



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

O IVA na Reabilitação Urbana
A verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do
IVA

Sara Lopes Tété Ribeiro Barbosa

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2023



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

O IVA na Reabilitação Urbana
A verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do
IVA

Sara Lopes Tété Ribeiro Barbosa

Orientador: Professor Doutor Tomás Maria Cantista de
Castro Tavares

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2023

Leis feitas, estátuas vistas, odes findas —

Tudo tem cova sua. Se nós, carnes

A que um íntimo sol dá sangue, temos

Poente, porque não elas?

- Ricardo Reis

Agradecimentos

Ainda que a elaboração de uma dissertação seja um processo solitário, tenho a sorte de ter uma rede de apoio firme, sem a qual este marcante passo no meu percurso académico não teria sido possível.

Assim, aproveito o ensejo para agradecer aos meus pais, pelo amor incondicional.

Ao meu avô Tété, por todo o seu apoio, dedicação e ensinamentos.

Ao Vasco, por nunca me ter largado a mão ao longo desta jornada.

À minha família e amigos, por acreditarem em mim.

À Universidade Católica Portuguesa do Porto, por, além de todo o conhecimento, rigor e método de trabalho, me ter inculcido um forte sentimento de pertença.

Ao meu orientador, o Professor Dr. Tomás Cantista Tavares, por quem tenho grande admiração, por ter sido a bússola de todo este estudo.

RESUMO

Nas últimas décadas, a carga fiscal no âmbito da Reabilitação Urbana tem sido um tópico relevante aquando da tomada de decisão por parte dos investidores.

Em particular, os incentivos fiscais em sede de IVA nas empreitadas de Reabilitação Urbana representam um benefício muito atrativo. Muita discussão tem havido em torno da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, seja pelas incongruências nas orientações administrativas, pela diversidade de jurisprudência e doutrina, ou pela mais recente proposta de alteração à verba no pacote de medidas Mais Habitação.

Por esse motivo, propomo-nos identificar as principais problemáticas que se têm verificado na interpretação e aplicação da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, procurando oferecer soluções para as questões identificadas.

Palavras-chave: IVA; Reabilitação Urbana; Taxas de IVA; Lista I do CIVA; Taxa Reduzida; Verba 2.23; Benefícios Fiscais; Urbanismo

ABSTRACT

In recent decades, the tax burden in the context of Urban Regeneration has been a relevant topic among investors at the decision-making moment.

In particular, the tax incentives connected to VAT on Urban Regeneration works represent a very attractive benefit. Much discussion has taken place around paragraph 2.23 of List I, annexed to the Portuguese VAT Code, whether due to inconsistencies in administrative guidelines, due to the diversity of jurisprudence and doctrine, or due to the most recent proposal to amend the paragraph in the “Mais Habitação” package of measures proposed by the government.

For this reason, we aim to identify the main problems that have arisen in the interpretation and application of paragraph 2.23 of List I, annexed to the VAT Code, seeking to offer solutions to the identified issues.

Keywords: *VAT; Urban Regeneration; VAT rates; List I of Portuguese VAT Code; Reduced VAT rate; Paragraph 2.23; Tax Benefits; Urban Planning*

ÍNDICE

Agradecimentos	4
RESUMO.....	7
ABSTRACT	9
LISTA DE SIGLAS, ACRÓNIMOS E ABREVIATURAS	12
1. INTRODUÇÃO	14
1.1 Contextualização	14
1.2 <i>Research Questions</i> / Hipóteses de Investigação.....	18
1.3 Objeto.....	19
1.3.1 Delimitação Positiva.....	19
1.3.2 Delimitação Negativa	19
1.4 Metodologia e sequência.....	19
2. BREVE INTRODUÇÃO AO MECANISMO DO IVA	20
3. A VERBA 2.23	21
3.1 Primeira parte	22
3.1.1 O requisito da existência de uma ORU	26
3.1.2 A construção de edifícios novos	33
3.1.3 Princípio da Boa Fé	37
3.1.4 <i>De jure condendo</i>	39
3.2 Segunda Parte	41
4. CONCLUSÕES.....	43
5. BIBLIOGRAFIA	48
i) Livros e artigos científicos	48
ii) Documentos eletrónicos e outros.....	48
iii) Decisões jurisprudenciais	49
iv) Decisões Administrativas	50
6. ÍNDICE DE FIGURAS	50

LISTA DE SIGLAS, ACRÓNIMOS E ABREVIATURAS

Ac.	Acórdão
Acs.	Acórdãos
Al.	Alínea
Art.	Artigo
Arts.	Artigos
ARU	Área(s) de Reabilitação Urbana
AT	Autoridade Tributária
CAAD	Centro de Arbitragem Administrativa
CC	Código Civil
Cfr.	Conforme
CRP	Constituição da República Portuguesa
Consult.	Consultado
IMI	Imposto Municipal sobre Imóveis
IMT	Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LGT	Lei Geral Tributária
n.º	número
op. cit.	<i>opus citatum</i> (da obra citada)
ORU	Operação(ões) de Reabilitação Urbana

Pág.	Página
Págs.	Páginas
Proc.	Processo
RJRU	Regime Jurídico da Reabilitação Urbana
Segs.	Seguintes
SDG	Subdiretor-Geral
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
v.g.	<i>verbi gratia</i> (por exemplo)

1. INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

A crescente preocupação por uma recuperação sustentável e harmoniosa das infraestruturas, com vista a proporcionar uma habitação condigna à população (cada vez mais densa) dos meios urbanos, conduziu à adoção de medidas administrativas de incentivos fiscais e financeiros à reabilitação urbana.

Durante vários anos os centros históricos das cidades portuguesas foram deixados ao seu próprio fadário. Hoje, a reabilitação urbana configura um elemento fundamental na política das cidades, em particular das suas áreas mais degradadas.

O Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro¹ introduziu o chamado “*Novo*” Regime Jurídico da Reabilitação Urbana (doravante, RJRU). Com a revogação do antigo regime, pretendia-se a introdução de um conceito mais lato de reabilitação urbana, que abarcasse os mais recentes desafios da política habitacional, nomeadamente, de prossecução do bem-estar populacional, de políticas ambientais e iniciativas de apoio aos jovens e à terceira idade.

Conforme manifestado no preâmbulo do RJRU, o diploma pretende dar resposta aos cinco desafios que, à época (note-se, de crise económica), se colocavam à reabilitação urbana, sendo eles:

“a) Articular o dever de reabilitação dos edifícios que incumbe aos privados com a responsabilidade pública de qualificar e modernizar o espaço, os equipamentos e as infra-estruturas das áreas urbanas a reabilitar;

b) Garantir a complementaridade e coordenação entre os diversos actores, concentrando recursos em operações integradas de reabilitação nas «áreas de reabilitação urbana», cuja delimitação incumbe aos Municípios e nas quais se intensificam os apoios fiscais e financeiros;

c) Diversificar os modelos de gestão das intervenções de reabilitação urbana, abrindo novas possibilidades de intervenção dos proprietários e outros parceiros privados;

d) Criar mecanismos que permitam agilizar os procedimentos de controlo prévio das operações urbanísticas de reabilitação;

¹ Alterado pela Lei n.º 32/2012, de 14 de agosto, pela Lei n.º 31/2014, de 30 de maio de 2014, pelo Decreto-Lei n.º 136/2014, de 9 de setembro, pelo Decreto-Lei n.º 88/2017, de 27 de julho e pelo Decreto-Lei n.º 66/2019, de 21 de maio.

e) Desenvolver novos instrumentos que permitam equilibrar os direitos dos proprietários com a necessidade de remover os obstáculos à reabilitação associados à estrutura de propriedade nestas áreas.”

O “Novo” regime teve, assim, em vista contrariar o modelo de desenvolvimento urbanístico assente na expansão urbana, permitindo a consolidação das áreas já edificadas e a intervenção nos terrenos desocupados dentro das cidades, o que possibilita uma diminuição dos custos e representa uma alternativa consciente em termos ambientais, económicos e, até, sociais.

Ainda no introito do RJRU, é assumido que este tem por base dois conceitos fundamentais: o conceito de “área de reabilitação urbana” (ARU) e o conceito de “operação de reabilitação urbana” (ORU).

A delimitação da ARU acarreta, como veremos ao longo da presente dissertação, relevantes efeitos fiscais em várias vertentes, já que, de acordo com a alínea a) do artigo 14.º do RJRU, o Município fica obrigado a definir os benefícios fiscais associados aos impostos municipais sobre o património – IMI e IMT. Ademais, de acordo com a alínea b) do mesmo normativo, a delimitação da ARU por parte do respetivo Município “Confere aos proprietários e titulares de outros direitos, ónus e encargos sobre os edifícios ou frações nela compreendidos o direito de acesso aos apoios e incentivos fiscais e financeiros à reabilitação urbana, nos termos estabelecidos na legislação aplicável, sem prejuízo de outros benefícios e incentivos relativos ao património cultural”. (Sublinhado nosso).

Particularizando, em sede de IVA, os incentivos fiscais nesta matéria remontam, também, a 2009. Com a aprovação do Orçamento de Estado para esse ano², foi introduzida a então verba 2.21³ (atual verba 2.23) na Lista I anexa ao Código do IVA, que prevê a aplicação da taxa reduzida do IVA⁴ às empreitadas de reabilitação urbana, desde que verificadas certas condições, nomeadamente, quando os imóveis estejam localizados em ARU.

A incidência de IVA no universo imobiliário é um fenómeno muito particular, em relação ao qual o legislador atribuiu especial atenção e cautela. Sendo o IVA um imposto sobre o consumo - e não sobre o património - a sua aplicação ao ramo imobiliário pode facilmente

² Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro.

³ A verba 2.23 foi renumerada pelo DL 102/2008, de 20 de junho e corresponde, sem alteração de conteúdo, à anterior Verba 2.21 da Lista I anexa ao Código do IVA.

⁴ À data, a taxa reduzida do IVA está fixada em 6%, de acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IVA, de acordo com as alterações introduzidas pela Lei n.º 47/2020, de 24 de agosto, de acordo com artigo 10º, em vigor desde 1 de janeiro de 2021.

descair para uma carga fiscal demasiado onerosa para os investidores, já que estes também serão tributados em sede de outros impostos.

Por esse motivo, e de forma a cumprir com o princípio constitucional de que o sistema fiscal visa “uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”⁵, o legislador português previu, na Lista I anexa ao Código do IVA, um elenco criterioso de incentivos fiscais em sede deste imposto direcionado, exclusivamente, para as empreitadas de imóveis, ou seja, à “construção, reconstrução, ampliação, alteração, reparação, conservação, reabilitação, limpeza, restauro e demolição de imóveis”⁶, como forma de incentivar a obra, fazendo a oferta aproximar-se da procura e das necessidades do mercado, e procurando dar resposta a um problema crónico (cada vez mais agravado) na habitação em Portugal.

