

AINDA O IVA NA REABILITAÇÃO URBANA: NAVEGANDO AS SUBTIS ALTERAÇÕES LEGISLATIVAS E INTERPRETATIVAS DA VERBA 2.23 DA LISTA I DO CIVA

STILL VAT IN URBAN REGENERATION: NAVIGATING THE SUBTLE LEGISLATIVE AND INTERPRETATIVE CHANGES TO ITEM 2.23 OF LIST I OF CIVA

JOANA MALDONADO REIS¹

SARA SOARES

Resumo

O Pacote Mais Habitação procedeu à alteração da redação da verba 2.23 da Lista I Anexa ao Código do IVA que prevê a aplicação da taxa reduzida de IVA, de 6%, às empreitadas de reabilitação urbana (agora, apenas de edifícios). A nova redação vem restringir o âmbito de aplicação da referida verba, na medida em que a mesma deixa de se aplicar a obras de reabilitação urbana no sentido amplo do termo – reabilitação do património imobiliário e urbanístico –, para passar a aplicar-se exclusivamente à reabilitação de edificações já existentes. Prevê-se, assim, que esta alteração tenha impactos práticos significativos, dado o peso que o IVA assume no custo dos investimentos imobiliários.

Palavras-chave: IVA; Reabilitação Urbana;

Abstract

The “Mais Habitação” (More Housing) Package amended the wording of item 2.23 of List I annexed to the VAT Code, which provides for the application of the reduced VAT rate of 6% to urban rehabilitation works (currently, only to buildings’ rehabilitation). The new wording restricts the scope of application of this item, in that it no longer applies to urban

¹ Advogadas. As autoras podem ser contactados através dos seguintes endereços: joana.m.reis@abreuadvogados.com e sara.soares@abreuadvogados.com.

rehabilitation works in the broad sense of the term – rehabilitation of real estate and urban heritage – but only to the rehabilitation of existing buildings. This change is expected to have significant practical impacts, given the burden that VAT has on the cost of real estate investments.

Keywords: VAT; Urban Regeneration

ÍNDICE

I. INTRODUÇÃO	3
II. HIPÓTESE PRÁTICA	4
II.I. DESCRIÇÃO DA HIPÓTESE	4
II.II. SOLUÇÃO AO ABRIGO DA NOVA REDAÇÃO DA VERBA 2.23 DA LISTA I ANEXA AO CIVA. 5	
a) <i>Racional da norma: reabilitar o tecido urbano existente ou edificar e promover investimento imobiliário? Génese (esquecida) do intuito histórico da norma</i>	<i>6</i>
b) <i>Definição de reabilitação de edifícios e implicações práticas da nova redação e do regime transitório.....</i>	<i>10</i>
c) <i>Proposta de solução.....</i>	<i>13</i>
II.III. SERIA A SOLUÇÃO DIFERENTE AO ABRIGO DA REDAÇÃO ANTERIOR DA VERBA 2.23? . 15	
a) <i>Redação e requisitos da verba 2.23 da Lista I do CIVA.....</i>	<i>15</i>
b) <i>O conceito de reabilitação urbana</i>	<i>15</i>
c) <i>O caminho interpretativo percorrido pela AT.....</i>	<i>17</i>
d) <i>Jurisprudência dos tribunais nacionais.....</i>	<i>20</i>
e) <i>Proposta de solução.....</i>	<i>26</i>
III. CONSIDERAÇÕES FINAIS	29

I. INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, tem-se assistido a um crescente desenvolvimento do mercado imobiliário em Portugal, sobretudo devido a investimento estrangeiro que tem contribuído para a dinamização e reabilitação do parque imobiliário em Portugal².

Na verdade, se por um lado, o contexto imobiliário nacional tem podido contar com pura construção nova, também se verificou, em grande escala, a reabilitação e reconstituição da malha urbana, através, nomeadamente, da recuperação de prédios degradados de zonas históricas, tanto nas grandes áreas metropolitanas, de que são exemplo Porto e Lisboa, como também noutras zonas do país.

Para este *boom*, contribuíram também os benefícios fiscais associados à reabilitação urbana, nomeadamente, em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), e no que em concreto nos ocupa, a previsão de uma taxa reduzida de 6% (ao invés da taxa normal de 23%) às empreitadas de reabilitação urbana (desde que verificados os requisitos legalmente previstos).

Com efeito, uma vez que os investimentos imobiliários podem atingir valores muito significativos, sempre que não seja possível recuperar o IVA incorrido (uma vez que, recorde-se, a atividade imobiliária tem, por definição, restrições no exercício do direito à dedução³), a aplicação de uma taxa reduzida de imposto pode ser a diferença entre desenvolver ou não determinado projeto.

² Sobre a fração do investimento direto estrangeiro pertencente ao imobiliário no primeiro semestre de 2024: <https://bpstat.bportugal.pt/conteudos/noticias/2245>. Para uma análise da dinâmica do mercado imobiliário em Portugal, cfr. PAULO M. M. RODRIGUES (coord.), *O mercado imobiliário em Portugal*, Lisboa, Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2022, disponível em <https://ffms.pt/sites/default/files/2024-02/OMercadoImobiliarioEmPT-WEB.pdf>.

³ Se pensarmos, naturalmente, na atividade imobiliária destinada ao mercado do arrendamento e habitacional, na medida em que, tanto o arrendamento, como a compra e venda de imóveis, são operações isentas de IVA, nos termos do artigo 9.º do Código do IVA, que não conferem o direito à dedução do IVA suportado para a realização das mesmas.

Desengane-se, porém, quem possa considerar que a aplicação da taxa reduzida de 6% no caso das empreitadas de reabilitação é simples e linear. Exemplo disso é justamente o desafio que tem sido a aplicação prática da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA⁴, cuja redação parece, à primeira vista, clara e direta. Contudo, esta mesma norma tem suscitado diversas e oscilantes interpretações por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira⁵, muitas das quais, a nosso ver, excessivamente restritivas, e, embora por vezes contrariadas pela jurisprudência, noutros casos, têm os tribunais acolhido também a posição da AT.

Com a alteração recente desta verba pelo Pacote Mais Habitação poderia antecipar-se o fim da controvérsia gerada pela sua aplicação prática; mas, considerando que a história é cíclica, será essa a conclusão a retirar?

No presente artigo, iremos abordar, numa perspetiva prática, a previsão da norma e impacto que a alteração da redação pode ter em concreto no planeamento e concretização dos investimentos imobiliários.

II. HIPÓTESE PRÁTICA

II.1. DESCRIÇÃO DA HIPÓTESE

A alteração legislativa à taxa de IVA aplicável às empreitadas de reabilitação por via da Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro, (também designada por “Pacote Mais Habitação”), poderia ser sumariada como uma substituição do termo “*empreitada de reabilitação urbana*” por “*empreitada de edificios*”, transmitindo a ideia de esta ser uma correção meramente técnica, sem especiais consequências a assinalar em termos práticos.

⁴ Adiante, “CIVA”.

⁵ Adiante, “AT”.

Precisamente por esta perceção ser uma possibilidade, parece-nos que as implicações práticas resultantes das alterações introduzidas pelo Pacote Mais Habitação na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA poderão, porventura, ser mais bem ilustradas através de uma hipótese prática.

Assim, imagine-se que, durante o ano de 2024, a empresa “Construções do Norte, Lda.” adquiriu um hotel em Vila Nova de Gaia, inaugurado na segunda metade do século XIX, com o intuito de proceder à respetiva renovação, designadamente para que o edifício passe a ter as condições técnicas e de segurança (designadamente, para deteção e proteção contra incêndios) exigidas nos termos das normas atualmente em vigor. Além da renovação do edifício já existente, uma vez que o edifício se encontra numa zona degradada da cidade, sem acessibilidades e sem infraestruturas, a referida empresa pretende também reabilitar toda a área envolvente, dotando a mesma das infraestruturas necessárias e construindo também *vilas* turísticas de apoio ao novo hotel, dentro da mesma traça urbanística deste último.

