TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO NORTE | FISCAL

Acórdão

Processo	Data do documento	Relator
00843/23.7BEPRT	13 de março de 2025	Isabel Cristina Ramalho Dos Santos

DESCRITORES

Impugnação judicial > IVA > Reabilitação urbana > Área de reabilitação urbana (aru) > Operação de reabilitação urbana (oru)

SUMÁRIO

I- 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.*

* Sumário elaborado pela relatora

(art. 663º, n.º 7 do Cód. Proc. Civil).

TEXTO INTEGRAL

Acordam em conferência, os juízes da Subsecção Comum da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Norte:

I. RELATÓRIO

A Fazenda Pública veio interpor recurso contra a sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, datada de 19 de setembro de 2024 que julgou parcialmente procedente a impugnação judicial deduzida pela Recorrida, na sequência do indeferimento de reclamação graciosa, por sua vez, deduzida contra as liquidações de IVA e de juros compensatórios respeitantes aos períodos 2020/03T, 2020/06T, 2020/09T e 2020/12T, e do montante global de 26.695,99 euros.

Nas suas alegações, a Recorrente concluiu nos seguintes termos:

CONCLUSÕES

A. Vem o presente recurso interposto da douta sentença, datada de 19/09/2024, que julgou parcialmente procedente a Impugnação Judicial e, em consequência, anulou parcialmente as liquidações de IVA e de juros compensatórios respeitantes aos períodos 2020/03T, 2020/06T, 2020/09T e 2020/12T.

B. Apreciando os autos, pela Meritíssima Juiz de Direito foi circunscrita, na parte que nos interessa, a seguinte questão a decidir:

"Nos presentes autos, vem a Impugnante reagir contra a decisão proferida no seio da reclamação graciosa por si deduzida e, de forma mediata, questionar as liquidações de IVA às quais se alude em J) do probatório, objeto da mencionada reclamação.

(…)

"Mais alega a Impugnante, em síntese, que reúne todos os requisitos para usufruir do benefício de redução de IVA e que, por sua vez, se encontra legitimada a "proceder à autoliquidação do IVA à taxa em causa" (taxa reduzida de 6%).

Vejamos, pois, se lhe assiste razão."

C. Para a prolação da douta sentença o Tribunal recorrido deu como provados, os factos A) a S) da douta Sentença.

D. Consta na parte "III.3. MOTIVAÇÃO" – da douta sentença proferida nos autos, no que aqui importa relevar:

"O Tribunal formou a sua convicção, quanto aos factos provados, com base nos documentos constantes dos autos, acima identificados, os quais não foram impugnados."

E. A decisão recorrida, com fundamento nos factos dados como provados considerou, em síntese, de acordo com a parte "III.4 DO DIREITO" – da douta sentença, na parte que importa relevar, que:

"Assim, no caso sujeito, resultando demonstrado que a operação urbanística em causa respeita a prédio inserido em área de reabilitação urbana delimitada nos termos legais, tal circunstância tem, por si só, a virtualidade de gerar, por referência ao ano em causa, o direito à aplicação da taxa reduzida do IVA, procedendo, assim, nesta parte, a pretensão da Impugnante e dando-se, com isso, por prejudicado o demais invocado nesta sede.

(…)

Face ao exposto, julgo a presente impugnação parcialmente procedente e em consequência:

Anulo as liquidações impugnadas na parte influenciada pelas correções respeitantes ao IVA autoliquidado à taxa reduzida, absolvendo a Fazenda Pública do demais peticionado."

D. Ora, ressalvado o sempre devido respeito, com o desta forma decidido, não se conforma a Fazenda Pública, porquanto considera que o Tribunal a quo incorreu em erro de julgamento, consubstanciado não só na incorrecta apreciação e valoração da matéria factual, como igualmente na errada interpretação e aplicação dos preceitos legais convocados para sustentar a anulação dos actos em crise nos autos.

E. Por outras palavras, esta Fazenda Pública, sem colocar em causa os factos provados,

entende, salvo o devido respeito, que os mesmos impunham decisão diametralmente oposta à proferida pelo mui douto Tribunal a quo, em concreto, de improcedência total da presente ação.