Um dos benefícios fiscais em sede de IVA de entre o elenco especialmente dedicado às empreitadas de imóveis, encontra-se concretizado na, já referida, verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, que prevê a aplicação da taxa reduzida IVA especificamente para as empreitadas de reabilitação urbana.

No entanto, um incentivo fiscal que, em teoria, seria uma ideia vencedora, na prática representa, atualmente, um aglomerado de incerteza, insegurança jurídica e excessiva burocracia. A divergência de posições dos Tribunais e da Autoridade Tributária (doravante AT) origina tratamentos fiscais distintos entre empreitadas de reabilitação de imóveis praticamente vizinhos, o que não é uma questão irrisória quando falamos de 17 pontos percentuais entre a aplicação de uma taxa normal ou reduzida de IVA.

A atração ao investimento fica, particularmente, prejudicada nos casos em que é o investidor (dono da obra) o elemento da relação tributária sobre o qual recai a obrigação de (auto)liquidação do imposto, sem que consiga obter a confirmação dos requisitos em momento anterior ao início das obras, isto porque, nas empreitadas, muitas vezes a obrigação de liquidação de imposto recai sobre o adquirente (dono da obra) e não sobre empreiteiro (*reverse charge mechanism* ou mecanismo de inversão do sujeito passivo do IVA⁷), pelo que a

⁵ Cfr. O disposto no n.º 1 do artigo 103.º da CRP.

⁶ Cfr. Ficha doutrinária, informação vinculativa, proc. n.º 17858, por despacho da Diretora de Serviços do IVA, por subdelegação, emitida a 24 de junho de 2020.

⁷ De acordo com a aplicação da regra de inversão do sujeito passivo, incumbe ao adquirente dos serviços a liquidação e entrega do IVA que se mostre devido, competindo-lhe também mencionar na fatura a aplicação da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, sendo um dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável, devendo, para isso, possuir os documentos comprovativos suficientes para a verificação, por parte da AT, dessas mesmas condições.

insegurança jurídica nesta matéria pode revelar-se demasiado onerosa num cenário em que a AT venha a não concordar com a aplicação da taxa reduzida de 6% e efetue uma liquidação adicional do imposto.

Ademais, uma vez que o IVA concorre para a margem de lucro dos investidores, se estes procederem a uma análise comparativa da carga tributária, por exemplo, tão somente dentro da Península Ibérica, irão verificar que a tributação em sede deste imposto em Espanha é muito mais vantajosa do que em Portugal no que se refere às vendas das primeiras habitações. Em Portugal, a venda das primeiras habitações é isenta de IVA - o que não permite recuperar o IVA incorrido pelo investidor - já Espanha tributa à taxa de 10% a venda das primeiras habitações, permitindo ao construtor/investidor recuperar o imposto incorrido. Acresce o facto de estas habitações não estarem sujeitas ao equivalente ao nosso IMT. Assim, fazendo uma análise comparativa preliminar entre Portugal e Espanha, a margem de lucro é, significativamente, maior no país vizinho, o que, naturalmente, poderá resultar num desincentivo ao investimento imobiliário no nosso país e em fugas dos capitais estrangeiros para Espanha.

De resto, quando os investidores não sejam sujeitos passivos *de jure* de IVA, mas sim pessoas singulares, ou seja, consumidores finais ou repercutidos, não podem deduzir os gastos incorridos com as empreitadas a montante, pelo que uma diferença de 17 pontos percentuais é

Com efeito, o Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro, introduziu na legislação do IVA um conjunto de medidas destinadas a combater algumas situações de fraude, evasão e abuso na realização das operações imobiliárias sujeitas a tributação, bem como no domínio de algumas prestações de serviços relativas a bens imóveis, nomeadamente nos trabalhos de construção civil realizados por empreiteiros e subempreiteiros. O diploma implementou, nesse âmbito, uma faculdade conferida pela Diretiva n.º 2006/69/CE, do Conselho, de 24 de julho: a inversão do sujeito passivo, passando a caber aos adquirentes ou destinatários daqueles serviços, quando se configurem como sujeitos passivos com direito à dedução total ou parcial do imposto, proceder à liquidação do IVA devido.

Foi, nesse âmbito, acolhida pelo Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro, a redação atual da alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA, que qualifica como sujeitos passivos do imposto as “pessoas singulares ou coletivas referidas na alínea a) que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confirmam o direito à dedução total ou parcial do imposto, quando sejam adquirentes de serviços de construção civil, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada e subempreitada”.

Significa isto que, nos casos aí previstos, ocorre a inversão do sujeito passivo, cabendo ao adquirente dos serviços a liquidação e entrega do IVA que se mostre devido. Concomitantemente, o n.º 13 do artigo 36.º do Código do IVA determina que as faturas emitidas pelos prestadores dos referidos serviços deverão conter a expressão “IVA – autoliquidação”.

O IVA devido pelo adquirente deve ser liquidado na própria fatura recebida do prestador de serviços, ou, em alternativa, em documento interno que, para o efeito, deverá fazer menção ao número e data da fatura, bem como à identificação do prestador, contendo, em qualquer dos casos, especificação dos elementos necessários à determinação das taxas aplicáveis e do montante de imposto devido.

significativamente mais onerosa quando o dono da obra arca com os custos da construção, na íntegra.

Por último, devemos, ainda, refletir acerca do enquadramento histórico e conjetural que existia à altura da criação da norma, e problematizar se esta redação (que se manteve inalterada), se continua adequada às necessidades do país.

Como todos os benefícios fiscais, a verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, possui um forte elemento teleológico e, até, político. Isto é, está latente na norma uma intenção muito vincada, assumida e concreta do legislador em tentar orientar os contribuintes para a adoção de um determinado comportamento. No caso, e de forma simplista, pretendia-se estimular o investimento na reabilitação dos edifícios degradados dos centros históricos das cidades.

Acontece que, naturalmente, em 14 anos, a conjetura do país transmutou-se e, presentemente, as ARU excedem largamente os centros históricos das cidades, havendo Municípios com dezenas de ARU, ou ARU de dimensões amplamente despropositadas, que permitem o aproveitamento dos benefícios fiscais associados à reabilitação urbana por parte dos contribuintes, em projetos que extravasam, visivelmente, o desígnio que o legislador pretendia com a norma.

Por todo o exposto, nesta dissertação, propomo-nos abordar a temática do IVA na reabilitação urbana, articulando a linguagem fiscal com os conceitos próprios da terminologia do Direito do Urbanismo, construindo uma ponte sinalagmática entre estes dois vastos mundos do Direito, procurando identificar, aclarar e oferecer soluções para as principais problemáticas que se levantam na aplicação das taxas IVA às obras de reabilitação urbana.

1.2 *Research Questions* / Hipóteses de Investigação

A presente dissertação pretende, assim, ser uma tentativa de resposta adequada às seguintes questões pertinentes:

- a. Quais os requisitos ou pressupostos que devem ser exigidos para a aplicação da taxa reduzida de IVA no âmbito da verba 2.23 da Lista I anexa ao código do IVA?
- b. O conceito de reabilitação urbana deve abranger apenas a intervenção no edificado?
- c. O contribuinte de boa-fé, que aplicou a taxa reduzida de IVA, pode ser prejudicado por diferente interpretação da AT?

- d. Justifica-se manter, hoje, o benefício fiscal, contido na verba 2.23, tendo em conta a alteração das circunstâncias, que, historicamente, o motivaram?

1.3 Objeto

1.3.1 Delimitação Positiva

No âmbito do Direito Fiscal, a investigação teve como principal alicerce e ponto de partida a verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, na sua versão atualizada à data de elaboração.

Já no âmbito do Direito do Urbanismo, a investigação fundamentou-se, mormente, nas definições constantes do Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro (RJRU).

1.3.2 Delimitação Negativa

O presente estudo não teve em consideração a análise de outros benefícios fiscais, ainda que, por vezes, se faça alusão a outros benefícios fiscais, quer em sede de IVA, quer em sede de outros impostos.

Este estudo também não se debruçou sobre outras verbas da Lista I anexa Código do IVA.

A nossa investigação para a elaboração desta dissertação terminou a **30 de setembro de 2023**, pelo que, naturalmente, não são considerados elementos ou eventuais alterações legislativas posteriores a essa data⁸.

1.4 Metodologia e sequência

Começamos por dissecar, em detalhe, a verba 2.23. da Lista I anexa ao Código do IVA, explorando os conceitos nela empregues e fazendo a ligação entre os mesmos e outros diplomas de ordem jurídica.

De seguida, elencamos as principais questões e entraves que têm vindo a ser levantados na jurisprudência em resultado da aplicação da norma, fazendo, também, alusão a decisões administrativas de relevo.

⁸ Por este motivo, a presente dissertação não tem em consideração as alterações legislativas trazidas pela Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro.

Por fim, lançamos o olhar para o futuro, problematizando a existência do próprio benefício, tendo em consideração o elemento histórico da norma, confrontado com a realidade dos dias de hoje.

2. BREVE INTRODUÇÃO AO MECANISMO DO IVA

Sendo um imposto *geral* sobre o consumo, o IVA tende a incidir sobre a generalidade das operações (transmissões de bens e prestações de serviços) onerosas.

Além do Princípio da Generalidade, um dos princípios estruturantes do IVA prende-se com o Princípio da Neutralidade, ou seja, o IVA pretende resultar num efeito neutro para os sujeitos passivos do imposto, já que, no caso de não terem restrições à dedução, em princípio, os sujeitos passivos *de jure*⁹ do IVA liquidam IVA a jusante com as transmissões de bens e prestações de serviços que executam no decorrer da sua atividade e deduzem o IVA incorrido a montante com as despesas associadas a essa mesma atividade¹⁰.

O Princípio da Neutralidade do IVA tem por objetivo impedir que as políticas fiscais associadas a este imposto distorçam as decisões económicas dos agentes envolvidos nas cadeias de produção e consumo, através de uma distribuição equitativa da carga tributária. Para que o IVA possa contribuir para a fomentação de um mercado livre é de extrema importância que o imposto seja aplicado a todas as fases da cadeia produtiva¹¹.

Por este motivo, é facilmente perceptível que, em qualquer cadeia de transações sujeita a IVA, quem (habitualmente) sofre a erosão monetária é o último elo da cadeia, os chamados repercutidos ou sujeitos passivos *de facto* – os consumidores finais. Estes não atuam como verdadeiros sujeitos passivos do imposto já que não são quem tem a obrigação perante o Estado de liquidar e pagar o IVA, mas são os verdadeiramente afetados pela incidência do imposto.

Atualmente, a legislação portuguesa prevê, no artigo 18.º do Código do IVA, três taxas de IVA: uma taxa normal de 23%, uma taxa intermédia de 13% e uma taxa reduzida de 6%. Na alínea a), o n.º 1 do artigo 18.º do Código do IVA estabelece-se que, para as importações,

⁹ Nesta dissertação adotamos a distinção entre sujeitos passivos *de jure* e sujeitos passivos *de facto* em matéria de IVA. Os primeiros, correspondem aos elencados no artigo 2.º do Código do IVA, ou seja, todas as entidades que têm obrigação de entrega do IVA perante o Estado. Já os sujeitos passivos *de facto*, correspondem à generalidade dos consumidores finais. Ainda que estes últimos não sejam verdadeiros sujeitos passivos do imposto, uma vez que estão de fora da relação sinalagmática entre o Estado e os sujeitos passivos *de jure*, são estes que sofrem a erosão económica por força da aplicação do IVA, pelo que, ainda que sejam elementos terceiros à relação tributária, são, na prática, os verdadeiros contribuintes (característica comum a todos os impostos indiretos).