A obra conta já com projeto aprovado pela Câmara Municipal. Pretendendo apurar se seria aplicável a taxa reduzida de IVA, a empresa solicitou à Câmara a emissão de uma certidão que atestasse a localização do imóvel em ARU. Questionada pela AT quanto ao fundamento para aplicação da taxa reduzida de IVA neste caso, a empresa apresentou a certidão da Câmara, invocando o disposto na verba 2.23 da lista I anexa ao CIVA. A AT confirmou que a localização do imóvel em causa se encontra, de facto, abrangida pela ARU da cidade de Gaia, muito embora sem que haja qualquer ORU aprovada. *Quid juris?*

II.II. SOLUÇÃO AO ABRIGO DA NOVA REDAÇÃO DA VERBA 2.23 DA LISTA I ANEXA AO CIVA

Anteciparemos, por facilidade, que a solução deste caso, à luz da nova redação verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, é a de que a taxa reduzida será aplicada apenas à renovação do edifício existente, e não à reabilitação da área envolvente do referido edifício. Apenas não seria assim se o projeto tivesse sido submetido e aprovado na Câmara Municipal em

momento anterior à entrada em vigor da nova redação, em virtude do regime transitório previsto pelo diploma legal que aprovou a nova redação da verba.

Do mesmo modo, devemos também antecipar que, à luz da redação anterior da mesma verba, na interpretação que defendemos, a taxa reduzida poderia ser aplicada à reabilitação urbana de toda a envolvente (verificados, naturalmente, os demais requisitos legais e sem prejuízo de a AT poder ter entendimento distinto, como já sucedeu em casos idênticos). No âmbito da redação antiga teríamos, contudo (e pelo menos), uma questão levantada pela AT (resolvida também após a entrada em vigor da nova redação), que passaria por saber se a taxa reduzida poderia ser aplicada à reabilitação de imóvel que não se inserisse numa ORU.

Vejamos, então, todo o contexto e racional da verba e o caminho legislativo e interpretativo que nos trouxe até à sua redação atual.

a) RACIONAL DA NORMA: REABILITAR O TECIDO URBANO EXISTENTE OU EDIFICAR E PROMOVER INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO? GÊNESE (ESQUECIDA) DO INTUITO HISTÓRICO DA NORMA

Nos termos do artigo 18.º, n.º 1, alínea a) do CIVA, às importações, transmissões de bens e prestações de serviços constantes da lista I, é aplicável a taxa reduzida de IVA, atualmente de 6%.

A atual redação da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA 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”*.

Esta redação foi introduzida pelo Pacote Mais Habitação, que veio prever e estipular diversas medidas e alterações legislativas numa tentativa de proteção do mercado e parque habitacional.

O mesmo diploma incluía uma norma transitória, nos termos da qual a nova redação da verba 2.23 não será aplicável aos seguintes casos: “a) *Pedidos de licenciamento, de comunicação prévia ou pedido de informação prévia respeitantes a operações urbanísticas submetidos junto da câmara municipal territorialmente competente antes da data da entrada em vigor da presente lei*; b) *Pedidos de licenciamento ou de comunicação prévia submetidas junto da câmara municipal territorialmente competente após a entrada em vigor da presente lei, desde que submetidas ao abrigo de uma informação prévia favorável em vigor*”.

A inclusão desta norma transitória impunha-se, na medida em que, como já aflorado e se aprofunda adiante, a nova redação da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA veio restringir o âmbito de aplicação da taxa reduzida às operações de reabilitação urbana.

Com efeito, a grande novidade da nova redação desta verba prende-se, justamente, com o respetivo âmbito de aplicação: deixa de estar previsto que a taxa reduzida de IVA se aplica a “*empreitadas de reabilitação urbana*”⁶, para passar a estar previsto que se aplica a “*empreitadas de reabilitação de edifícios*” – que é o mesmo que dizer que o âmbito de aplicação passou a ser bastante mais restrito.

Com efeito, até à entrada em vigor do Pacote Mais Habitação, era aplicável a taxa reduzida de IVA às empreitadas que cumprissem, cumulativamente, os seguintes requisitos:

- a) fossem qualificadas como empreitadas de reabilitação urbana à luz do Regime Jurídico da Reabilitação Urbana (“RJUR”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro (na redação dada pela Lei n.º 32/2012, de 14 de agosto);

⁶ Na redação anterior da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA: “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”.

- b) a empreitada fosse realizada:
 - i. em edifícios localizados em áreas de reabilitação urbana⁷ delimitadas nos termos legais; ou
 - ii. no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional.

De acordo com o RJRU, uma empreitada é qualificada como uma “*empreitada de reabilitação urbana*” (*lato sensu*) sempre que contemple um “*conjunto articulado de intervenções visando, de forma integrada, a reabilitação de uma determinada área*” (cfr. artigo 2.º, alínea h)), sendo subdivisível em dois tipos de reabilitação:

- a) “*Reabilitação de edifícios*”, entendida como a forma de intervenção destinada a conferir adequadas características de desempenho e de segurança funcional, estrutural e construtiva a um ou a vários edifícios, às construções funcionalmente adjacentes incorporadas no seu logradouro, bem como às frações eventualmente integradas nesse edifício, ou a conceder-lhes novas aptidões funcionais, determinadas em função das opções de reabilitação urbana prosseguidas, com vista a permitir novos usos ou o mesmo uso com padrões de desempenho mais elevados, podendo compreender uma ou mais operações urbanísticas (cfr. artigo 2.º, alínea i));
- b) “*Reabilitação urbana*” (*stricto sensu*), entendida 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 coletiva e de obras de construção, reconstrução, ampliação, alteração, conservação ou demolição dos edifícios (cfr. artigo 2.º, alínea j));

⁷ Adiante, “ARU”.

Em suma, para que uma determinada empreitada seja qualificada como uma empreitada de reabilitação urbana (*lato sensu*), é necessário que a mesma contribua, de forma articulada, para (i) assegurar a reabilitação dos edifícios que se encontrem degradados ou funcionalmente inadequados (i.e., para reposição da sua segurança, salubridade e arranjo estético), ou para (ii) reabilitar tecidos urbanos degradados ou em degradação (i.e., promover a modernização das infraestruturas, a sustentabilidade ambiental, a requalificação de espaços ou a melhoria das acessibilidade para cidadãos com mobilidade condicionada).

No que se refere ao conceito de “*área de reabilitação urbana*”, decorre da alínea b) do artigo 2.º do RJRU, que se trata de uma “*área territorialmente delimitada que, em virtude da insuficiência, degradação ou obsolescência dos edifícios, das infraestruturas, dos equipamentos de utilização coletiva e dos espaços urbanos e verdes de utilização coletiva, designadamente no que se refere às suas condições de uso, solidez, segurança, estética ou salubridade, justifique uma intervenção integrada, através de uma operação de reabilitação urbana aprovada em instrumento próprio ou em plano de pormenor de reabilitação urbana*”, constituindo-se como competência da Assembleia Municipal, sob proposta da Câmara Municipal (conforme n.º 1 do artigo 13.º do RJRU).

Ou seja, ao adotar os conceitos legais *supra* transcritos, o legislador pretendeu abranger, no conceito de reabilitação urbana, a qualificação e modernização dos espaços urbanos, o que envolve não só a reabilitação de construções existentes, como também a construção e reabilitação de equipamentos e infraestruturas das áreas urbanas que se encontram degradadas ou pouco desenvolvidas.