F. Para o efeito, esta Fazenda Pública procurará indicar que os concretos factos dados como provados, quando subsumidos ao direito, impunham uma decisão diversa da proferida, decisão ora recorrida.

G. Assim, considera esta Fazenda Pública que a douta sentença sob recurso incorreu em erro de julgamento, tendo sido feita uma errada interpretação e aplicação do direito por violação do disposto no artigo 18.º do CIVA, da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA e do Decreto Lei n.º307/2009, de 23 de outubro, que aprovou o regime jurídico da reabilitação urbana.

Senão vejamos,

H. Ficou assente, nos presentes autos, que se estava perante uma empreitada que tinha por objecto a construção de um edifício em área delimitada como sendo de reabilitação urbana, e que não havia uma ORU aprovada para o local em que o prédio foi construído.

I. A única questão a apreciar pelo Tribunal recorrido era, pois, a de saber se a aplicação da taxa reduzida prevista na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA dependia da existência de uma ORU aprovada para o local, inserido em ARU, onde é realizada a empreitada, como defendeu a Autoridade Tributária e Aduaneira ou se bastava o prédio estar inserido em área de reabilitação urbana para gerar, o direito à aplicação da taxa reduzida do IVA, como defendeu o decidiu o Tribunal a quo.

J. Ora, entende esta Fazenda Publica, salvo melhor opinião, que o Tribunal errou ao considerar que ficou demonstrado que a operação urbanística em causa respeitava a prédio inserido em área de reabilitação urbana delimitada nos termos legais, tendo tal circunstância, por si só, a virtualidade de gerar, por referência ao ano em causa, o direito à aplicação da taxa reduzida do IVA, fazendo proceder, nesta parte, a pretensão da Impugnante.

Concretizando,

K. O teor literal da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, que limita a aplicação da taxa reduzida a «empreitadas de reabilitação urbana ... realizadas em imóveis ... localizados em áreas de reabilitação urbana», aponta no sentido de que não basta que os imóveis se localizem em área de reabilitação urbana. Na verdade, se se pretendesse aplicar a taxa reduzida a todas as empreitadas realizadas em imóveis localizados em área de reabilitação urbana, decerto se utilizaria uma expressão deste tipo e não se incluiria, antes, uma referência às «empreitadas de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico», presumindo-se que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados, como impõe o n.º 3 do artigo 9.º do Código Civil, é de concluir que não basta, para a aplicação da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, que a empreitada se reporte a um imóvel localizado em área delimitada como sendo de reabilitação urbana.

L. O Regime Jurídico da Reabilitação Urbana, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de Outubro (RJRU), que é o «diploma específico» sobre esta matéria, não define o conceito de

«empreitada de reabilitação urbana», mas apenas o conceito de «reabilitação urbana», e, quando alude a «empreitada», relaciona-a com uma «operação de reabilitação urbana» (artigo 56.º).

M. Este diploma, na alínea j) do seu artigo 2.º, define «Reabilitação urbana» como «a forma de intervenção integrada sobre o tecido urbano existente, em que o património urbanístico e imobiliário é mantido, no todo ou em parte substancial, e modernizado através da realização de obras de remodelação ou beneficiação dos sistemas de infraestruturas urbanas, dos equipamentos e dos espaços urbanos ou verdes de utilização colectiva e de obras de construção, reconstrução, ampliação, alteração, conservação ou demolição dos edifícios».

N. Esta característica de a «reabilitação urbana» consubstanciar uma «intervenção integrada sobre o tecido urbano existente» obsta, desde logo, a que possa ser enquadrada em tal conceito qualquer construção de edifício novo não inserido num «conjunto articulado de intervenções visando, de forma integrada, a reabilitação urbana de uma determinada área», isto é, que não se integre numa «operação de reabilitação urbana», à face da definição deste conceito que fornecem a alínea h) do artigo 2.º e o artigo 8.º RJRU.