¹⁰ VASQUES, Sérgio (2014), “A Noção de Actividade Económica para Efeitos de IVA”, in *Cadernos IVA 2014*, Almedina, pág. 451

¹¹ VASQUES, Sérgio (2019) – *O Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Almedina, pág. 165

transmissões de bens e prestações de serviços constantes da Lista I anexa ao diploma, a taxa de imposto é de 6%.

Nessa Lista I anexa ao Código do IVA encontramos, nas verbas 2.18 e 2.19, bem como desde a verba 2.23 até à verba 2.27, um grande leque de situações em que a taxa de IVA de 6% é aplicável às empreitadas de imóveis. As situações elencadas na Lista I anexa ao Código do IVA, embora fora do âmbito do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), configuram benefícios fiscais de extrema importância, já que provocam uma diferença de 17 pontos percentuais nas transmissões de bens e prestações de serviços que nelas se enquadrem.

3. A VERBA 2.23

Nesta dissertação o nosso enfoque será, então, a análise da verba 2.23, a qual, a nosso ver, é a verba que, atualmente, apresenta maior relevância no panorama nacional, não só pelas opiniões divergentes que se têm gerado a seu respeito, como pela sua inclusão na mais recente proposta de alteração legislativa no pacote de medidas “Mais Habitação”.

Por tudo isto, impõe a verba 2.23. da Lista I anexa ao Código do IVA que estão sujeitos à taxa reduzida de IVA as:

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

Em face do transcrito resultam, como condições para subsunção à referida previsão normativa as *empreitadas* de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico, realizadas:

- i) Em imóveis ou 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
- ii) No âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional.

Posto isto, à semelhança do mecanismo que o legislador adotou na redação da própria norma, também optámos, aqui, por dividir a investigação em duas secções.

A primeira secção, sendo o objeto central da investigação, terá como enfoque as contrariedades que advêm da aplicação da primeira parte da verba 2.23, ou seja, relativamente às empreitadas de reabilitação urbana realizadas em ARU.

Já o segundo fragmento, assumidamente menos extenso, será dedicado à temática da aplicação da verba 2.23 às empreitadas de reabilitação urbana de reconhecido interesse público nacional.

3.1 Primeira parte

Tal como é referido no final da secção anterior, a primeira parte da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA prevê a aplicação da taxa reduzida de IVA às empreitadas de reabilitação urbana:

“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”.

É perceptível pela leitura deste primeiro segmento da norma que o legislador fiscal a adornou de vários conceitos de outros ramos da ordem jurídica, como sejam, a noção de “empreitada”; “empreitada de reabilitação urbana” e “áreas de reabilitação urbana”, remetendo, assim, para outros diplomas fora do ordenamento fiscal.

De acordo com o n.º 2 do artigo 11.º 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”.*

Assim, é do entendimento geral que, na ausência de definição de “empreitada” no ordenamento fiscal, o conceito de empreitada referido na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA é o que se encontra plasmado no artigo 1207.º do Código Civil, isto é: *“o contrato em que uma das partes se obriga em relação à outra a realizar certa obra, mediante um preço”*¹².

¹² De acordo com a AT, nomeadamente na ficha doutrinária (informação vinculativa), referente ao proc. n.º 12215, por despacho da Diretora de Serviços do IVA, por subdelegação da Diretora Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, emitida a 05 de setembro de 2017, em consonância com o disposto na alínea j) do artigo 2.º do RJRU, deve ainda entender-se por “obra” todo o trabalho de *“construção, reconstrução, ampliação, alteração, reparação, conservação, reabilitação, limpeza, restauro e demolição de bens imóveis.”*

Ou seja, temos como primeira ilação que a verba 2.23 não abrange os meros fornecimentos de bens, que não estejam integrados no contrato geral da empreitada, ainda que tais fornecimentos envolvam instalação, montagem ou outros serviços adrede realizados.

Em suma: Para que haja subsunção àquela norma, temos de estar, desde logo, na presença de um contrato, que tenha por objeto uma obra, estabelecendo uma relação entre o dono do imóvel sobre o qual vai incidir a atividade da outra parte deste contrato sinalagmático, designado por empreiteiro.

Assim, a subsunção dos serviços ao conceito de empreitada é o requisito primário para que o benefício fiscal possa ser aplicado. Caso o objeto contratual não se subsuma ao conceito geral de empreitada plasmado no Código Civil, então não há lugar, *a priori*, à aplicação do benefício fiscal, pelo que, os serviços em causa, serão tributados à taxa normal (atualmente de 23%), de acordo com o previsto na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IVA¹³.

¹³ Como exemplos, na já mencionada ficha doutrinária proferida no proc. n.º 12215, uma proprietária de um imóvel comprovadamente sito numa ARU questiona se a taxa reduzida prevista pela verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA é aplicável a “obras contratadas a empreiteiros contemplando, entre outras, remodelação de cozinhas, substituição de materiais de janelas e estores mais eficientes, pré-instalação e instalação de ar condicionado, etc” e ainda “Se algumas destas adjudicações forem feitas diretamente pelo proprietário aos fornecedores deste empreiteiro, ou outras entidades prestadores do mesmo serviço, por exemplo o caso de fabrico de cozinhas ou de instalação e fornecimento das janelas, é legítimo continuar a aplicar-se a taxa reduzida?”. A este respeito, a AT entendeu que, “Tratando-se de obra contemplando, entre outras, a remodelação de cozinhas, substituição de materiais de janelas e estores mais eficientes, pré-instalação e instalação de ar condicionado, ainda que em imóvel englobado em área de reabilitação urbana (ARU), tal operação não se encontra sujeita aos critérios exigíveis no diploma referido na alínea anterior, nem a sua execução obedece ao procedimento de comunicação prévia aí referido, pelo que não é aplicável a verba 2.23, da Lista I anexa ao Código do IVA”. Assim, podemos ver que a Administração é da opinião de que, ainda que estejamos na presença de uma empreitada de reabilitação urbana nos termos do Decreto-Lei n.º 307/2009, a adjudicação de materiais e/ou a contratação de mão de obra para a sua aplicação efetuadas pelo dono da obra a outros fornecedores ou prestadores de serviços diferentes do “empreiteiro-geral” não pode beneficiar da aplicação da taxa reduzida de IVA ao abrigo da verba 2.23.

Num outro exemplo, na ficha doutrinária proferida no proc. n.º 9650, pretendia saber-se qual a taxa de IVA a aplicar a três empreitadas distintas para o mesmo imóvel (localizado numa ARU em Lisboa). Entendeu a AT que “a empreitada geral para a totalidade da obra, excluindo caixilharias e estores e cozinha referidos pela exponente, é abrangida pela aplicação da citada taxa reduzida”. Não obstante, “o fornecimento e instalação dos caixilhos e estores ou dos móveis e eletrodomésticos de encaixe para a cozinha, uma vez que não configura uma empreitada de reabilitação urbana enquadrável na citada verba, não se encontra abrangido pela 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, sendo sujeitos a imposto à taxa normal de 23%, prevista na al. c) do citado n.º 1 do artigo 18.º do Código do IVA”.

No mesmo sentido - na ficha doutrinária (informação vinculativa), referente ao proc. n.º 9650, por despacho do SDG do IVA, por delegação da Diretora Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, emitida a 09 de dezembro de 2015 - o sujeito passivo é uma sociedade que executa empreitadas de fornecimento e montagem de janelas para PVC para reabilitação de imóveis, muitos deles localizados em ARU. A AT concluiu que, face ao conceito de empreitada de reabilitação expresso no artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 307/2009, a situação em apreço configura um mero fornecimento de bens (caixilharias), ainda que acompanhado da respetiva instalação, pelo que “quer o adquirente seja o dono da obra, quer seja o empreiteiro, não se encontra abrangido pela verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, sendo tributado à taxa normal.”

Na sequência analítica da norma, sob enfoque, é necessário, porém, que o contrato de empreitada tenha por objeto uma reabilitação urbana.

De acordo com a alínea j) do artigo 2.º do RJRU, “reabilitação urbana” é

“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;”

Assim, o conceito de “empreitada de reabilitação urbana” redonda num conceito híbrido, em resultado da leitura conjugada do artigo 1207.º do Código Civil, que estabelece a definição de empreitada, com a alínea j) do artigo 2.º do RJRU.

De notar que o conceito de reabilitação urbana que foi introduzido com o “Novo” regime em 2009, foi um conceito mais lato e abrangente do que o utilizado nos diplomas anteriormente em vigência, em consonância com a tentativa de criação de políticas públicas mais fortes nesta matéria, tal como é assumido no próprio preâmbulo do RJRU:

“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.”¹⁴

Seguindo o *iter* sequencial da análise do preceito, não basta que estejamos perante uma empreitada de reabilitação urbana, já que outra das condições exigidas pela primeira parte da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA para que seja aplicável a taxa reduzida de IVA às empreitadas de reabilitação urbana prende-se com a localização do imóvel ou espaço público em questão numa Área de Reabilitação Urbana¹⁵ (doravante ARU).

A ARU é mais um conceito que o legislador fiscal adotou de outras fontes de Direito. Assim, mais uma vez, à luz do n.º 2 do artigo 11.º da LGT, somos forçados a recorrer ao RJRU para compreendermos de que se tratam as ARU.

¹⁴ Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 307/2009, de 13 de outubro (RJRU ou o “Novo” Regime da Reabilitação Urbana).

¹⁵ A este respeito, a AT esclarece, nomeadamente na ficha doutrinária (informação vinculativa) referente ao proc. n.º 1478, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Diretor-Geral, emitida a 04 de janeiro de 2011, que não basta o imóvel estar localizado na zona do centro histórico de uma dada cidade (*in casu*, Santarém), para que se possa considerar que estamos perante uma empreitada de reabilitação urbana, já que cabe ao respetivo Município delimitar as ARU nos termos no Decreto-Lei n.º 307/2009, nomeadamente do seu artigo 7.º.