Tal racional decorre desde logo, do preâmbulo do diploma que aprovou o RJRU, no qual se pode ler que “*Parte-se de um conceito amplo de reabilitação urbana e confere-se especial relevo não apenas à vertente imobiliária ou patrimonial da reabilitação mas à integração e coordenação da intervenção, salientando-se a necessidade de atingir soluções coerentes entre os aspectos funcionais, económicos, sociais, culturais e ambientais das áreas a reabilitar. Deste modo, começa-se por definir os objectivos essenciais a alcançar através da reabilitação urbana, e determinar os princípios a que esta deve obedecer*”.

No mesmo preâmbulo, refere-se, ainda, que “(...) *é acentuada a vertente integrada da intervenção, dirigindo-se à reabilitação do edificado e à qualificação das infra-estruturas, dos equipamentos e dos espaços verdes e urbanos de utilização colectiva, com os objectivos de requalificar e revitalizar o tecido urbano*”.

A importância de um plano de reabilitação urbana assume, assim, no RJRU, um destacado relevo, reconhecendo o legislador, inclusivamente, a necessidade de atribuir benefícios fiscais à iniciativa privada, para que esta contribua para reabilitação da malha urbana das cidades. Com efeito, como se afirma naquele preâmbulo, da delimitação da ARU emerge “(...) *uma obrigação de definição dos benefícios fiscais associados aos impostos municipais sobre o património. Decorre também daquele acto a atribuição aos proprietários do acesso aos apoios e incentivos fiscais e financeiros à reabilitação urbana. O acto de delimitação da área de reabilitação urbana, sempre que se opte por uma operação de reabilitação urbana sistemática (...)*”.

Ora, a nova redação da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA veio restringir a sua aplicação apenas à *reabilitação de edifícios*, deixando, assim, cair a atribuição do benefício à reabilitação urbana no seu sentido amplo acima descrito, que inclui igualmente edificado novo, o que parece conflitar com o objetivo enunciado no preâmbulo do RJRU, de incentivar os privados a participar no processo de reabilitação das cidades, entendido de forma holística.

b) DEFINIÇÃO DE REABILITAÇÃO DE EDIFÍCIOS E IMPLICAÇÕES PRÁTICAS DA NOVA REDAÇÃO E DO REGIME TRANSITÓRIO

Como vimos, a nova redação da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA refere-se agora apenas a empreitadas de “*reabilitação de edifícios*”. Ora, recuperando o conceito de reabilitação de edifícios *supra* referido, temos que deixa de estar abrangida pelo âmbito da aplicação da norma a reabilitação urbana no sentido de modernização e revitalização da

malha urbana em termos globais (i.e. construção nova), passando este preceito a incluir apenas a reabilitação de edifícios já existentes.

Vejamos: a reabilitação de edifícios é entendida, nos termos do RJRU, como a forma de intervenção destinada a conferir adequadas características de desempenho e de segurança funcional, estrutural e construtiva *a um ou a vários edifícios*, às *construções* funcionalmente adjacentes incorporadas no seu logradouro, bem como às frações eventualmente integradas nesse edifício, ou a conceder-lhes novas aptidões funcionais, determinadas em função das opções de reabilitação urbana prosseguidas.

Aparentemente, sob a égide de uma política de proteção à habitação, o legislador terá considerado que deixa de ser relevante a promoção do investimento imobiliário na reabilitação das cidades como um todo, para passar a ser meramente relevante a reabilitação de edifícios *stricto sensu*, o que, como *infra* se verá, está em linha com a interpretação que a AT, a certa altura, fez da anterior redação da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, e que os tribunais arbitrais genericamente rejeitaram⁸.

Se dúvidas houvesse, a AT veio esclarecê-las no Ofício-Circulado n.º 25003, de 30 de outubro, aí afirmando que “*A verba passa a abranger apenas: – as empreitadas de reabilitação de edifícios; – as empreitadas de construção ou reabilitação de equipamentos de utilização coletiva de natureza pública, quando, em qualquer dos casos, digam respeito a imóveis localizados em área de reabilitação urbana (...)*”, sendo que “*estão excluídas as empreitadas que consistam em operações de construção de edifícios novos*”.

Ora, como resulta das definições *supra* referidas, até à entrada em vigor da nova redação da lei, em que se previa a aplicação da taxa reduzida de IVA de 6% às empreitadas de reabilitação urbana, o leque de situações potencialmente abrangidas pela norma era razoavelmente alargado e as Câmaras Municipais poderiam, de forma mais ampla, qualificar

⁸ Sobre esta posição da AT e o entendimento dos Tribunais Arbitrais, vejam-se, a título de exemplo, as decisões arbitrais proferidas nos processos n.ºs 404/2022-T, de 30.10.2023 e 517/2023-T, de 12.12.2023, ambas disponíveis em *caad.org.pt*.

obras como sendo de reabilitação urbana em função das suas necessidades e características específicas do território que gerem e administram.

Lendo a alteração da verba 2.23 introduzida pelo Pacote Mais Habitação, poderia pensar-se estar em causa um mero jogo de palavras, mas o que é certo é que a terminologia utilizada tem impacto efetivo e poderá estar em causa a diferença entre poder utilizar uma taxa reduzida de IVA na revitalização de todo um terreno baldio degradado e inutilizado ou apenas poder aplicar essa taxa em intervenções pontuais em edifícios pré-existentes. Ou, dito de outra forma, é a diferença entre desincentivar o primeiro tipo de intervenção, restringindo o incentivo apenas ao segundo.

O tempo dirá de que forma esta nova redação da verba limita e impacta a efetiva reabilitação urbana e intervenção urbanística e se os Municípios terão capacidade de se substituir ao investimento privado na reabilitação do seu parque imobiliário, que não se restringe apenas a edifícios já construídos.

Importa, ainda, realçar que o Pacote Mais Habitação previu um regime transitório, nos termos do qual a nova redação da verba 2.23 não será aplicável aos casos em que, em traços gerais, os formalismos previstos no RJRU para as operações urbanísticas em questão (licenciamento, comunicação prévia ou pedido de informação prévia) forem, conforme acima se referiu, reportáveis a data anterior à entrada em vigor do Pacote Mais Habitação.

Conforme explicitou a AT no citado Ofício-Circulado n.º 25003, de 30 de outubro, nesses casos, será aplicável a redação da verba 2.23 anteriormente em vigor. Por esse motivo, refere a AT que “*«as empreitadas de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico, realizadas em imóveis ou em espaços públicos localizados em áreas de reabilitação urbana delimitadas nos termos legais (...)»*” cuja realização, total ou parcial, ocorra a partir da entrada em vigor da Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro, na sequência de pedido de licenciamento, de comunicação prévia ou de pedido de informação prévia nos termos previstos na norma transitória, podem, ainda, beneficiar da aplicação da taxa reduzida”.

Deste modo, as mesmas questões que se colocavam quanto aos requisitos necessários à aplicação da taxa reduzida de IVA quanto às empreitadas de reabilitação urbana à luz da redação anterior da verba 2.23 (e que *infra* referimos em maior detalhe) continuarão a colocar-se a empreitadas que, muito embora sejam realizadas total ou parcialmente durante a vigência do Pacote Mais Habitação, se encontrem nas circunstâncias descritas no regime transitório.

Aliás, prova disso mesmo é a referência que a AT faz como conclusão do ponto do Ofício-Circulado acima citado relativo ao regime transitório. Como aí se pode ler, “*Como se verificava no período de vigência da redação anterior da verba 2.23, nas operações abrangidas pela norma transitória, os sujeitos passivos responsáveis pela liquidação do imposto à taxa reduzida devem estar aptos a provar que o imóvel se localiza em área de reabilitação urbana delimitada nos termos legais e que a empreitada nele realizada está conforme a estratégia de reabilitação urbana ou o programa estratégico de reabilitação urbana contidos em operação de reabilitação urbana aprovada nos termos do Regime Jurídico da Reabilitação Urbana*”.