O. Relativamente à reabilitação urbana em áreas de reabilitação urbana, decorre do teor literal do artigo 7.º do RJRU, que a reabilitação urbana em áreas de reabilitação urbana resulta, cumulativamente, da aprovação da delimitação de áreas de reabilitação urbana e da aprovação de uma operação de reabilitação urbana a desenvolver nas áreas delimitadas, através de instrumento próprio ou de um plano de pormenor de reabilitação urbana.

P. A necessidade desta dupla aprovação de uma delimitação e de uma operação com ela conexa ressalta do uso da conjunção «e» que separa as duas alíneas do n.º 1 deste artigo 7.º, corroborando esta interpretação o n.º4 do mesmo artigo ao estabelecer que «a cada área de reabilitação urbana corresponde uma operação de reabilitação urbana».

Q. Ora, como resulta do artigo 7.º, n.ºs 2 e 3, do RJRU, «a aprovação da delimitação de áreas de reabilitação urbana e da operação de reabilitação urbana pode ter lugar em simultâneo» ou aquela delimitação pode preceder esta operação, podendo mesmo suceder, nos termos do artigo 15.º do mesmo diploma, que caduque a delimitação da área de reabilitação urbana «se, no prazo de três anos, não for aprovada a correspondente operação de reabilitação», como referido em sede de contestação.

R. Isto é, não existe uma situação legal de "reabilitação urbana" se não for aprovada uma "operação de reabilitação urbana", como se conclui no acórdão de 14-08-2023, proferido no processo arbitral n.º 93/2023-T do CAAD.

S. Por isso, o mero licenciamento de uma construção através de empreitada, em local inserido numa área de reabilitação urbana, sem que haja a prévia aprovação de uma operação de reabilitação urbana nessa área, não permite qualificar uma empreitada como sendo de «empreitada de reabilitação urbana» em «área de reabilitação urbana», para efeitos da verba 2.23 referida.

T. Assim, como bem se conclui na decisão arbitral de 31-07-2023, proferida no processo n.º

3/2023-T do CAAD, «uma interpretação fundada nos elementos sistemático e teleológico, não contrariada pelo elemento gramatical, aponta no sentido de que o legislador pretendeu estender a taxa reduzida às empreitadas alinhadas com os desígnios da reabilitação urbana (a tal "intervenção integrada no tecido urbano"), que serão aquelas realizadas em imóveis situados em áreas de reabilitação urbana para as quais já tenha o município feito recair uma programação estratégica, capaz de lhe conferir visão de conjunto».

U. Por outro lado, como resulta dos artigos 16.º e 17.º do RJRU, «as operações de reabilitação urbana são aprovadas através de instrumento próprio ou de plano de pormenor de reabilitação urbana», da competência da assembleia municipal, sob proposta da câmara municipal, que contenham, cumulativamente, «a definição do tipo de operação de reabilitação urbana» e «a estratégia de reabilitação urbana ou o programa estratégico de reabilitação urbana, consoante a operação de reabilitação urbana seja simples ou sistemática», o que obsta a que se possa concluir pela existência de uma operação de reabilitação urbana decorrente de uma mera certificação, como a que se refere na matéria de facto fixada, efectuada por uma câmara municipal, manifestando o seu entendimento de que a construção consubstancia uma «operação de reabilitação urbana».

V. Pelo exposto, é de concluir que o conceito de «empreitada de reabilitação urbana» em área de reabilitação urbana só é preenchido quando as obras a realizar se reportam a imóvel localizado em área delimitada como sendo de reabilitação urbana e no âmbito de uma «operação de reabilitação urbana», aprovada nos termos do artigo 16.º do RJRU.

W. Assim, no caso em apreço, não tendo sido aprovada qualquer «operação de reabilitação urbana» para o local em que foi construído o prédio, é de concluir que o Tribunal a quo, salvo melhor opinião, não tem razão ao aceitar a aplicação da taxa reduzida prevista na verba 2.23. da Lista I anexa ao CIVA.

X. Neste sentido foi afirmado pelo Tribunal da Relação de Guimarães, no acórdão n.º 5665/17.1T8BRG.G1, de 14/10/2021, que "não é um facto notório que as empreitadas de reabilitação realizadas em imóveis localizados em áreas de reabilitação urbana estão sujeitas à taxa reduzida de 6% de IVA (nos termos do art.º 18.º nº 1 a) do CIVA e verba 2.23 da lista I anexa a este diploma)."