A alínea b) do artigo 2.º do RJRU define “Área de Reabilitação Urbana” como

“a 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”

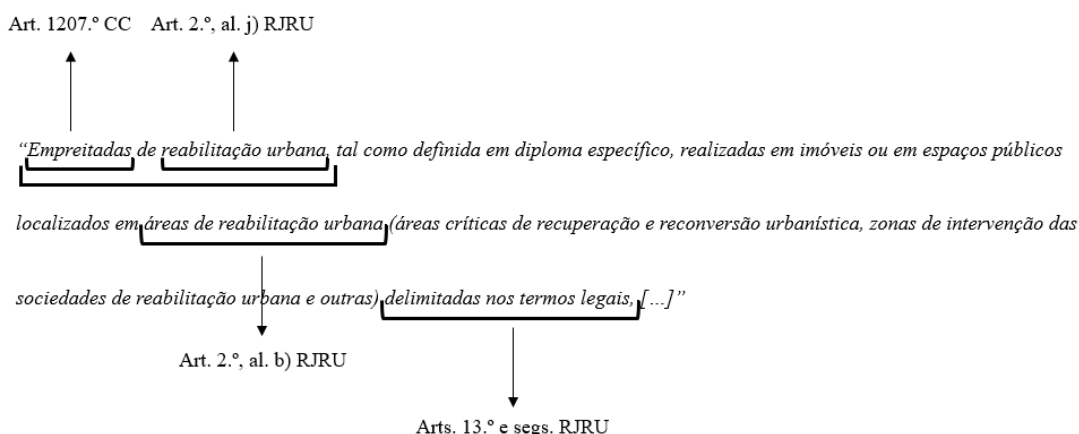
Quanto à entidade com competência para proceder à delimitação da ARU, o n.º 1 do artigo 13º do mesmo RJRU informa-nos que, tal, cabe à Assembleia Municipal, sob proposta da Câmara Municipal.

De resto, uma ARU corresponde a uma área territorial delimitada pelo Município, cujas características requerem uma intervenção integrada, devido à degradação ou obsolescência das infraestruturas nessa zona.

Em suma: parece(ria) que, de acordo com a letra da lei, para o benefício fiscal associado à primeira parte da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, ser aplicado basta(ria) estarmos perante:

- i. uma empreitada de reabilitação urbana;
- ii. realizada em imóveis ou espaços públicos situados em ARU.

Figura 1: Segmentação da 1ª parte da verba 2.23



O mesmo é dizer que, seria de esperar que, uma vez cumpridos estes requisitos¹⁶, tanto a doutrina administrativa como a jurisprudência não levantassem grandes questões na aplicação

¹⁶ Aliados, evidentemente, ao cumprimento dos requisitos de faturação previstos, nomeadamente no n.º 5 do artigo 36.º do Código do IVA.

do benefício, e o mesmo fosse de aplicação direta, já que a norma é de uma transparência incontestável.

Desenganemo-nos, porém; como vamos explicitar ao longo desta dissertação, os executores desse preceito, desvirtuando, quanto a nós, o seu sentido, têm vindo a colocar entraves, ao nível dos pressupostos ou requisitos desta verba, causando enormes transtornos, prejuízos e insegurança aos contribuintes.

Esclarecendo,

3.1.1 O requisito da existência de uma ORU

Uma Operação de Reabilitação Urbana (que tem como acrónimo, ORU) corresponde, segundo a definição da alínea h) do artigo 2.º do RJRU, “[a]o conjunto articulado de intervenções visando, de forma integrada, a reabilitação urbana de uma determinada área”.

O n.º 1 do artigo 7.º do RJRU (tal como também é assumido no próprio preâmbulo do RJRU) refere que a reabilitação urbana é promovida pelos Municípios através de dois mecanismos: por um lado, evidentemente, através da delimitação da própria ARU e, por outro, através da criação de instrumentos próprios ou planos de pormenor de reabilitação urbana que deem origem a Operações de Reabilitação Urbana (doravante ORU).

Os n.ºs 2 a 4 do artigo 7.º do mesmo diploma acrescentam, ainda, que:

- i. a aprovação de uma ARU e a aprovação de uma ORU por parte de um Município podem ter lugar em simultâneo; ou,
- ii. a aprovação da ARU pode ocorrer antes da aprovação de uma ORU; e,
- iii. a cada ARU corresponde uma ORU.

O artigo 15.º do RJRU acrescenta ainda que

“No caso da aprovação da delimitação de uma área de reabilitação urbana não ter lugar em simultâneo com a aprovação da operação de reabilitação urbana a desenvolver nessa área, aquela delimitação caduca se, no prazo de três anos, não for aprovada a correspondente operação de reabilitação”.

Pela leitura do artigo 8.º, sob a epígrafe “Operações de reabilitação urbana”, podemos, ainda, distinguir entre ORU simples e sistemática, sendo que a primeira “consiste numa intervenção integrada de reabilitação urbana de uma área, dirigindo-se primacialmente à reabilitação do edificado, num quadro articulado de coordenação e apoio da respetiva execução” e a segunda corresponde à “intervenção integrada de reabilitação urbana de uma

área, dirigida à reabilitação do edificado e à qualificação das infraestruturas, dos equipamentos e dos espaços verdes e urbanos de utilização coletiva, visando a requalificação e revitalização do tecido urbano, associada a um programa de investimento público”.

Assim, conforme nos ensina Dulce Lopes, a ARU reporta-se “(...) a uma tarefa de delimitação que tem como efeito determinar a parcela territorial que justifica uma intervenção integrada”; enquanto a ORU, é “(...) entendida como a concatenação concreta das intervenções a efectuar no interior da respectiva área de reabilitação urbana”.¹⁷

Os conceitos de ARU e ORU estão, por isso, interligados: não é possível existir um plano de intervenção de reabilitação urbana sem que, previamente (ou em simultâneo), haja sido definida a área territorial em que é necessária essa intervenção (ou seja, não há ORU sem ARU). Contudo, o contrário já não se verifica: pode existir uma área territorial devidamente delimitada pelo Município como sendo uma área carente de reabilitação, sem que haja (ainda) um plano concreto definido para a reestruturação dessa mesma área (ou seja, pode haver ARU sem ORU).

Essa mesma conclusão advém dos, já mencionados, artigos 7.º e 15.º do RJRU, os quais, quando lidos de forma articulada, indicam que, no prazo máximo de três anos (sob pena de a ARU caducar), pode existir uma área de reabilitação urbana sem que esteja ainda aprovada uma operação de reabilitação urbana.

Voltando ao código do IVA, como vimos, a primeira parte da verba 2.23 da Lista I apenas menciona que a empreitada de reabilitação urbana deve estar localizada numa ARU, não se encontrando na letra da Lei qualquer referência à necessidade de pré-aprovação de uma ORU (e, a nosso ver, bem, já que, em consonância com o RJRU, tal aprovação pode ser feita *a posteriori*, no prazo de três anos desde a criação da ARU).

No entanto, em discordância com o que, em nossa opinião, parece não suscitar dúvidas, a verdade é que a questão da necessidade da ORU para a aplicação da primeira parte da verba 2.23 vem sendo exigida por parte da doutrina administrativa e da mais recente jurisprudência, com base no entendimento de que a aludida exigência está ínsita na própria definição de “empreitada de reabilitação urbana”.

¹⁷ LOPES, Dulce, “Reabilitação Urbana em Portugal: evolução e perspectivas”, in *Novo Regime da Reabilitação Urbana*, CEDOUA - FDUC, Almedina, (págs. 21-73).

Isto é, apesar de a verba 2.23 referir que se aplica a taxa reduzida do IVA (6%) às empreitadas de reabilitação urbana, em imóveis ou espaços públicos localizados em ARU – sem nunca fazer referência à necessidade da pré-existência de uma ORU – alguns entendimentos recentes têm surgido no sentido de que as próprias empreitadas, para serem consideradas “empreitadas de reabilitação urbana” têm de estar localizadas numa ARU com uma ORU pré-aprovada.

Os argumentos utilizados para defender esta forma de interpretação restritiva baseiam-se no facto de, estando, como vimos, o conceito de reabilitação urbana assente n’ *“a forma de intervenção integrada sobre o tecido urbano existente”*, tal definição obsta a que uma empreitada num local inserido numa ARU, sem a prévia aprovação de uma ORU, possa ser qualificada como “de reabilitação urbana” para efeitos da referida verba 2.23.

Por outras palavras, à luz desta posição doutrinária defende-se que o conceito de ORU é intrínseco à própria definição de “empreitada de reabilitação urbana”, já que sem uma ORU aprovada não será possível existir uma intervenção integrada no tecido urbano, e, por isso, não seria necessário que o legislador exigisse na verba 2.23 da Lista I do Código do IVA a (pré)existência de uma ORU, já que essa exigência advém do próprio conceito de “empreitada de reabilitação urbana”.

Mas, com o devido respeito, esta interpretação não é admissível, desde logo, face ao elemento de interpretação literal, à luz do que dispõe o artigo 9º do Código Civil;

Com efeito,

Sendo certo que este inciso legal, no seu número 1., refere que a interpretação da Lei não deve cingir-se à sua letra, mas reconstituir, a partir dos textos, o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.

Contudo, no seu número 2. o citado artigo é por demais claro, quando impõe: *“Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.”*

Perante a transcrita restrição que o legislador impõe ao intérprete, é questão para perguntar: como querem as aludidas doutrina e jurisprudência “encaixar” a ORU no conceito de empreitada de reabilitação urbana?

É que a letra da verba 2.23 não resiste a esse “encaixe”, que, a ser *metido*, ali, a simples golpe de vontade, representa um violento estilhaçar do sentido literal da mesma.

É de salientar, no entanto, que a jurisprudência, designadamente em decisões recentes do CAAD¹⁸, também aponta no sentido de a pré-existência de uma ORU aprovada ser um requisito inerente à qualificação de uma empreitada como “de reabilitação urbana”, contrariando o entendimento jurisprudencial anteriormente adotado.

Por óbvio, tal entendimento provocou um abalo na segurança e confiança dos contribuintes/investidores, que, à luz da leitura direta (e, no seu entender, correta) da Lei fiscal e, ademais, suportados pelo direito circulatório até então existente, realizaram investimentos alicerçados na convicção de que lhes seriam aplicados a taxa reduzida do IVA.

Se, porventura, até podemos ser sensíveis à argumentação recente do Centro de Arbitragem, quando este refere que o licenciamento de uma construção em ARU não significa que este se enquadre numa ORU aprovada, de tal modo que a concessão de benefícios fiscais aplicáveis à reabilitação urbana atribuídos a empreitadas que nem se encontram no âmbito de uma estratégia ou de um programa estratégico de reabilitação urbana, parece desproporcionada e excessiva tendo em conta os objetivos que o legislador procurou alcançar com a concessão destes benefícios...

Se, porventura, noa toca pela negativa, admitir que a mera localização de um imóvel numa ARU (especialmente tendo em consideração que, atualmente, a maioria dos Municípios possui várias ARU, nos mais diversos pontos do seu território – muito além dos centros históricos¹⁹), pode revelar-se claramente insuficiente para podermos qualificar a empreitada como de “reabilitação urbana” ...

Em todo o caso, uma coisa é o Direito constituído, outra, bem diferente, é a intromissão de considerações axiológicas e políticas na interpretação do Direito positivo.