Ora, esta é, importa realçar, a visão da AT, sendo que o Ofício-Circulado em causa não tem força de lei⁹, e há casos em que a jurisprudência tem, de facto, acolhido esta visão, havendo, contudo, outros em que a tem rejeitado, tema que se abordará adiante em maior detalhe.

c) PROPOSTA DE SOLUÇÃO

De acordo com a informação constante da hipótese prática enunciada, em causa está uma empreitada de reabilitação de edifício localizado em ARU. Quanto à pura reabilitação

⁹ A este respeito, veja-se a decisão arbitral proferida no processo n.º 493/2021-T, na qual se afirma que “*As orientações genéricas (instruções administrativas) ínsitas em circulares ou ofícios-circulados, que visam a uniformização de interpretação e aplicação das leis tributárias, só vinculam os funcionários e os órgãos da Autoridade Tributária e Aduaneira, não vinculam os contribuintes*”.

do hotel, pretendendo-se dotar o mesmo das condições técnicas legalmente exigidas ao seu funcionamento, pode ser considerado dentro da previsão da nova redação da verba. De acordo com a alínea i) do artigo 2.º do RJRU, esta poderá considerar-se como uma forma de intervenção destinada a conferir adequadas características de desempenho e segurança funcional ao edifício em causa, com vista a permitir o mesmo uso com padrões de desempenho mais elevados, assim se preenchendo o conceito de reabilitação de edifício.

Acresce que o edifício está localizado na ARU da cidade de Gaia, que é uma das ARU's aprovadas pela Câmara Municipal de Vila Nova de Gaia, de acordo com a informação disponível no respetivo site¹⁰.

Contudo, para a localização deste imóvel, não se encontra aprovada qualquer ORU. À luz da interpretação que a AT faz da redação atual da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, nos termos do Ofício-Circulado n.º 25003, de 30.10.2023, da Área de Gestão Tributária – IVA, basta que o imóvel objeto da empreitada de reabilitação se situe em ARU, deixando de ser necessário que a sua localização esteja a coberto de uma ORU aprovada pelo Município. Assim, estando em causa uma reabilitação de edifício, localizando-se o imóvel em ARU e não se tratando de edificado novo, será aplicável a taxa reduzida de IVA, nos termos conjugados do artigo 18.º, n.º 1, alínea a) do CIVA e da redação e interpretação atuais da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA.

É, ainda, de realçar que, no que se refere à demais construção e reabilitação da envolvente, tendo lugar um novo edificado, terá de ser aplicada à empreitada o IVA à taxa normal, porquanto, considerando a nova redação da verba, e o entendimento da AT vertido no Ofício-Circulado n.º 25003, de 30.10.2023, da Área de Gestão Tributária – IVA, à luz do RJRU, a construção de edifícios novos está excluída do conceito de reabilitação de edifícios, pelo que não é possível aplicar a taxa reduzida de IVA à luz da verba 2.23 do CIVA nesses casos.

¹⁰In <https://www.gaiurb.pt/pages/778>.

II.III. SERIA A SOLUÇÃO DIFERENTE AO ABRIGO DA REDAÇÃO ANTERIOR DA VERBA 2.23?

a) REDAÇÃO E REQUISITOS DA VERBA 2.23 DA LISTA I DO CIVA

Conforme acima mencionado, antes da entrada em vigor do Pacote Mais Habitação, a verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA determinava a aplicação da taxa reduzida de IVA às 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 outros) delimitadas nos termos legais, ou no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional.

b) O CONCEITO DE REABILITAÇÃO URBANA

O CIVA, muito embora recorresse, designadamente na anterior redação da verba 2.23 da Lista I, ao conceito de reabilitação urbana, não contém uma definição do mesmo.

Ora, nos termos do disposto no artigo 11.º, n.º 2, da LGT, sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer diretamente da lei.

O conceito de reabilitação urbana encontra-se definido nos termos do artigo 2.º, alínea j), do RJRU, aí se fazendo referência, não apenas à manutenção do património urbanístico e imobiliário existente, como igualmente à sua modernização, designadamente através de obras de construção de edifícios.

Trata-se, conforme já antes realçado, de um conceito amplo de reabilitação urbana. Com efeito, a reabilitação urbana é expressamente reconhecida como um meio que permite “(...) contribuir, de forma articulada, para assegurar a reabilitação dos tecidos urbanos

degradados ou em degradação”, promovendo, quanto às áreas urbanas, “(...) o fomento da revitalização urbana orientada por objetivos estratégicos de desenvolvimento urbano, em que as ações de natureza material sejam concedidas de forma integrada e ativamente combinadas na sua execução com intervenções de natureza social e económica”, implicando, entre outros, a “modernização das infraestruturas urbanas, com a igualização tendencial de oportunidades dos cidadãos no acesso às infraestruturas (...)”¹¹.

Na verdade, *“a reabilitação urbana deve contribuir para recuperar, modernizar e requalificar os edifícios e o conjunto em que se inserem, incluindo as infraestruturas urbanas, os espaços verdes, os espaços urbanos e os equipamentos de utilização coletiva que se encontrem degradados, em degradação ou sejam funcionalmente inadequados”*.

Verifica-se, ainda, que a reabilitação urbana vai ao encontro da *“necessidade de fomentar uma interligação entre as funções residenciais e as funções económicas”¹².*

Finalmente, no que concretamente respeita às finalidades de habitação que a reabilitação urbana deve prosseguir, veja-se o entendimento de FERNANDA PAULA OLIVEIRA, DULCE LOPES e CLÁUDIA ALVES, segundo o qual *“a reabilitação urbana pode e deve desempenhar um papel relevante, de garantia na disponibilização de habitação de qualidade, posto que, naturalmente, a ocupação das áreas de reabilitação urbana, depois desta ocorrer, seja permeada por imperativos de equidade social (...). Por este motivo, e não obstante a reabilitação poder envolver a refuncionalização de espaços incluídos na área de reabilitação urbana, um dos seus objetivos é o da disponibilização de habitação nesses espaços (...)”¹³.*

Decorre do exposto, que mais do que reedificar ou reconstruir, o regime da reabilitação urbana, à luz do que se encontra plasmado no RJRU e do que é o entendimento alargado da doutrina, tem como racional a revitalização dos espaços urbanos. Ou seja, o que

¹¹ Cfr. FERNANDO REIS CONDESSO, *Direito do Ambiente – Ambiente e Território, Urbanismo e Reabilitação Urbana*, 2.ª edição, Coimbra, Almedina, 2017, pp. 281 e 282.

¹² Cfr. FERNANDA PAULA OLIVEIRA, DULCE LOPES e CLÁUDIA ALVES, *Regime Jurídico da Reabilitação Urbana Comentado*, Coimbra, Almedina, 2011, p. 34.

¹³ Cfr. FERNANDA PAULA OLIVEIRA, DULCE LOPES e CLÁUDIA ALVES, *Regime Jurídico ...*, ob. cit., p. 28.

se visa é a reabilitação no verdadeiro sentido da palavra – intervenção urbanística com o intuito de qualificar, repor ou garantir as necessidades urbanísticas dos Concelhos e que pode passar por dotar determinada área (já edificada ou não) de redes viárias, redes de eletricidade, iluminação pública, ou outras características de desempenho e segurança funcional, estrutural e construtiva (dentro do regime legal aplicável – RJRU) e que permitem intervencionar territórios degradados.

Nesse sentido, a aplicação de uma taxa reduzida da IVA possibilita e impulsiona investimento de revitalização e de efetiva reabilitação da malha urbana do território, tal como foi pretendido pelo legislador, ou teria sido pretendido pelo legislador até à data da entrada em vigor do Pacote Mais Habitação.

c) O CAMINHO INTERPRETATIVO PERCORRIDO PELA AT

No tema da taxa de IVA aplicável às empreitadas de reabilitação urbana, como em outros, o percurso percorrido pela doutrina AT foi, relativamente à redação da verba 2.23 anterior à entrada em vigor do Pacote Mais Habitação, sinuoso e imprevisto.