Y. Pelo exposto, tem de concluir-se que as liquidações impugnadas têm fundamento legal, pelo que não se justifica a sua anulação.

Z. Chegados aqui, por tudo o exposto, salvo sempre o devido respeito, impõe-se decisão diversa da que foi tomada, pelo que, deve ser concedido provimento ao presente recurso e, em consequência, deve ser revogada parcialmente a sentença recorrida, considerando-se a impugnação improcedente e mantendo-se na ordem jurídica as liquidações impugnadas, com as demais consequências legais.

AA. Resulta assim de forma evidente que a sentença recorrida ao decidir pela procedência parcial da presente Impugnação Judicial impondo a anulação parcial dos actos de liquidação, incorreu em erro de julgamento de facto e de direito, fazendo uma errada interpretação e

aplicação da lei, nomeadamente os artigos 18.º, n.º1 do CIVA, na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA e do Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de Outubro, devendo, assim, ser parcialmente revogada e substituída por outra que conclua pela legalidade das liquidações impugnadas.
NESTES TERMOS, nos melhores de direito e sempre com o mui douto suprimento de Vossas Excelências, DEVE ser concedido provimento ao presente recurso, revogando-se parcialmente a Sentença proferida em primeira instância e julgando-se a Impugnação Judicial totalmente improcedente.
Como sempre farão V/ Excelências a acostumada JUSTIÇA.

*

A Recorrida contra-alegou, sem, contudo, apresentar as conclusões respetivas – cfr 2699 do sitaf.

*

Foram os autos com vista ao Ilustre Magistrado do Ministério Público, nos termos do art.º 288.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), que se pronunciou no sentido de ser negado provimento ao recurso – cfr fls 2739 do sitaf.

*

Com dispensa dos vistos legais dos Exmos. Desembargadores Adjuntos (cfr. artigo 657.º n.º 4 do Código de Processo Civil, submete-se desde já à conferência o julgamento do presente recurso.

II - DELIMITAÇÃO DO OBJECTO DO RECURSO – QUESTÕES A APRECIAR

As questões suscitadas pela Recorrente, delimitada pelas alegações de recurso e respetivas conclusões (vide artigos 635.º, n.º 4 e 639.º CPC, ex vi alínea e) do artigo 2.º, e artigo 281.º do CPPT) são as de saber se a sentença recorrida incorreu erro de julgamento de facto e de direito;

III. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO
O Tribunal recorrido considerou provada a seguinte matéria de facto:

III 1 Factos provados

Com relevância para a decisão a proferir nos presentes autos, consideram-se provados os seguintes factos:

A) Os Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças ... realizaram uma ação inspetiva à Impugnante, incidente sobre o ano de 2020 – conforme documentos a folhas 1 e seguintes do P.A., cujo teor se dá, aqui, por integralmente reproduzido;
B) No âmbito da ação inspetiva a que se alude em A) foi elaborado “Projeto de Relatório de Inspeção Tributária”, datado de 19.04.2022 – conforme documentos a folhas 6 a 30 do P.A., cujo teor se dá, aqui, por

integralmente reproduzido;

C) Os Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças ... dirigiram à Impugnante, no âmbito da ação inspetiva a que se alude em A), ofício datado de 20.04.2022, sob o assunto "Projeto Relatório da Inspeção Tributária – Artigo 60.º da (...) (LGT) e Artigo 60.º do (...) (RCPITA)" – conforme documento a folhas 5 do P.A., cujo teor se dá, aqui, por integralmente reproduzido;

D) Em 10.05.2022 foi recebido na Direção de Finanças ..., no âmbito da ação inspetiva a que se alude em A), requerimento em nome da Impugnante com vista ao exercício do "direito de audição" – conforme documentos a folhas 31 e seguintes do P.A., cujo teor se dá, aqui, por integralmente reproduzido;

E) No âmbito da ação inspetiva a que se alude em A) foi elaborado documento denominado "Nota de Diligência (Art.º 61º do RCPITA)", do qual consta conforme segue:

«(...)