Veja-se que o legislador fiscal não previu a necessidade de pré-existência de ORU, planos estratégicos de reabilitação urbana, ou qualquer outro requisito adicional para a aplicação do

¹⁸ Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), Decisão Arbitral referente ao proc. n.º 404/2022-T, datada de 30 de janeiro de 2023, relatado por Jorge Lopes de Sousa; Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), Decisão Arbitral referente ao proc. n.º 295/2022-T, datada de 15 de fevereiro de 2023, com declaração de voto vencida da Dr.ª Catarina Belim; Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), Decisão Arbitral referente ao proc. n.º 603/2022-T, datada de 08 de maio de 2023, relatado por Ricardo Rodrigues Pereira.

¹⁹ Cfr. Portal da habitação, ARU – Áreas de Reabilitação Urbana. <https://www.portaldahabitacao.pt/consulte-as-aru#/arusInfo>, consult. em 20/julho/2023.

benefício fiscal às empreitadas de reabilitação urbana, mas, sim, e em exclusivo, a localização do imóvel em ARU.

Argumentar-se que o requisito da ORU está intrínseco e subentendido no próprio conceito de “empreitada de reabilitação urbana” como o Tribunal (e a AT) tem vindo a defender, tendo em consideração que, como já tivemos oportunidade de explorar, o conceito de “reabilitação urbana” adotado pelo RJRU, em nada menciona as ORU, é, a nosso ver, uma extrapolação da redação adotada pelo legislador, o qual, de forma intencional, deixou “de fora” requisitos mais apertados para a aplicação do benefício fiscal associado à verba 2.23.

Deveria tê-lo feito? Essa é outra questão... Mas sendo esta a redação que temos, atualmente, em vigor, não cabe aos Tribunais realizar interpretações rebuscadas da Lei para exigir um requisito que, simplesmente, não foi contemplado na redação da norma.

E se o elemento literal de interpretação aponta para a conclusão, que, acima, assumimos, anote-se que o elemento de interpretação histórico reforça esta inferência, no tanto, em que, tendo a verba 2.23 sido introduzida na decorrência da Lei n.º 64-A/2008 (Orçamento do Estado com entrada em vigor a janeiro de 2009), sendo, naturalmente e sem equívoco, cronologicamente anterior ao “*Novo*” Regime Jurídico da Reabilitação Urbana (Decreto-Lei n.º 307/2009, com entrada em vigor a dezembro desse ano de 2009), introdutor do conceito de ORU. Por esse motivo, o elemento histórico da norma é mais um forte indício de que o legislador não pretendia impor a exigência da aprovação de ORU para a aplicação do benefício fiscal previsto pela verba 2.23.

Não é, por isso, logicamente defensável que o legislador da referida norma fiscal estivesse, por antecipação ou adivinhação, a querer dizer o que só muito mais tarde veio a ser legislado pelo RJRU.

Aliás, se o conceito de “empreitada de reabilitação urbana” estivesse dependente da verificação das condições previstas pelo n.º 1 do artigo 7.º do RJRU (nomeadamente, da existência tanto de uma ARU como de uma ORU), não faria sentido o legislador ter sentido a necessidade de especificar na primeira parte da verba 2.23 que as empreitadas devem estar localizadas em ARU, pois tal menção seria redundante e dispensável.

Sabemos, ainda, que o “*acesso aos apoios e incentivos fiscais e financeiros à reabilitação urbana*” é um dos efeitos imediatos previstos pela alínea b) do artigo 14.º do RJRU, com a mera delimitação da ARU pelos Municípios, onde, evidentemente, se enquadram

os benefícios fiscais associados ao IVA. Assim, não só a primeira parte da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA não previu a exigência de ORU, como o próprio RJRU salienta que a mera delimitação de uma área de reabilitação urbana *per se* tem como consequência a produção de efeitos ao nível dos apoios e incentivos fiscais à reabilitação urbana.

Não podemos, contudo, ignorar a forte relação que existe entre as ARU e as ORU, mas, como também já mencionámos, esclarece o n.º 3 do artigo 7.º do RJRU que “*A aprovação da delimitação das áreas de reabilitação urbana pode ter lugar em momento anterior à aprovação da operação de reabilitação urbana a desenvolver nessas áreas*”. Pelo que, resulta claro desta norma que existe uma reabilitação urbana válida sem a aprovação de uma ORU. Nesse caso, a ORU poderá ser aprovada até três anos após a aprovação da ARU, sob pena da caducidade desta última²⁰.

Ora, se o próprio Regime Jurídico da Reabilitação Urbana não exige a aprovação de uma ORU em simultâneo com a ARU por parte dos Municípios, porque iria a Lei fiscal impor tal condição para a atribuição de um benefício intrinsecamente relacionado e dependente deste diploma? Acrescentamos, até, que tal interpretação do Direito derivado estaria em dissonância com o preceituado no n.º 2 do artigo 2.º da LGT, entrando em clara violação da regra basilar de interpretação dos conceitos empregues no Direito Fiscal provenientes de outros ramos do Direito. Seria, por isso, absurdo que fosse a Lei Fiscal a impor requisitos mais severos e intransigentes que o Direito de origem.

Por último, mas não menos importante, em apoio decisivo da posição que defendemos, voltamos a referir que é o próprio RJRU, no seu artigo 14º (sob a epígrafe “Efeitos”), sobretudo, na alínea b) deste preceito, que retira quaisquer dúvidas sobre a desnecessidade de ORU para que o promotor de obra em ARU beneficie de todos os benefícios fiscais. Leia-se,

“A delimitação de uma área de reabilitação urbana:

a) Obriga à definição, pelo município, dos benefícios fiscais associados aos impostos municipais sobre o património, designadamente o imposto municipal sobre imóveis (IMI) e o imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT), nos termos da legislação aplicável;

b) Confere aos proprietários e titulares de outros direitos, ónus e encargos sobre os edifícios ou frações nela compreendidos o direito de acesso aos apoios e incentivos fiscais e financeiros à reabilitação urbana, nos termos

²⁰ Cfr. Artigo 15.º do RJRU.

estabelecidos na legislação aplicável, sem prejuízo de outros benefícios e incentivos relativos ao património cultural.” (Sublinhado nosso)

Nesta forma de dizer, enquadram-se, sem reбуço, os benefícios fiscais associados ao IVA.

Pelo que, não só a primeira parte da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA não previu a exigência de ORU, como o próprio RJRU salienta que a mera delimitação de uma área de reabilitação urbana *per se* tem como consequência a produção de efeitos ao nível dos apoios e incentivos fiscais à reabilitação urbana.

Aliás, não esqueçamos que este foi, durante muitos anos o entendimento acolhido pelos Tribunais e pela própria AT.

Não obstante toda a argumentação acima enunciada, não enjeitamos a possibilidade de este benefício fiscal estar a promover a aplicação da taxa reduzida do IVA a obras não enquadradas ou desalinhadas com o eventual plano estratégico que o Município venha a deliberar para aquela ARU, aprovada com antecipação àquele plano operacional; contudo, pelo que, acima, deixamos argumentado *ex abundante*, tudo leva a crer que este foi um risco que o legislador quis correr, atendendo a que o seu grande e último objetivo, era o de promover, com a urgência possível, a reabilitação das áreas urbanas degradadas, designadamente, através de estímulos fiscais aos investidores, como o que, aqui, nos ocupa.

Questão diferente é saber se este incentivo, nos termos em que está redigido, ainda tem razão de ser nos dias de hoje.

Como veremos mais adiante no presente estudo, quando foi formulada a verba 2.23, esta pretendia provocar um incentivo ao investimento imobiliário nos centros históricos, em plena crise económica, onde os incentivos eram escassos, num momento em que o país estava sedento de construção e investimento estrangeiro. Com o passar dos anos, a verba 2.23 parece ter-se transfigurado para um incentivo à elisão fiscal, já que (em última instância) qualquer obra poderá beneficiar da aplicação da taxa reduzida, uma vez que as ARU deixaram, há muito tempo, de ser um critério sério, comedido e em linha com o propósito que o RJRU tencionava promover quando entrou em vigor.

Em suma, entendemos não ser do rol de competências dos Tribunais nem da Administração Tributária impor critérios e requisitos mais apertados para a aplicação deste benefício, quando os mesmos não foram promovidos pelo legislador e se encontram em clara

dissonância com a redação legislativa atualmente em vigor da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, pelo que, estando perante uma empreitada de imóvel localizado em ARU, não devem restar muitas mais dúvidas nem serem levantadas mais questões para que se aplique a norma.

Tal entendimento, contudo, não obsta a que sejamos da opinião que este benefício fiscal se encontra obsoleto, tendo perdido, em parte, a sua razão de ser, na medida em que a realidade atual do país não justifica a necessidade de uma norma tão pouco criteriosa e segura, que promove um aproveitamento desproporcionado da mesma por parte dos contribuintes.

3.1.2 A construção de edifícios novos

Outra problemática que surge no âmbito da interpretação e aplicação da primeira parte da verba 2.23, e à qual pretendemos, agora, dar resposta, prende-se com a questão de saber se o conceito de reabilitação urbana se confina exclusivamente à reabilitação do edificado existente, ou se, por outro lado, estão abrangidas pela noção de reabilitação urbana as novas edificações.

Esta temática gera opiniões divergentes na doutrina e jurisprudência: Clotilde Palma é um dos nomes que mais tem defendido que a reabilitação de edifícios é apenas uma das várias componentes da reabilitação urbana, e que a mesma pode ou não existir no âmbito de uma operação de reabilitação urbana.²¹ No mesmo sentido, também Dulce Lopes defende que o conceito de reabilitação urbana, apesar de ter por base a conservação do edificado, admite todo um conjunto de intervenções, que inclui, também a nova edificação.²²

As teses das autoras baseiam-se no conceito amplo e mais abrangente de “reabilitação urbana” que as mesmas afirmam ter sido introduzido com o “Novo” regime (RJRU), e no facto de, no próprio RJRU, constar um conceito distinto para a reabilitação de edifícios, expresso na alínea i) do artigo 2.º do diploma²³.

²¹ PALMA, Clotilde Celorico – “O conceito de reabilitação urbana para efeitos da aplicação da taxa reduzida do IVA”, in *Revista Eletrónica de Fiscalidade da AFP*, Ano V, N.º 1 (2023).

²² LOPES, Dulce, “Reabilitação Urbana em Portugal: evolução e perspectivas”, in *Novo Regime da Reabilitação Urbana*, CEDOUA, FDUC, Almedina, p. 36.

²³ De acordo com a alínea i) do artigo 2.º do RJRU “Reabilitação de edifícios” corresponde à “*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 fracções 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*”.

Também o CAAD, já por diversas vezes, afirmou que a construção de edifícios novos poderá não estar excluída do conceito de reabilitação urbana, ainda que o mesmo não esteja na génese da definição de reabilitação urbana, uma vez que, como o próprio nome indica, esta assenta, essencialmente, na reabilitação de construção já existente.