Com efeito, a AT começou por prestar informações vinculativas atendendo àqueles que eram, efetivamente, a letra e o espírito da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA. Veja-se, a título de exemplo, a informação vinculativa prestada no processo n.º 256, em 12.01.2010, na qual a AT afirma que:

- (i) *“a principal condição para que possa ser aplicada a taxa reduzida às empreitadas de reabilitação urbana (...) é que os imóveis estejam localizados em áreas de reabilitação urbana legalmente delimitadas”;*
- (ii) *“nem o empreiteiro nem o dono da obra necessitam de efectuar qualquer procedimento para efeitos de aplicação da taxa reduzida de IVA às empreitadas enquadráveis na mencionada verba 2.23, bastando, para o efeito, que se encontrem reunidos os requisitos constantes daquele normativo”.*

Este entendimento viria a ser refletido, em traços gerais, noutras informações vinculativas relativas ao âmbito e requisitos de aplicação da taxa reduzida de IVA nos termos da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA¹⁴.

Surpreendentemente, numa informação vinculativa prestada no processo n.º 11902, de 02.08.2017, a AT entendeu que, mesmo que o imóvel objeto de uma empreitada de reabilitação urbana não estivesse localizado numa ARU, desde que a sua construção, legalmente existente, tivesse sido concluída há pelo menos 30 anos e, em virtude da sua insuficiência, degradação ou obsolescência, se justificasse uma intervenção de reabilitação destinada a conferir adequadas características de desempenho e de segurança funcional, estrutural e construtiva, nos termos estabelecidos no artigo 77.º-A, do RJRU, estaria em causa uma empreitada de reabilitação urbana a que se refere a alínea j) do artigo do mesmo RJRU, abrangida pela verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, sendo tributada à taxa reduzida de IVA, ao abrigo da a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA. Este entendimento, porém, viria a ser contrariado pela informação vinculativa prestada em 03.04.2019, no processo n.º 14676, no qual a AT afirmou que, independentemente de se tratar de imóvel construído há mais de 30 anos, não estando o mesmo localizado em ARU, não estaria a coberto da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA.

A partir de 2018, a AT passou a referir, em algumas informações vinculativas relativas à aplicação da taxa reduzida de IVA nos termos da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, que muito embora esta norma não exigisse *“qualquer formalismo especial além da verificação das condições nelas constantes, é conveniente que o sujeito passivo seja possuidor de um documento, emitido pelo respetivo Município, que comprove a localização do imóvel dentro de uma área delimitada de reabilitação urbana, nos termos do diploma*

¹⁴ De que são exemplo as proferidas nos processos n.ºs 728 de 16.06.2010, 1478 de 04.01.2011, 8323 de 16.04.2015, 9650 de 09.12.2015, 10048 de 21.03.2016, 12207 de 26.07.2017, 12446 de 26.10.2017, 12432 de 08.11.2017, 12402 de 14.11.2017, 13727 de 18.06.2018, todas disponíveis em www.portaldasfinancas.gov.pt. Na verdade, dir-se-á que, entre 2010 e 2017, as informações vinculativas prestadas pela AT relativamente à verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA estariam relacionadas, as mais das vezes, com a questão de saber se o fornecimento de determinados bens em certas condições (por exemplo, fornecimento de cozinha com instalação, fora ou dentro da empreitada) estaria abrangido pela taxa reduzida de IVA.

concernente a este tipo de operação”¹⁵. Assim, nesta fase, e de acordo com a análise da AT vertida em diversas informações vinculativas, a aplicabilidade da taxa reduzida de IVA a empreitadas de reabilitação urbana estava dependente de (i) o imóvel estar localizado em ARU definida pelo Município (sendo recomendável que o sujeito passivo pudesse comprová-lo através de documento emitido pelo Município); (ii) em causa estar uma *empreitada* de reabilitação urbana, à luz do conceito do Código Civil (o que significava, por exemplo, que a prestação de serviços e fornecimento de bens que não estivessem incluídos na faturação geral da referida empreitada estariam sujeitos à taxa normal de IVA) e dos requisitos e formalidades previstos no RJRU (pelo que, se por exemplo, a execução da empreitada não fosse precedida de licenciamento e/ou admissão de comunicação prévia previstos no RJRU, não seria aplicável a taxa reduzida de IVA¹⁶).

Poder-se-ia entender, já nesta fase, que a posição da AT excedia a letra da lei, na medida em que da verba 2.23 não resultava qualquer exigência quanto a documentos camarários¹⁷, nem tão-pouco esta norma fazia depender a aplicação da taxa reduzida de IVA do cumprimento das formalidades previstas no RJRU.

Contudo, ainda sem que qualquer alteração legislativa se verificasse (note-se que a norma em causa permaneceu inalterada desde 2009 até 2023), a AT iria mais além, aditando à sua visão *extra legem* um novo requisito. Com efeito, como se pode ler em informação vinculativa prestada em 24.06.2020, processo n.º 17858, a AT entendeu que “(...) *caso a entidade competente para o efeito (Câmara Municipal), comprove que a operação aqui em análise se integra em área de reabilitação urbana e consubstancia uma operação de reabilitação urbana, ser-lhe-á, verificados que sejam os restantes condicionalismos (nomeadamente tratar-se de empreitada) aplicável a taxa reduzida do imposto, a que se*

¹⁵ Assim, cfr. informações vinculativas prestadas nos processos n.ºs 12772 de 05.02.20218, 13835, de 26.07.2018, 13957 de 03.08.2018 e 14610 de 28.12.2018, todas disponíveis em www.portaldasfinancas.gov.pt.

¹⁶ Neste sentido, cfr. a informação vinculativa prestada no processo n.º 13892, de 28.06.2018, disponível em www.portaldasfinancas.gov.pt.

¹⁷ Assim, cfr. voto de vencida da Árbitra Adjunta Catarina Belim na decisão arbitral proferida no processo n.º 295/2022-T, disponível em caad.org.pt.

refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA”. A AT introduziu, assim, a necessidade de estar em causa uma operação de reabilitação urbana¹⁸ (para além, como já se exigia até então e decorre efetivamente da lei, de ter de se tratar de imóvel localizado em ARU) e se essa existência ser comprovada pela Câmara Municipal, divergindo de inúmeras informações vinculativas sobre a mesma questão em que tal requisito não foi imposto¹⁹.

Esta alteração na posição da AT relativamente aos requisitos de que depende a aplicação da taxa reduzida de IVA nos casos de empreitadas de reabilitação urbana, ao abrigo da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, manter-se-ia até à alteração da redação desta verba, operada pela Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro (i.e., pelo Pacote Mais Habitação)²⁰, tendo dado origem a diversos processos judiciais, os quais também não foram solucionados de forma unânime pelos tribunais, como veremos de seguida.

d) JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS NACIONAIS

A jurisprudência nacional, por seu turno, também ainda não solucionou de forma uniforme a questão da interpretação da verba 2.23 na sua redação anterior ao Pacote Mais Habitação.

Esta temática tem vindo a ser objeto de diversas decisões arbitrais do tribunal arbitral em matéria tributária, sendo que, nesta sede, a jurisprudência se divide essencialmente em duas correntes:

¹⁸ Adiante, “ORU”.

¹⁹ Destacando o volte-face na posição da AT, veja-se o voto de vencida da Árbitra Adjunta Catarina Belim, na decisão arbitral proferida no processo n.º 295/2022-T, de 01.03.2023, na qual se pode ler que “(...) durante décadas a Requerida bastou-se com uma certidão emitida pela Câmara de que o imóvel estava localizado na ARU (Área de Reabilitação Urbana), para legitimar a aplicação da taxa reduzida contida na verba 2.23 aqui em discussão (não obstante tal certidão não ser exigida pelo Código do IVA ou outra legislação complementar era já emitida pelas Câmaras Municipais, para satisfazerem o solicitado pela AT). São dezenas de informações vinculativas publicadas neste sentido”.