[Imagem que aqui se dá por reproduzida]

(...)» - conforme documento a folhas 1013 do P.A., cujo teor se dá, aqui, por integralmente reproduzido;

F) No âmbito da ação inspetiva a que se alude em A) foi elaborado "Relatório de Inspeção Tributária" (RIT), datado de 20.05.2022, do qual consta conforme segue:

«(...)

[Imagem que aqui se dá por reproduzida]

(...)

[Imagem que aqui se dá por reproduzida]

(...)» - conforme documentos a folhas 986 e seguintes do P.A., cujo teor se dá, aqui, por integralmente reproduzido;

G) O RIT ao qual se alude em F) é integrado, sob o seu "Anexo I", por documento datado de 31.07.2019, emitido pela Câmara Municipal ..., do qual consta conforme segue:

«(...)

[Imagem que aqui se dá por reproduzida]

(...)» - conforme documentos a folhas 1003 e 1004 do P.A., cujo teor se dá, aqui, por integralmente reproduzido;

H O RIT ao qual se alude em F) é integrado, sob o seu "Anexo I", por documento datado de 07.04.2022, emitido pela Câmara Municipal ..., do qual consta conforme segue:

«(...)

[Imagem que aqui se dá por reproduzida]

(...)» - conforme documentos a folhas 1003 e 1005 do P.A., cujo teor se dá, aqui, por integralmente reproduzido;

I) Os Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças ... dirigiram ao mandatário da Impugnante, no âmbito da ação inspetiva a que se alude em A), ofício datado de 25.05.2022, sob o assunto "Relatório de Inspeção Tributária – Artigo 62.º do (...) (RCPITA)", do qual consta conforme segue:

«(...)

[Imagem que aqui se dá por reproduzida]

(...)» - conforme documentos a folhas 1021 e 1022 do P.A., cujo teor se dá, aqui, por integralmente

reproduzido;

J) A Autoridade Tributária emitiu em nome da Impugnante, liquidações de IVA e de juros compensatórios respeitantes aos períodos 2020/03T, 2020/06T, 2020/09T e 2020/12T, das quais, após acerto de contas, resultou o valor global a pagar de 26.695,99 euros, com data limite de pagamento ocorrida em 31.08.2022 – conforme documento n.º 8 junto com a petição inicial, cujo teor se dá, aqui, por integralmente reproduzido;

K) Em 30.11.2022 foi recebida no Serviço de Finanças ..., "reclamação graciosa" em nome da Impugnante, contra as liquidações a que se alude em J) – conforme documentos a folhas 1029 e seguintes do P.A., cujo teor se dá, aqui, por integralmente reproduzido;

L) A "reclamação graciosa" a que se alude em K) esteve na base da instauração do processo n.º ...22 do Serviço de Finanças ... – conforme documento a folhas 1029 do P.A., cujo teor se dá, aqui, por integralmente reproduzido;

M) Em 14.12.2022 foi prestada, no âmbito do processo a que se alude em L), informação da Divisão de Justiça Tributária da Direção de Finanças ..., da qual consta conforme segue: «(...)

[Imagem que aqui se dá por reproduzida]

(...)» - conforme documento a folhas 1160 a 1186 do P.A., cujo teor se dá, aqui, por integralmente reproduzido;

N) Sobre a informação a que se alude em M) foi exarado despacho do Chefe da Divisão de Justiça Tributária, datado de 14.12.2022, com o seguinte teor:

«(...)

[Imagem que aqui se dá por reproduzida]

(...)» - conforme documento a folhas 1160 a 1186 do P.A., cujo teor

se dá, aqui, por integralmente reproduzido;

O) A Direção de Finanças ... dirigiu à Impugnante, bem como, ao respetivo mandatário, no âmbito do processo a que se alude em L), ofícios datados de 15.12.2022, sob o assunto "Notificação de Audição Prévia" – conforme documentos a folhas 1187 a 1189 do P.A., cujo teor se dá, aqui, por integralmente reproduzido;

P) Em 09.01.2023 foi prestada, no âmbito do processo a que se alude em L), informação da Divisão de Justiça Tributária da Direção de Finanças ..., da qual consta conforme segue:

«(...)