Designadamente, tal como deixou claro o CAAD na decisão arbitral n.º 404/2022-T, de 30/01/2023, o entendimento do Tribunal vai no sentido de que o conceito de reabilitação urbana admite todo um conjunto de intervenções, que, tanto podem assentar numa construção preexistente como na construção de edifício novo, desde que haja uma “intervenção integrada sobre o tecido urbano existente”, ou seja, desde que a construção esteja inserida num “conjunto articulado de intervenções visando, de forma integrada, a reabilitação urbana de uma determinada área”, isto é, numa ORU. Ou seja, de acordo com esta decisão do Tribunal, pode haver nova edificação no âmbito da reabilitação urbana, desde que a construção esteja alinhada com a estratégia em vigor.

A nosso ver, esta seria uma posição defensável se o Tribunal não utilizasse o mesmo critério (nesta decisão e noutras) para aferir se a reabilitação do edificado localizado em ARU se enquadra no âmbito da definição de reabilitação urbana. Isto é, quando está em causa a reabilitação de edificado sito em ARU, não podem restar dúvidas quanto ao enquadramento desta operação como sendo uma empreitada de reabilitação urbana, e, como tal, enquadrada no benefício fiscal conferido pela verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA. Assim, há que distinguir entre construção nova em ARU sem ORU e construção nova em ARU com ORU.

Na verdade, lê-se na alínea j) do, já citado, artigo 2º do RJRU:

“«Reabilitação urbana» 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;”

Da leitura desta definição, parece claro que um edifício ou construção nova nada tem que ver com intervenção em “tecido urbano existente”; ou seja, não há, nos termos definidos, reabilitação urbana fora desse existente tecido; daí que, opinamos e defendamos que o edifício novo numa área de reabilitação urbana (ARU) para a qual não haja sido aprovada uma operação ou plano urbanístico global (ORU) não podendo ser classificado como integrando a noção de

reabilitação urbana, igualmente, por isso, não possa o seu construtor beneficiar da taxa reduzida do IVA, constante da verba 2.23.

Já, porém, quando por razões urbanísticas e de política habitacional, a entidade criadora de uma área de reabilitação urbana, entendeu, na elaboração do plano integrado para a mesma, que na conceção global, para além do já edificado, a recuperar, se impõe que este, pelas referidas razões holísticas, possa e deva ser completado com uma ou várias construções novas, não nos repugna que estas possam ser consideradas de reabilitação urbana e, nesta hipótese, ser bafejadas com a referida taxa de IVA reduzida a 6%.

Contudo, a falada decisão do CAAD não fez essa distinção, parecendo, até, curiosa, mas estranhamente, que essa estância decisória, está mais relutante em conceder o benefício fiscal em causa, a verdadeiras situações de reabilitação urbana numa área delimitada como tal, ainda que sem ORU, do que admitir esse benefício a construções novas, desde que a ORU o permita.

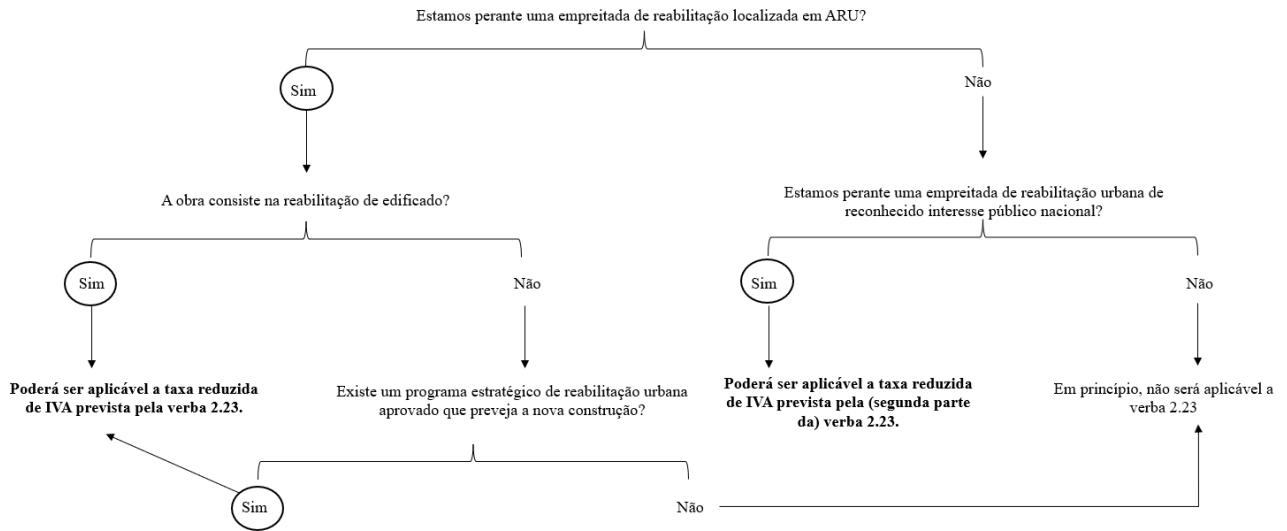
A necessidade de existência de uma ORU pré aprovada poderá, então, relevar, em nosso parecer, para qualificar a construção de *edifícios novos* como empreitadas de reabilitação urbana, isto porque, no caso da nova edificação, há dúvidas quanto ao seu enquadramento enquanto “forma de intervenção integrada sobre o tecido urbano existente”.

A nosso ver, por princípio, a construção de raiz não seria enquadrável no conceito de reabilitação urbana, mas tal impossibilidade ficaria colmatada caso existisse um plano estratégico elaborado pela Câmara Municipal a incluir a construção de um edifício novo numa operação estratégica de reabilitação urbana, devidamente delineada.

Esta diferenciação no enquadramento legal conferido à construção nova e construção de edificado é justificada na medida em que, no primeiro caso, parte-se do pressuposto de que a mesma não se enquadra no conceito de reabilitação urbana, enquanto na construção de edificado parte-se do pressuposto oposto, pelo que, quando o edifício a reabilitar está localizado em ARU, não devem restar dúvidas de que se trata de uma empreitada de reabilitação urbana.

Assim, entendemos que o enquadramento de uma construção para efeitos da primeira parte da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA poderá, de forma simplificada, traduzir-se no organigrama infra ilustrado:

Figura 2: Enquadramento simplificado das operações na verba 2.23



Esclarecendo a nossa ideia, um programa estratégico de reabilitação urbana (artigo 33.º do RJRU) elaborado com rigor e ponderação pelo respetivo Município, que preveja a construção nova no tecido urbano de uma ARU, permite-nos admitir, sem esforço, que aquela nova construção se torna passível de enquadramento enquanto parte integrante 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*”.

Não existindo, porém, este plano²⁴ ou uma ORU aprovada, não é claro perceber a nova construção enquanto “empreitada de reabilitação urbana”, pelo que perfilhamos as teses de que estas situações estão excluídas do conceito, e, conseqüentemente, não podem beneficiar da taxa reduzida do IVA prevista pela primeira parte da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA.

Assim sendo, apesar de existir uma linha preferencial pelos instrumentos que promovam a conservação do património na sua traça original, tal não exclui que, em situações pontuais e devidamente justificadas, se possa lançar mão de instrumentos que promovam uma alteração mais proeminente da área de intervenção, nomeadamente com a construção nova.

²⁴ O legislador impõe mesmo a existência de um programa estratégico de reabilitação urbana para as operações de reabilitação urbana sistemáticas, devendo obedecer ao conteúdo mínimo previsto pelo n.º 2 do artigo 33.º do RJRU.

Como referimos, esta diferenciação no enquadramento legal conferido, por um lado, à construção nova em simples área de reabilitação urbana (ARU) sem prévia aprovação de uma operação urbanística (ORU) e, por outro, à recuperação ou reabilitação de edificado, em simples ARU, sem que sobre a mesma tenha recaído um plano estratégico global é, em nosso entender, justificada, na medida em que, no primeiro caso, parte-se do pressuposto de que a mesma não se enquadra no conceito de reabilitação urbana, enquanto na intervenção sobre o edificado, mesmo sem ORU, como defendemos nesta dissertação, parte-se do pressuposto de que, por esse simples facto, e, ocorrendo um contrato de empreitada, esta será de reabilitação urbana, devendo o investidor beneficiar da taxa reduzida de IVA.

Em todo o caso, é evidente que este é mais um ponto em que a Lei não está clara e que provoca incertezas e demasiado “ruído” junto dos investidores, causando embaraço, dúvidas, insegurança e desconforto na tomada de decisão.

3.1.3 Princípio da Boa Fé

Aqui chegados, importa, agora, refletirmos acerca das consequências práticas que as discrepâncias na aplicação da taxa de IVA acarretam para os contribuintes.

Nesta secção da presente dissertação pretendemos, então, dar resposta à questão de saber se uma errónea aplicação da taxa de IVA pode prejudicar o contribuinte de boa fé.

Imaginemos que um contribuinte decide investir na reabilitação de um edifício antigo situado numa ARU devidamente delimitada no Município do Porto, celebrando, para o efeito, um contrato de empreitada, passando o empreiteiro, em função da execução da obra, a emitir as correspondentes faturas respeitantes a esses trabalhos.

Todas as faturas indicam “IVA – autoliquidação”, uma vez que é aplicável à situação o mecanismo de inversão do sujeito passivo²⁵. O dono da obra aplica a taxa reduzida do IVA de 6%, facto que nem questiona, uma vez que está de acordo com o descrito na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, e porque possui as licenças necessárias da Câmara Municipal do Porto, que aprovou o projeto, e até emitiu uma certidão onde se atesta que a construção está localizada em ARU e deve, por esse motivo, beneficiar dos incentivos fiscais associados à reabilitação urbana.

²⁵ Cfr. N.º 13 do artigo 36.º do Código do IVA.

Acontece que, até à data, o Município do Porto ainda não havia aprovado uma ORU para aquela localização.

Agora, uns meses depois do início da obra, vem a Autoridade Tributária questionar o enquadramento das operações na taxa reduzida do IVA, exigindo, em consequência, ao sujeito passivo a liquidação adicional de IVA.

Com essa liquidação adicional, o dono da obra vê os custos com a empreitada subirem em mais de 100 mil euros devido à liquidação adicional do IVA em 17 pontos percentuais.

Será aceitável este comportamento por parte da AT?

Vejamos,

Reportando-nos ao caso apresentado como exemplo paradigmático, é evidente que o investidor agiu de boa fé, no sentido em que confiou, justificadamente, estar a agir em consonância com a lei aplicável e, eventualmente, até com o Direito circulatório existente à época em que se iniciaram os trabalhos.

Deve este sujeito passivo merecer tutela jurídica perante a exigência do Fisco? Será este “erro” na aplicação da taxa de IVA desculpável? O direito à dedução auferido por este contribuinte fica agora prejudicado pela aplicação errónea da taxa reduzida do IVA?

A nosso ver, uma mudança brusca no entendimento jurisprudencial (e administrativo) nesta matéria, como a que se verificou, não pode ter como efeito o prejuízo do contribuinte que agiu de boa fé e que, à luz dos Princípios da confiança e segurança jurídica, fez um investimento de montante avultado, alicerçado na letra da Lei e no entendimento vigente até então, convicto de que lhe seria aplicada a taxa de IVA mais favorável.