²⁰ Tendo sido sancionada em várias outras informações vinculativas, designadamente as prestadas nos processos n.ºs 21440, de 01.07.2021, 22521, de 11.01.2022, 25085 de 30.11.2023, 25126 de 12.12.2023, 25493 de 19.12.2023, 25269 de 30.12.2023, todas disponíveis em www.portaldasfinancas.gov.pt.

- (i) uma parte das decisões aceita a posição da AT, defendendo que o mero licenciamento de uma construção em local inserido numa ARU, sem que haja a prévia aprovação de uma ORU, não permite qualificar a empreitada como sendo de reabilitação urbana para efeitos do RJRU e, por conseguinte, da verba 2.23 da lista I do CIVA, pelo que não é possível aplicar a taxa reduzida de IVA²¹;
- (ii) outra parte que entende que, para aplicação da taxa reduzida de IVA a empreitadas de reabilitação urbana basta que se demonstre que o imóvel está localizado em ARU, porquanto a delimitação e aprovação de ARU, nos termos do artigo 14.º do RJRU, confere de forma direta o acesso aos apoios e incentivos fiscais à reabilitação urbana, entre os quais a possibilidade de acesso à taxa reduzida de IVA de 6% constante da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA²².

No tocante à primeira destas teses, para sustentar que a aplicação da taxa reduzida de IVA nos termos da verba 2.23 depende da aprovação de uma ORU à data do licenciamento da obra, o Tribunal tem-se socorrido do disposto no artigo 7.º, n.º 1, do RJRU, à luz do qual a reabilitação urbana nas ARUs resulta da aprovação (i) da delimitação de ARUs; e (ii) da ORU a desenvolver nas ARUs delimitadas, através de instrumento próprio ou de um plano de pormenor de reabilitação urbana. À luz das decisões arbitrais que subscrevem este entendimento, o n.º 4 do referido artigo 7.º do RJRU reforça esta ideia, na medida em que dispõe que a cada ARU corresponde uma ORU. Assim, com base no elemento sistemático e

²¹ Neste sentido, cfr., entre outras, decisões arbitrais proferidas nos processos n.ºs 404/2022-T, de 30.01.2023, 3/2023-T, de 31.07.2023, 93/2023-T, 14.08.2023, 517-2023-T, de 12.12.2023, todas disponíveis em *caad.org.pt*. Note-se que, algumas destas decisões contam, contudo, com votos de vencido. Veja-se, a título de exemplo a decisão arbitral proferida no processo n.º 517/2023-T, no qual a Árbitra Adjunta Clotilde Celorico Palma refere que, na sua opinião, a verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, na sua redação anterior, abrange construção nova e casos de existência de ARU sem ORU.

²² Neste sentido, cfr., entre outras, decisões arbitrais proferidas nos processos n.ºs 137/2022-T, de 22.07.2022, 2/2023-T, de 16.10.2023 e 354/2023-T, de 10.11.2023, todas disponíveis em *caad.org.pt*.

teleológico da interpretação, que se entende não serem contrariados pelo elemento literal²³, conclui-se que, para efeitos de aplicação da taxa reduzida de IVA nos termos da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, o conceito de empreitada de reabilitação urbana só estará preenchido quando as obras em causa se referirem a imóvel localizado em ARU e no âmbito de uma ORU aprovada nos termos do artigo 16.º do RJRU²⁴.

A segunda das teses acima enunciadas, por sua vez, resulta, também, dos elementos literal, sistemático e teleológico da interpretação, embora aplicados em termos distintos. Com efeito, nas decisões arbitrais nas quais o Tribunal entendeu que basta a localização do imóvel em ARU para que se entenda estar-se perante uma empreitada de reabilitação urbana para efeitos da aplicação da taxa reduzida de IVA, o primeiro daqueles elementos que surge invocado é o literal: é que da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA não resulta qualquer referência ao conceito de ORU, da mesma forma que não se exige qualquer certificação da existência de tal ORU pela Câmara Municipal. Por esse motivo, na linha destas decisões (ou votos de vencido²⁵), entender que a taxa reduzida de IVA apenas será aplicável no caso de empreitadas relativas a imóveis localizadas em ARU com ORU aprovada importará o

²³ Como se afirma na decisão arbitral proferida no processo n.º 3/2023-T, de 31.07.2023, “(...) só há reabilitação urbana, na aceção do RJRU – o diploma específico a que alude a norma fiscal – quando, a par de delimitação da área de reabilitação urbana, o município proceda, igualmente, à programação estratégica das atividades a realizar naquela zona, através da aprovação da operação de reabilitação urbana. Neste sentido, quando na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA se faz alusão a “empreitadas de reabilitação urbana”, 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”.

²⁴ Um dos argumentos muitas vezes invocados pelos sujeitos passivos para sustentar que a localização do imóvel em ARU é suficiente para que se esteja perante uma empreitada de reabilitação urbana é o facto de o artigo 14.º, alínea b) do RJRU determinar que a delimitação de uma ARU confere aos proprietários e titulares de outros direitos, ónus e encargos sobre os edifícios ou frações nela compreendidos o acesso aos apoios e incentivos fiscais e financeiros à reabilitação urbana. Na decisão arbitral proferida no processo n.º 517/2023-T, o Tribunal Arbitral reconhece que daquela norma decorre que haverá potencialmente efeitos decorrentes da mera delimitação da ARU, muito embora não no caso se edifícios novos, a construir em local em que inexistia qualquer construção, uma vez que o citado artigo 14.º, alínea b) do RJRU se reporta a proprietários e titulares de outros direitos sobre edifícios e frações.

²⁵ Cfr. os votos de vencido das Árbitras Adjuntas Catarina Belim, no processo n.º 295/2022-T, de 01.03.2023 e Clotilde Celorico Palma, no processo n.º 517/2023-T, de 12.12.2023, disponíveis em caad.org.pt.

desrespeito pelos princípios da legalidade, na sua vertente de tipicidade²⁶, e da proporcionalidade²⁷. Com efeito, tal posição implica admitir que se criem, por via administrativa, regras de incidência e de taxa de imposto com as quais o sujeito passivo não poderia, razoavelmente, contar. De acordo com as decisões arbitrais que subscrevem este ponto de vista, os elementos históricos e teleológico da interpretação apontam no mesmo sentido, i.e., da suficiência da localização do imóvel em ARU (sem ORU) para que seja aplicável a taxa reduzida de IVA. Com CLOTILDE CELORICO PALMA, “*Sendo um dado público que tal regime foi elaborado pelo Professor Doutor Carlos Baptista Lobo, concluímos claramente que, em conformidade com os elementos histórico, teleológico e sistemático da interpretação das normas, o conceito acolhido é intencionalmente amplo, abrangendo construção nova e não exigindo aprovação de ORU (veja-se neste sentido, Vídeo Conferência IVA e Reabilitação Urbana, dos Colégios da Especialidade dos Impostos sobre o Consumo e sobre o Património da Ordem dos Contabilistas Certificados e da Associação Fiscal Portuguesa, ocorrida a 7 de Março de 2023, disponível em <https://www.afp.pt/calendario/764-webinar-iva-e-reabilitacao-urbana>*”²⁸.

A este respeito foi já interposto recurso por oposição entre decisões arbitrais, na sequência da decisão arbitral proferida no processo n.º 295/2022-T, tendo sido identificada como decisão fundamento a proferida no processo n.º 404/2022-T. Contudo, o STA entendeu que o motivo da divergência entre as duas decisões residia na apreciação de uma questão de facto – i.e., em saber se resultava ou não demonstrado que o imóvel em causa se situava em área abrangida por ORU aprovada –, o que constitui matéria excluída deste tipo de recurso, cujo âmbito se restringe a questões de direito²⁹. Deste modo, o STA entendeu não haver

²⁶ Cfr. artigo 103.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa (“CRP”).