[Imagem que aqui se dá por reproduzida]

(...)» - conforme documento a folhas 1190 a 1216 do P.A., cujo teor se dá, aqui, por integralmente reproduzido;

Q) Sobre a informação a que se alude em P) foi exarado despacho do Chefe da Divisão de Justiça Tributária da Direção de Finanças ..., datado de 09.01.2023, com o seguinte teor:

«(...)

[Imagem que aqui se dá por reproduzida]

(...)» - conforme documento a folhas 1190 a 1216 do P.A., cujo teor se dá, aqui, por integralmente reproduzido;

R) A Divisão de Justiça Tributária dirigiu à Impugnante, bem como, ao respetivo mandatário, no âmbito do processo a que se alude em L), ofícios datados de 09.01.2023, sob o assunto "Notificação de Decisão Final" – conforme documentos a folhas 1217 a 1219 do P.A., cujo teor se dá, aqui, por integralmente reproduzido;
S) A petição inicial da impugnação foi remetida à Direção de Finanças ... em 12.04.2023 e por esta remetida ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga – conforme documentos juntos com a petição inicial, cujo teor se dá, aqui, por integralmente reproduzido.

III 2 Factos não provados

Inexistem.

III.3 Fundamentação da matéria de facto

O Tribunal formou a sua convicção, quanto aos factos provados, com base nos documentos constantes dos autos, acima identificados, os quais não foram impugnados.

IV. FUNDAMENTAÇÃO DE DIREITO

Não se conformando com a sentença a Fazenda Pública, datada de 19/09/2024, que julgou parcialmente procedente a Impugnação Judicial e, em consequência, anulou parcialmente as liquidações de IVA e de juros compensatórios respeitantes aos períodos 2020/03T, 2020/06T, 2020/09T e 2020/12T, veio a mesma interpor recurso alegando em erro de julgamento, consubstanciado não só na incorreta apreciação e valoração da matéria factual, como igualmente na errada interpretação e aplicação dos preceitos legais convocados para sustentar a anulação dos atos em causa nos autos.
Sem, contudo, colocar em causa a factualidade constante do probatório, o certo é que entende que a mesma deveria chegar a uma decisão diametralmente oposta.
Ou seja, o Tribunal errou ao considerar que ficou demonstrado que a operação urbanística em causa respeitava a prédio inserido em área de reabilitação urbana delimitada nos termos legais, tendo tal circunstância, por si só, a virtualidade de gerar, por referência ao ano em causa, o direito à aplicação da taxa reduzida do IVA, fazendo proceder, nesta parte, a pretensão da Impugnante, ora recorrida.

Logo a questão a apreciar é a de saber se foi feita uma errada interpretação e aplicação do direito por violação do disposto no artigo 18.º do CIVA, da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA e do Decreto Lei n.º307/2009, de 23 de outubro, que aprovou o regime jurídico da reabilitação urbana.

A reabilitação urbana, cujo conceito encontra-se atualmente definido no artigo 2º, alínea j) do RJRU, assume-se como uma componente relevante na requalificação e revitalização das cidades, em particular das suas áreas mais degradadas e do parque habitacional. Originalmente centrada apenas na conservação e preservação do edificado, a reabilitação urbana passa, com o RJRU, a admitir um conjunto mais amplo de intervenções, que podem consistir na alteração ou demolição dos edifícios existentes, como também na construção de edificação totalmente nova, em zonas sem construção, desde que, se mantenha, no todo ou

em parte substancial, o património urbanístico e imobiliário.

Com o propósito de promover a reabilitação urbana foram criados diferentes tipos de benefícios fiscais, em ordem a incentivar proprietários e investidores a optarem por reabilitar, de forma integrada e coordenada, em detrimento de construir nova edificação em zonas que não apresentem problemas de degradação.

Os principais benefícios fiscais em sede de reabilitação urbana encontram-se previstos no EBF, em particular nos artigos 45º e 71º e, no Código do IVA, mais concretamente nas verbas 2.23 e 2.24 da Lista I Anexa. Entre estes benefícios, destacamos, quer pela sua relevância financeira, quer pelo nível de problemática e litigiosidade associado, o benefício que recai sobre o IVA, que se traduz, no essencial, na possibilidade de se aplicar a taxa reduzida do IVA (6%) a empreitadas de reabilitação urbana, que numa situação normal seriam tributadas à taxa normal do IVA (23%).