O Princípio da Boa Fé assume-se como um dos princípios basilares do nosso ordenamento jurídico. No tocante à administração fiscal, este princípio tem uma relevância fundamental, uma vez que um dos seus propósitos consiste em balizar a atividade discricionária da AT.

A CRP, no n.º 2 do seu artigo 266.º, que elenca os princípios fundamentais que devem orientar os servidores da Administração Pública, estabelece que

“Os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem actuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa fé”.

Por isso, a administração tributária deverá atender às particularidades do caso e não aplicar, cegamente, a lei, quando esta não é clara na sua interpretação, e, inclusive, geradora de decisões contraditórias, evitando, assim, não só, um resultado manifestamente injusto e discriminatório, mas, sobretudo frustrar as expectativas que a sua atuação anterior em casos idênticos tenha gerado.

Nesta linha, o STA, a partir de 2008, passou a entender que violação pela AT dos deveres procedimentais, designadamente dos princípios da justiça e da boa fé, pode consistir em vício autónomo de violação de lei.²⁶

A decisão do TJUE, referente ao Acórdão Biosafe²⁷, estabeleceu novas linhas orientadoras no tocante à contagem do prazo do direito de dedução do IVA, quando aconteçam situações análogas à do caso em apreço, em que exista uma retificação *a posteriori* das faturas emitidas. Destarte, esta decisão possibilita (quando não se encontre provada a falta de zelo por parte do comprador e, bem assim, nos casos em que não haja conluio doloso entre as partes envolvidas), que o prazo para efeitos do exercício do direito à dedução não seja contado a partir da data de emissão das faturas iniciais, caso tal prazo já tenha expirado.²⁸

O equilíbrio entre a tutela da confiança e a tutela da legalidade pode ser difícil de atingir. Por um lado, há que proteger as convicções laudáveis dos contribuintes, por outro, há que garantir a uniformização na aplicação das normas legais, para que não se originem situações de injustiça entre casos homólogos.

3.1.4 De jure condendo

Tendo já sido aflorado este tema, por diversas vezes ao longo da presente dissertação, cabe-nos agora refletir se, tendo em conta a evolução das condições sociais, que motivaram a criação do benefício fiscal da verba 2.23, ainda se justifica, atualmente, a sua manutenção.

Quando aquela norma surgiu, Portugal estava ávido de investimento estrangeiro e urgia investir no repovoamento e dignificação dos centros urbanos e históricos; contudo, esse panorama alterou-se profundamente, de tal forma que, em muitos casos, os efeitos perversos daquela lei são superiores às suas vantagens.

²⁶ Cfr. por todos, por mais recente, o Ac. do Supremo Tribunal Administrativo, proc. n.º 089/12, de 15 de fevereiro de 2012, relatado por Francisco Rothes.

²⁷ Ac. do TJUE, de 12 de abril de 2018, C-8/17, *Biosafe*. A Decisão por parte do STJ foi proferida em Julho do mesmo ano, Processo 10290/13.3YIPRT.L1.S1 de 5.07.2018.

²⁸ AIRES, Luís, “Direito à dedução do IVA de documentos rectificativos: o Acórdão Biosafe”, in *Revista Eletrónica de Fiscalidade da AFP*, Ano I, n.º 2 (2019).

Desde logo, sem consideração pelas razões, que motivaram a criação do benefício em estudo, pode afirmar-se que muitos Municípios, mesmo sem que as condições urbanísticas o justificassem, determinaram a existência de espaços de reabilitação urbana, que, dificilmente cabem no espírito da Lei, tendo por escopo único permitir que os investidores tenham acesso fácil aos incentivos financeiros e fiscais previstos para essas áreas (nomeadamente no âmbito do IVA).

Ora, esta conduta acaba por violar o próprio conceito de benefício fiscal, cuja razão de ser e fundamento reside na necessidade circunstancial de incentivar os contribuintes a adotar determinados comportamentos em prol de um “bem maior” extrafiscal, o qual justifica a assumida perda de receitas tributárias por parte do Estado.

E esta perda de receita justificava-se, à data em que foi formulada a verba 2.23 (então verba 2.21), pois, com esta e por meio desta, pretendia-se provocar um incentivo ao investimento imobiliário nos degradados centros históricos, não só a levar a cabo pelos investidores locais, donos de edifícios nessas áreas, como, complementarmente, suscitar o interesse do investimento estrangeiro.

Pode dizer-se que o legislador teve bastante êxito na consecução dos seus objetivos, uma vez que houve um autêntico “boom” de melhorias nos centros urbanos e históricos, trazendo às cidades uma “cara” renovada, que passou a atrair interessados, até, então, avessos a investir nesses “bairros”, habitados, normalmente, por uma camada mais pobre da população, sem condições de habitabilidade e dotados de infraestruturas coletivas insuficientes e, até, muitas vezes, inexistentes.

Tudo parecia correr pelo melhor, até que os factos começaram a patentear uma realidade, em que donos e inquilinos dos imóveis nos centros urbanos, uns, por venda, outros, por despejo, começaram a ser arredados das suas casas, que, passando para as mãos de poderosos investidores, os quais, no aproveitamento dos benefícios fiscais associados, transformaram esses centros, antes destinados, na sua quase totalidade, a habitação, em moradas de luxo ou estabelecimentos de alojamento local.

Ou seja, o que era um justificado incentivo fiscal, face ao que era almejado pelo legislador, metamorfoseou-se num incentivo à elisão fiscal para empresas especializadas nesse tipo de recuperações, já para não falarmos nos casos de Municípios, onde, qualquer obra poderá beneficiar da aplicação da taxa reduzida, uma vez que as ARU deixaram, há muito tempo, de

ser um critério sério, comedido e em linha com o propósito que o RJRU tencionava promover quando entrou em vigor.

Assistimos, assim, nos dias de hoje, a uma clara extrapolação e contradição do próprio conceito de benefício fiscal com a utilização indevida desta norma, que, em vez de ter como efeito a orientação da população para uma conduta desejada pelo legislador á época, tem provocado um efeito oposto de promoção da elisão e evasão fiscal.

Pelo que, defendemos que a realidade atual do país não justifica a manutenção de uma norma, que está a ter estes efeitos perversos, porquanto, promove injustiça fiscal e desproporcionalidade, em razão do aproveitamento da mesma por parte de investidores, junto de autarquias pouco escrupulosas na determinação dos pressupostos, que animavam o legislador de 2009.

3.2 Segunda Parte

Até este ponto apenas analisámos a primeira parte da verba 2.23. No entanto, a segunda parte da norma tem, também, as suas peculiaridades, as quais passamos, agora a analisar, como foi nossa prometida tarefa.

Assim, lê-se na parte final da norma que estão sujeitas à taxa reduzida do IVA as empreitadas de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico, a realizar “*no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional*”.

A este propósito poder-se-ia, uma vez mais, colocar a questão da necessidade de pré-existência de uma ORU, caso se considere que esse requisito advém do próprio conceito de “reabilitação urbana” que consta do RJRU, o que, como vimos, é uma teoria com a qual não concordamos. Assim, remete-se essa discussão para o capítulo 3.1.1 da presente dissertação.

Designadamente, por que, neste ponto, o legislador, para que o investidor possa beneficiar da taxa reduzida de IVA, desinteressou-se de exigir, como indispensável pressuposto, que a reabilitação urbana acontecesse em área previamente reconhecida como tal (ARU) e, naturalmente, que essa reabilitação obedecesse a um plano operacional integrado (ORU).

Assim, para que uma obra possa ser enquadrada na segunda parte da verba 2.23 não necessitará, a nosso ver, de existir uma ORU aprovada, nem, tão pouco, uma ARU.

Vejamos,

É do nosso entendimento que a verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, quando refere que o conceito de “reabilitação urbana” deve ser apurado nos termos em que se encontra definido no RJRU, está a remeter para a definição constante da alínea j) do artigo 2.º do RJRU, a qual, como vimos, não menciona a necessidade da aprovação prévia de uma ORU para efeitos da classificação de determinada obra como empreitada de reabilitação urbana.

Daí que seja, evidentemente, do nosso entendimento, que a segunda parte da verba também não implique a existência prévia de uma ORU.

Adicionalmente, ao contrário da primeira parte da verba, a parte final da verba 2.23 também não faz qualquer menção à necessidade do enquadramento da obra em ARU. Não existe suporte textual na letra da Lei (tanto na verba do Código do IVA como na alínea j) do artigo 2.º do RJRU) para se exigir a localização das obras em ARU para as mesmas serem subsumíveis a esta hipótese da aplicação da taxa reduzida.

A segunda parte da verba 2.23 acaba, até, por revelar mais um argumento que abona a favor da interpretação adotada na presente dissertação da primeira parte da verba:

Se, para a segunda parte da verba, fossem, também, exigidos requisitos adicionais além da definição de “reabilitação urbana” conferida pela alínea j) do artigo 2.º do RJRU – nomeadamente, caso fosse exigido o enquadramento da empreitada em ARU e ORU – não teria qualquer relevância a distinção feita pelo legislador para as situações de reconhecido interesse público nacional, já que as mesmas estariam sempre enquadradas na primeira hipótese da verba, e, assim, a redação adotada pelo legislador seria inútil.

De resto, como vimos, a redução da taxa de IVA prevista pela segunda parte da norma traduz-se num benefício fiscal (conforme o n.º 2 do artigo 2.º do EBF), que tem por objetivo incentivar a realização de obras de “reconhecido interesse público nacional”. Ora, nunca se compreenderia que o enquadramento nesta parte da verba estivesse subordinado à iniciativa dos Municípios (de delimitarem as ARU e planearem as ORU), pois estes estão aptos, única e legalmente, para definir e atuar de acordo com o interesse público à escala municipal, e não nacional, pelo que, até pelos princípios básicos (e constitucionais) da separação de poderes, uma interpretação que conduzisse à necessidade de ARU e ORU para a aplicação desta segunda parte da norma seria despropositada.

O mesmo entendimento foi proferido na decisão arbitral n.º 135/2020-T, do CAAD, de 02/12/2020, situação na qual se pretendia saber se a construção de um *Campus* universitário era subsumível à aplicação da taxa reduzida do IVA através desta segunda hipótese prevista pela verba 2.23. O Tribunal deixou claro na sentença que a readaptação do tecido urbano, para a remodelação, ampliação e construção de uma instituição de ensino universitário (cujo projeto era conhecido e foi aprovado pelo próprio Governo) configura uma empreitada de reabilitação urbana de interesse público nacional. O caso em apreço é curioso, pois o Tribunal afirma que a obra seria, até, enquadrável em qualquer uma das partes da verba 2.23 (já que a empreitada estava localizada em ARU).

Em consonância com o entendimento já proferido, ainda que por outros motivos, na análise da primeira hipótese trazida pela verba, somos também do entendimento de que o conceito de empreitadas de “reconhecido interesse público nacional”, sendo um conceito abrangente e pouco preciso, acarreta uma forte insegurança para os investidores e pode dar origem a tentativas de evasão fiscal por esta via, pelo que, na (necessária) reforma que se venha a fazer da norma, é importante clarificar esta segunda parte e balizar o seu campo de ação.