²⁷ Cfr. artigo 266.º, n.º 2 da CRP. Referindo-se concretamente à inobservância do princípio da proporcionalidade neste caso, cfr. voto de vencida da Árbitra Adjunta Catarina Belim constante da decisão arbitral proferida no processo n.º 295/2022-T, de 01.03.2023, disponível em caad.org.pt.

²⁸ Cfr. voto de vencida constante da decisão arbitral proferida no processo n.º 517/2023-T, de 12.12.2023, disponível em caad.org.pt.

²⁹ Cfr. Acórdão do STA, de 22.11.2023, processo n.º 044/23.4BALSB, no qual se pode ler que “*Na verdade, analisando as duas decisões em apreço, temos por adquirido que as soluções encontradas acabam, no final, por assentar sobretudo na análise e apreciação da relevância da prova disponível nos autos para o*

verdadeira oposição entre as decisões arbitrais recorrida e fundamento, não tendo chegado a pronunciar-se sobre a questão de fundo, ou seja, sobre os requisitos de aplicação da verba 2.23 da lista I anexa ao CIVA na redação anterior ao Pacote Mais Habitação. Como se pode ler neste Acórdão do STA, de 22.11.2023, processo n.º 044/23.4BALSb, “*Na verdade, analisando as duas decisões em apreço, temos por adquirido que as soluções encontradas acabam, no final, por assentar sobretudo na análise e apreciação da relevância da prova disponível nos autos para o preenchimento da matéria vertida na verba 2.23. da Lista I anexa ao CIVA com referência à prova do enquadramento dessa intervenção em operação de reabilitação urbana aprovada, o que significa que a apreciação dos elementos de facto postos em destaque em cada um das decisões e a formulação de juízos sobre a sua suficiência ou insuficiência constitui matéria casuística e envolve juízos de facto cuja apreciação está fora do âmbito do recurso de uniformização de jurisprudência, que está circunscrito a questões de direito e às quais igualmente se limita a competência do Supremo Tribunal Administrativo, na sua qualidade de Tribunal de revista*”.

Num outro, em que, na decisão recorrida (processo arbitral n.º 93/2023-T), se discutiu se uma empreitada de reabilitação de imóvel localizado em ARU sem ORU poderia estar abrangida pela taxa reduzida de IVA nos termos da verba 2.23, e na decisão fundamento (processo arbitral n.º 137/2022-T) se analisou o conceito de empreitada, de reabilitação urbana e se concluiu que a verba 2.23 apenas exigia que, estando em causa uma empreitada de reabilitação urbana, a mesma tivesse por objeto um imóvel localizado em ARU, sendo apenas essa localização que se impunha apurar, o STA entendeu não estar em causa uma

preenchimento da matéria vertida na verba 2.23. da Lista I anexa ao CIVA com referência à prova do enquadramento dessa intervenção em operação de reabilitação urbana aprovada, o que significa que a apreciação dos elementos de facto postos em destaque em cada um das decisões e a formulação de juízos sobre a sua suficiência ou insuficiência constitui matéria casuística e envolve juízos de facto cuja apreciação está fora do âmbito do recurso de uniformização de jurisprudência, que está circunscrito a questões de direito e às quais igualmente se limita a competência do Supremo Tribunal Administrativo, na sua qualidade de Tribunal de revista”. É de realçar que o crivo do STA na análise do que são decisões arbitrais em oposição, concretamente no que ao tema em análise respeita, tem-se revelado especialmente exigente. Numa situação em que na decisão recorrida se discutiu se uma empreitada de reabilitação de um imóvel localizado em ARU sem ORU poderia estar abrangida pela taxa reduzida de IVA nos termos do artigo

oposição entre decisões arbitrais. Como se pode ler no Acórdão deste Tribunal, de 21.02.2024, processo n.º 0167/23.0BALSB, *“aquilo que esteve na base da **decisão arbitral fundamento** constitui o ponto de partida da actividade vertida na **decisão arbitral recorrida**, (...) concluindo que “Não se encontrando aprovada, para uma determinada “Área de Reabilitação Urbana”, uma “Operação de Reabilitação Urbana,” nos termos do n.º 1 do art.º 7º do Regime Jurídico da Reabilitação Urbana (DL n.º 307/2009, de 23 de Outubro), uma empreitada de obra sobre prédio localizado dentro dessa área não pode ser qualificada como “empreitada de reabilitação urbana”, para efeitos de aplicação da verba 2.23 da Lista I do Código do IVA, pois não existe uma situação legal de “reabilitação urbana”. Assim, é incontornável que a decisão arbitral recorrida (...) fez uma abordagem distinta em relação à decisão arbitral fundamento, colocando-se numa posição de princípio totalmente diferente, ou seja, a jusante dessa mesma decisão, o que nos remete para um enquadramento e análise diferentes, com natural reflexo ao nível da respectiva decisão”*.

É de realçar que o crivo do STA na análise do que são decisões arbitrais em oposição para efeitos do recurso previsto no artigo 25.º, n.º 2 do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária³⁰, concretamente no que ao tema em análise respeita, tem-se revelado especialmente exigente. E muito embora esta exigência seja compreensível à luz do que é o regime do recurso do recurso para uniformização de jurisprudência regulado pelo artigo 152.º do CPTA (que é o regime seguido no caso do recurso da decisão arbitral previsto no artigo 25.º, n.º 2 do RJAT), deixa sem uma pronúncia do tribunal de cúpula da jurisdição administrativa e fiscal estadual uma questão cuja solução certamente dela beneficiaria.

³⁰ Adiante, “RJAT”.

e) PROPOSTA DE SOLUÇÃO

A solução da hipótese prática acima enunciada à luz da doutrina administrativa e da jurisprudência dos tribunais nacionais pode ser diversa, conforme resulta do que acima se expôs.

Tendemos a identificar-nos com a posição inicial da AT, que foi talvez a mais fiel à letra e espírito da lei: para aplicação da taxa reduzida de IVA ao abrigo da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, não se exige qualquer procedimento específico. Antes, o que se impõe, é que em causa esteja um imóvel objeto de uma empreitada de reabilitação urbana e que o mesmo esteja localizado em ARU definida pelo respetivo Município (e sem que para o efeito haja o sujeito passivo de estar em posse de um documento que ateste essa localização, desde logo porque a delimitação a ARU é publicada em Diário de República). Todas as exigências que vão além destes requisitos (designadamente, a alegada necessidade de o imóvel estar localizado em área abrangida por ORU aprovada e os formalismos do RJRU referentes ao licenciamento e comunicação prévia terem de ter sido previamente observados) não podem ser, a nossa ver, fundamento da rejeição da aplicação da taxa reduzida de IVA ao abrigo da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA. Por diversas ordens de razões.

Em primeiro lugar, com BAPTISTA MACHADO, não obstante existam outros elementos que auxiliam o intérprete, “[o] texto é o ponto de partida da interpretação”³¹. Daqui decorre, conforme afirma aquele Autor, que o elemento literal tem uma “(...) função negativa: a de eliminar aqueles sentidos que não tenham qualquer apoio, ou pelo menos um qualquer «correspondência» ou ressonância nas palavras da lei”³². Por outro lado, e à luz do que dispõe o artigo 9.º, n.º 3 do Código Civil³³, 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. Ora, nada na letra da lei aponta no sentido de ser

³¹ Cfr. JOÃO BAPTISTA MACHADO, *Introdução do Direito e ao Discurso Legitimador*, Coimbra, Almedina, 2002, p. 182.

³² IDEM, *ibidem*, p. 182.

³³ Adiante, “CC”.

necessário, para que a taxa reduzida de IVA seja aplicável, (i) que o imóvel se localize em área abrangida por ORU, (ii) que o sujeito esteja em posse de documento emitido pelo Município atestando a localização do imóvel em ARU e ORU e (iii) que os formalismos exigidos pelo RJRU referentes ao licenciamento e comunicação prévia tenham sido cumpridos previamente.