As condições que possibilitam beneficiar da aplicação da taxa reduzida do IVA, em sede de reabilitação urbana encontram-se expressamente previstas na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, todavia as mesmas sofreram recentemente alterações significativas com a entrada em vigor da Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro, por via da qual foram também revogados benefícios fiscais à reabilitação urbana em sede de IRS e IRC.

Nos termos da redação anterior – aplicável in casu - da verba 2.23, para beneficiar da taxa reduzida do IVA era necessário preencher dois requisitos:

• Quanto ao tipo de empreitada – tinha de se tratar de uma empreitada de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico

• Quanto à localização do imóvel – tinha de se encontrar inserido uma área de reabilitação urbana (ARU).

Pese embora, aparentemente, se tratasse de uma norma simples, verificamos que a sua aplicação na prática ficou marcada por múltiplas dúvidas, diferenças de entendimento e conflitualidade entre sujeitos passivos, fiscalistas, AT, municípios e outros intervenientes.

As dúvidas suscitaram-se, desde logo, quanto à delimitação do objeto do benefício fiscal: “empreitada de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico”, agudizada pela circunstância de os municípios, ao nível das suas competências e para efeitos dos benefícios fiscais de âmbito municipal, poderem adotar um conceito mais amplo ou mais restrito de reabilitação urbana, consoante os seus objetivos e a sua estratégia.

Mais, se numa fase inicial, a verificação dos dois requisitos era condição sine qua non para se beneficiar da taxa reduzida do IVA, esta situação inverteu-se ao longo de tempo, passando a AT, por intermédio das informações vinculativas, a introduzir, de forma gradual e complementar, requisitos adicionais de prova.

Para além de o contribuinte ter de se munir antecipadamente de elementos que comprovem o cumprimento dos requisitos legais, como sejam as certidões por parte da Câmara Municipal, a AT passou adicionalmente a entender e a exigir que a qualificação de uma empreitada como reabilitação urbana, para efeitos da aplicação da taxa reduzida do IVA, depende não apenas da localização numa ARU, mas que nessa tenha sido aprovada uma operação de reabilitação urbana (ORU).

Mas vejamos,

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.

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 é interpretada pela Fazenda Pública, 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, noutros espaços à demolição de edifícios existentes e noutros, 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.)
"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 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 publicas, 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 abono do que temos vindo a defender, sempre se dirá que, outro argumento que se pode usar é o facto de, 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.

Ou seja, 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 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.

Assim sendo, não se vislumbra qualquer erro de julgamento do tribunal a quo ao decidir pela procedência parcial da Impugnação Judicial impondo a anulação parcial dos atos de liquidação, na parte influenciada pelas correções respeitantes ao IVA autoliquidado à taxa reduzida, tal como entende a Recorrente.

Pelo exposto nega-se provimento ao recurso, mantem-se a sentença recorrida e a liquidação efetuada.
*

Atenta a improcedência total do recurso, as custas ficarão a cargo da Recorrente – artigo 527.º, nos. 1 e 2, e 529.º, n.º 1 do Código de Processo Civil e art.º 7.º, n.º 2, do Regulamento das Custas Processuais.

**

Nos termos do n.º 7 do artigo 663.º do Código de Processo Civil, elabora-se o seguinte sumário:
I- 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.

**

V. DECISÃO

Face ao exposto, acorda-se em conferência na Subsecção Tributária Comum da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Norte:

a) Negar provimento ao recurso;
b) Manter a sentença recorrida nos seus precisos termos;
c) Custas pela Recorrente;

Após transito, comunique ao Proc. 2042/22.6 BEBRG do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga o presente acórdão.

Porto, 13 de março de 2025

Isabel Ramalho dos Santos (Relatora)
Conceição Soares (1.ª Adjunta)
Rui Esteves (2.º Adjunto)

Fonte: http://www.dgsi.pt