto de anulação nos termos acima referidos ascende a € 102.650,91, o valor do IVA a entregar ao Estado (campo 93) de € 4.681,82 na declaração periódica de julho de 2024, que resultou no ato de liquidação n.º 2025..., deixa de se verificar por conta do acerto do valor remanescente das correções ao crédito detido pela Requerente, pelo montante total de € 189.689,98, relativamente ao qual solicitou reembolso, no valor de € 180.000,00, no período tributável de junho de 2025.

Com efeito, uma vez que se julga parcialmente procedente pedido de anulação dos atos de liquidação de IVA n.º ... e n.º 2025..., por ilegalidade quanto à aplicação da taxa normal do IVA, no que se refere às faturas cujas cópias se encontram juntas aos autos através dos Documentos n.os 10, 12, 13, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28 e 29 anexos com o PPA), no montante total de € 102.650,91, ter-se-á que concluir pela anulação do parcial ato de liquidação de juros moratórios n.º 2025..., na parte correspondente ao valor da liquidação adicional valor.

2.3. Do direito aos juros indemnizatórios

O regime substantivo do direito a juros indemnizatórios é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

*“Artigo 43.º
Pagamento indevido da prestação tributária*

1 – São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

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

O erro que afeta parte das liquidações é imputável à Requerida.

Consequentemente, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios sobre a parte em que lhe assiste razão, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT e do artigo 61.º do CPPT. Os juros indemnizatórios são devidos à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1, e 35.º, n.º 10 da LGT, do artigo 24.º, n.º 1, do RJAT, do artigo 61.º, n.ºs 3 e 4, do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril (ou outras que alterem a taxa legal) e, desde a data do pagamento, até ao integral reembolso.

V – Decisão

Nestes termos, decide o Tribunal Arbitral:

- a. Julgar parcialmente procedente o pedido de anulação dos atos de liquidação de IVA n.º ... e n.º 2025..., por ilegalidade quanto à aplicação da taxa normal do IVA, no que se refere às faturas cujas cópias se encontram juntas aos autos através dos Documentos n.ºs 10, 12, 13, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28 e 29 anexos com o PPA), no montante total de € 102.650,91, com as demais consequências legais, designadamente em matéria de reembolso;
- b. Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios relativos à parte procedente do pedido de anulação;

- c. Julgar improcedente o pedido de anulação da parte remanescente dos atos de liquidação, nomeadamente no que se refere às faturas cujas cópias se encontram juntas aos autos através dos Documentos n.ºs 9, 11, 14 e 21 anexos com o PPA;
- d. Julgar procedente o pedido de anulação do ato de liquidação de juros moratórios n.º 2025..., em resultado da anulação parcial, dos atos de liquidação adicional de IVA n.º ... e n.º 2025..., na parte correspondente ao valor anulado.
- e. Condenar a Requerente e a Requerida nas custas do processo, de acordo com o respetivo decaimento.

VI – Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em **€ 115.894,09**, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VII – Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 3.060,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), repartidas da seguinte forma, resultante da proporção de 92,4%, a cargo da Requerida, e 7,6%, a cargo da Requerente, de acordo com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 do RJAT e 4.º, n.º 4 do RCPAT:

- a) A Requerida suporta a quantia de € 2.828,08 (dois mil oitocentos e vinte e oito euros e oito cêntimos) e
- b) A Requerente suporta a quantia de € 231,92 (duzentos e trinta e um euros e noventa e dois cêntimos).

Notifique-se.

Lisboa, 23 de janeiro de 2025

As árbitras

(Regina de Almeida Monteiro -Presidente)

(Catarina Belim -Adjunta)

(Ana Cabral Basto -Adjunta e Relatora)