Por outro lado, parece-nos que o elemento sistemático da interpretação apenas reforça esta ideia. Com efeito, a redação anterior da verba 2.23 referia-se a “*empreitadas de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico*”. A definição de reabilitação urbana foi já amplamente explorada acima, sendo inegável que, tanto a letra da lei (concretamente, do artigo 2.º, alínea j) do RJRU), como o preâmbulo do RJRU, como ainda a doutrina que analisa o conceito de reabilitação urbana, convergem na afirmação de que este é um conceito amplo, que inclui não apenas a recuperação do edificado, como também o edificado novo, desde que em causa esteja a renovação da malha urbana globalmente considerada. Acresce que, ainda que se possa afirmar que o RJRU inclui normas que sustentam que não há ARU sem ORU (designadamente o disposto no artigo 7.º), a verdade é que também nesse diploma (artigo 14.º) se dispõe que a simples delimitação da ARU tem como efeito o direito dos proprietários e titulares de outros direitos sobre os edifícios ou frações aos incentivos fiscais à reabilitação urbana, nos quais se insere a taxa reduzida de IVA decorrente da aplicação da verba 2.23. Restringir a aplicabilidade da verba 2.23 aos casos em que o imóvel se situe em ARU com ORU aprovada é contrariar, não apenas a definição de reabilitação urbana para a qual remete a norma em causa, como desconsiderar o intuito do legislador subjacente ao próprio RJRU e refletido no preâmbulo deste diploma.

De resto, afigura-se, de facto, ilegal, que para que o sujeito passivo consiga apurar que taxa de IVA será, afinal, aplicável a uma determinada empreitada de reabilitação, não possa razoavelmente contar com os elementos que resultam da lei e seja posteriormente apanhado de surpresa por requisitos adicionais resultantes de uma posição da AT, que além de ser administrativa (i.e. não ser fonte de lei), tão-pouco se pode considerar, atendendo à evolução acima descrita do entendimento vertido em inúmeras informações vinculativas,

estável e, por conseguinte, confiável. Na verdade, com CASALTA NABAIS, consagra o princípio da tipicidade, enquanto uma das vertentes do princípio da legalidade tributária, “(...) que a lei (...) contenha a disciplina tão completa quanto possível da matéria reservada, matéria que, nos termos do n.º 2 do art. 103.º da CRP, integra, relativamente a cada imposto, a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes”³⁴. Salvo o devido respeito, entender-se que a aplicação da taxa reduzida de IVA fica dependente das exigências adicionais acima elencadas significa afirmar que o contribuinte não pode contar com o que resulta do texto da lei, nem na verdade com o conhecimento que até possa ter do racional subjacente ao diploma (RJTU) para o qual aquela lei remete. E isso será seguramente contrário ao princípio da tipicidade e, consequentemente, materialmente inconstitucional.

Em face do exposto, temos que, estando em causa, na hipótese prática, uma operação de reabilitação sobre imóvel localizado em ARU, mesmo que não abrangido por ORU, parece-nos que seria aplicável a taxa reduzida de IVA ao abrigo da redação anterior da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA.

É, ainda, de realçar que, se ao invés de pretender apenas reabilitar, a empresa em causa pretendesse construir um novo edifício, a taxa reduzida de IVA continuaria a ser aplicável, à luz da redação anterior da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA. Não obstante, esta questão não foi isenta de discussão. Veja-se, por exemplo, a decisão arbitral proferida no processo n.º 404/2022-T, em que a AT sustentou que a construção de um edifício totalmente novo estaria excluída do conceito de reabilitação urbana, o qual apenas incluiria a construção de um edifício num prédio urbano devoluto ou a construção após demolição integral de uma construção, pelo que a verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, na sua redação anterior, não se aplicaria nestes casos. Esta posição não foi, contudo, acolhida pelo Tribunal Arbitral, que entendeu que a definição constante da alínea j) do artigo 2.º do RJRU não exclui a construção de novos edifícios, à semelhança do entendimento vertido em parecer junto aos autos, no qual se pode ler que “(...) Portanto, na ARU, podem ser admitidos vários projetos,

³⁴ Cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 3.ª edição, 2005, p. 140.

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)”.

III. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A verba 2.23 da lista I anexa ao CIVA foi introduzida no CIVA através do Orçamento do Estado para 2009, fazendo parte, como se pode ler no preâmbulo do RJRU, de um conjunto de medidas que visou promover a reabilitação urbana, eleita como uma prioridade do Programa do XVII Governo Constitucional. É visível, no texto da lei, a articulação que o legislador pretendeu que existisse entre o regime legal da reabilitação urbana e o pacote de medidas fiscais aprovado no sentido de garantir que a reabilitação dos edifícios e a qualificação de modernização dos espaços se faria, de forma partilhada, com o esforço de diversos *players*, públicos e privados. Tendo o RJRU adotado, de forma evidente e expressa, um conceito amplo de reabilitação urbana, era legitimamente expectável que o pacote de medidas fiscais tivesse subjacente o mesmo conceito.

E poderá dizer-se que no início terá sido assim, muito embora o panorama se tenha alterado em pouco tempo, pela prestação oscilante e instável de informações vinculativas pela AT, a qual redundaria em contencioso que ainda está longe de ter encontrado uma resposta una.

A prestação de informações vinculativas, que surge elencada na lei como uma das demonstrações do princípio da colaboração entre a AT e os contribuintes, designadamente

para que as relações jurídico-tributárias se desenrolem num quadro de maior segurança jurídica, veio neste caso apenas adensar o sentimento contrário, de insegurança e instabilidade quanto ao que esperar da AT em matéria de IVA na reabilitação urbana. Naturalmente, casos distintos poderão ter soluções distintas, o que se refletirá também em informações vinculativas que sejam prestadas pela AT. Não foi esse, porém, o caso. Antes, o que sucedeu, foi que a AT foi alterando progressivamente o seu entendimento, chegando mesmo a afirmar uma coisa e o seu contrário em duas informações vinculativas distintas (no que respeita aos prédios construídos há mais 30 anos) e, sobretudo, esquecendo a letra e o espírito da lei interpretada.

Neste contexto, muito se esperava que fosse resolvido pela alteração da lei. Contudo, a alteração da verba 2.23 da lista I anexa ao CIVA operada pelo Pacote Mais Habitação parece ter estado mais ao serviço da reabilitação do entendimento da AT do que da reabilitação urbana.

Com efeito, através da alteração operada pelo Pacote Mais Habitação, concretizada na substituição do termo “*empreitadas de reabilitação urbana*” por “*empreitadas de reabilitação de edifícios*”, e sem que qualquer alteração ao RJRU indicasse nesse sentido, adotou-se, para efeitos da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, um conceito restrito de reabilitação urbana, afastando-se do âmbito de aplicação da taxa reduzida de IVA o edificado novo. Simultaneamente, ficou resolvida a exigência da ORU, que desaparece, fazendo o Ofício-Circulado emitido pela AT expressa referência a este aspeto. Terá ficado a perder, parece-nos, a qualificação das cidades, numa altura em que a crise na habitação, cuja política tem na reabilitação urbana uma componente essencial, se mantém na ordem do dia.

Outras medidas foram, entretanto, em maio de 2024, anunciadas como parte integrante do Pacote Construir Portugal³⁵, prevendo-se, designadamente, a aplicação da taxa reduzida de IVA às obras de reabilitação e construção de habitação, com limites em função dos preços (até ao fim da legislatura). Seria desejável, à parte do *timing* que venha a ser

³⁵ Disponível em portugal.gov.pt.

definido para a adoção da medida, que a mesma se faça em termos claros e suficientemente vertidos na lei, *ab initio*, de modo a evitar que se trave, na prática, o que se pretendeu promover na teoria.