4. CONCLUSÕES

- I. A Lei portuguesa, tendo por base, evidentemente, a língua portuguesa, tem, também ela, tanto de belo como de complexo.
- II. Sendo a Lei fiscal um Direito derivado, torna-se ainda mais difícil a sua interpretação e aplicação, já que requer, na maioria dos casos, o conhecimento de outros ramos do Direito para que possamos compreender a terminologia em toda a sua extensão.
- III. A incidência fiscal na reabilitação urbana torna-se, por isso mesmo, uma matéria complexa, cheia de nuances e tecnicidades, que gera discussão inflamada entre os estudiosos. Para se conseguir aprofundar o tema, há que ter uma visão holística dos conceitos empregues e da intenção do legislador.
- IV. Como foi demonstrado ao longo desta dissertação, o legislador fiscal procurou, com a criação de benefícios fiscais diretamente relacionados com as empreitadas de reabilitação urbana, implementar políticas económicas, sociais e ambientais no sentido do reaproveitamento e melhoramento dos centros urbanos, num contexto político de forte crise económica.

- V. Um dos benefícios fiscais associados às empreitadas da reabilitação urbana encontra-se, como vimos, no domínio do IVA, esse imposto sobre o valor acrescentado, plurifásico, que incide sobre a generalidade dos bens e serviços consumidos, o que inclui, naturalmente, a aquisição de serviços, por meio de empreitadas, a concretizar pelos investidores nas referidas áreas.
- VI. A concessão do benefício fiscal por parte do legislador às empreitadas de imóveis situados em ARU, tal como previsto pela verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, permite aos investidores um aforro de 17 pontos percentuais, ao ser-lhes aplicada a taxa reduzida de IVA ao invés da taxa normal, pelo que configura um dos benefícios fiscais mais relevantes nesta matéria.
- VII. Nesta dissertação defendemos que, para que o investidor possa beneficiar da referida taxa reduzida do IVA, basta que a empreitada, por si ajustada, implique a realização da obra, (em princípio, de reabilitação ou requalificação de edifício edificado) em espaço, que o Município, com jurisdição sobre o mesmo, tenha declarado ou determinado, previamente, ser uma área de reabilitação urbana (ARU), tal como definida no Regime Jurídico da Reabilitação Urbana (RJRU).
- VIII. Defendemos, em consonância, que, caso o Município licencie uma empreitada para uma ARU, sem que, concomitantemente, haja elaborado um plano de operações urbanísticas integradas (ORU) para essa área, o investidor beneficia da aplicação da taxa reduzida de IVA para a empreitada.
- IX. Entendemos, ademais, que a empreitada de uma nova construção numa área de reabilitação urbana, como tal declarada pelo Município, que não esteja dotada de um plano urbanístico (ORU) não pode beneficiar da taxa reduzida de IVA por não se enquadrar no conceito de empreitada de reabilitação urbana.
- X. Mas entendemos que a nova construção, a ser implantada em área de reabilitação urbana (ARU), dotada, previamente de plano urbanístico integrado, em que a mesma esteja prevista, deve beneficiar da referida taxa reduzida de IVA (atualmente de 6%).
- XI. Defendemos, também, que, ao abrigo do Princípio da boa fé, constitucionalmente garantido, não assiste à Administração Pública o direito de, na revisão do seu conceito de empreitada de reabilitação urbana, poder liquidar IVA adicional, ao

investidor que, convicto da legalidade da sua atuação, muitas vezes, aliás, no alinhamento com o chamado Direito circulatório, com anteriores decisões judiciais e com opiniões doutrinárias, contratou uma empreitada com faturação para (auto) liquidação do IVA à taxa reduzida de 6%.

- XII. A realidade portuguesa à data de hoje difere substancialmente da realidade a que se assistia aquando da criação da verba 2.23, em 2009. Com a criação desta e de outras medidas, o legislador pretendia fomentar a reabilitação dos centros históricos urbanos e promover o investimento financeiro na construção civil.
- XIII. Esse objetivo tão necessário e bem definido, teve como efeito a criação de benefícios fiscais altamente vantajosos para os contribuintes, tanto em sede de IVA, como em sede de outros impostos, alguns dos quais já atenuados.
- XIV. A verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA é um claro exemplo de uma medida socialista, no melhor e pior sentido da palavra: um benefício altamente vantajoso e amplamente democrático, com um resultado de aforro monetário muito significativo; contudo, acaba por ter uma redação pouco sólida, instável e periclitante, que muda de figura ao sabor das marés políticas e conjeturais.
- XV. Voltamos, assim, a questionar o elemento racional da verba 2.23, pois cabe-nos refletir se uma medida que incentiva a reabilitação urbana em ARU ao conferir uma redução na taxa de IVA é uma medida proporcional na realidade portuguesa atual.
- XVI. Uma breve pesquisa no Portal da Habitação²⁹ permite aferir que há Municípios, espalhados um pouco por todo o país, com dezenas de ARU delimitadas nos seus territórios, todas elas a beneficiar dos mesmos incentivos, independentemente da localização e do estado de conservação do tecido urbano existente.
- XVII. A reabilitação urbana, que deve desempenhar um papel relevante, de garantia na disponibilização de habitação de qualidade³⁰, sendo uma das componentes que espelha o Princípio constitucional do Direito à habitação digna³¹, é hoje, não mais,

²⁹ Cfr. Portal da habitação, ARU – Áreas de Reabilitação Urbana. <https://www.portaldahabitacao.pt/consulte-as-ar/#/arusInfo>, consult. em 20/julho/2023.

³⁰ CORREIA, Fernando Alves (2012) - *Manual de Direito do Urbanismo*. Vol. I, 4ª ed., Almedina.

³¹ Cfr. Artigo 65.º da CRP.

do que um enorme “chavão” de tentativa de “fuga ao fisco” na maioria das situações.

- XVIII. Não obstante este dilema que enfrentamos, não podemos deixar de repudiar as mais recentes posições da AT e da jurisprudência nesta matéria. É evidente que o aproveitamento desproporcional de medidas como esta é uma tendência que estas instituições conhecem e querem combater, no entanto, a forma correta de atuar passa pela intervenção legislativa e nunca pela criação fantasiosa e sem base legal de requisitos adicionais para que se aplique a norma.
- XIX. Em nosso entender, uma obra de “construção, reconstrução, ampliação, alteração, conservação ou demolição dos edifícios”³² situada numa ARU, que cumpra com os requisitos formais de faturação, é uma empreitada de reabilitação urbana localizada em ARU, e passível de beneficiar da taxa reduzida do IVA prevista na verba 2.23.
- XX. Tentar encontrar nuances na letra da lei, a florados nas redações simples, encrucas nas normas mais diretas, numa tentativa inglória de afastar os contribuintes do benefício e arrecadar mais receita para os cofres do Estado é um exercício perigoso e pouco saudável, muitas vezes feito pelos órgãos com poder de tomada de decisão, o qual veemente repudiamos.
- XXI. Se existe um entendimento generalizado de que este benefício fiscal é incompatível com a realidade da habitação a que assistimos nos dias de hoje, o caminho é a alteração legislativa, e não mecanismos travessos alicerçados na “má vontade” das instituições, que só fomentam a insegurança e desconfiança nos órgãos institucionais por parte dos contribuintes e/ou investidores, criando um ambiente de tensão entre a soberania e o poder político com os cidadãos.
- XXII. Também a segunda parte da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA pode ter esse mesmo efeito de incentivar a elisão e evasão fiscal, devido à adoção de conceitos latos e indeterminados.
- XXIII. Uma vez chegados ao fim desta dissertação, resta-nos enfatizar a importância de o Direito estar a par das tendências da sociedade em que se insere. Os benefícios fiscais são um mecanismo legislativo com grande relevância, que podem e devem

³² Cfr. Definição de “reabilitação urbana” – alínea j) do artigo 2.º, *in fine*.

ser utilizados para orientar a população num determinado sentido, em consonância com as políticas e objetivos do país num determinado momento.

XXIV. É importante que o legislador adote uma visão holística, que permita a sinergia entre estas medidas de incentivo à reabilitação urbana com aquelas que são as novas necessidades que o país enfrenta. Os benefícios fiscais podem ter um grande papel na criação de novos espaços verdes, da conservação do património cultural, na construção de infraestruturas compatíveis com meios de transporte alternativos, na fomentação de espaços de apoio social, e de tantos outros desafios que fervilham à nossa volta.

XXV. Esperamos, num futuro próximo, ver esta medida atualizada, com uma nova roupagem feita à medida de um, também novo, Portugal, que já não tem o seu foco no incentivo ao investimento desmedido e sem critério, que não cede à mesquinhez de interpretações esdrúxulas da lei, mas, sim, que olha com uma visão crítica para os novos estímulos que vão surgindo nesta nova era de dinamismo e atua em conformidade, sem amarras nem vieses.

5. BIBLIOGRAFIA

i) Livros e artigos científicos

AA. VV. (2019), “Taxa de IVA aplicável às empreitadas de reabilitação urbana – Análise da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA”, in *Livro de Homenagem ao Professor Doutor João de Carvalho*, IPCA.

AIRES, Luís, “Direito à dedução do IVA de documentos retificativos: o Acórdão Biosafe”, in *Revista Eletrónica de Fiscalidade da AFP*, Ano I, n.º 2 (2019).

CORREIA, Fernando Alves (2012) - *Manual de Direito do Urbanismo*. Vol. I, 4ª ed., Almedina.

LOPES, Dulce, “Reabilitação Urbana em Portugal: evolução e perspectivas”, in *Novo Regime da Reabilitação Urbana*, CEDOUA, FDUC, Almedina.

OLIVEIRA, Fernanda Paula, LOPES, Dulce e ALVES, Cláudia (2011) - *Regime Jurídico da Reabilitação Urbana Comentado*, Almedina.

PALMA, Clotilde Celorico – “O conceito de reabilitação urbana para efeitos da aplicação da taxa reduzida do IVA”, in *Revista Eletrónica de Fiscalidade da AFP*, Ano V, N.º 1 (2023).

VASQUES, Sérgio (2014), “A Noção de Actividade Económica para Efeitos de IVA”, in *Cadernos IVA 2014*, Almedina.

VASQUES, Sérgio (2016) – *O Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Almedina.

ii) Documentos eletrónicos e outros

IVA na reabilitação urbana. Webinar da EY, 21/julho/2020, com os oradores Pedro Fugas, Catarina Matos, Fernanda Paula Oliveira, Aniceto Viegas e José Cardoso Botelho. https://www.ey.com/pt_pt/webcasts/2020/07/iva-na-reabilitacao-urbana, consult. em 06/julho/2023.

LANÇA, Filomena, “IVA a 6% na reabilitação vai ter crivo mais apertado”, *Jornal de Negócios*, 13/março/2023. <https://www.jornaldenegocios.pt/economia/impostos/iva/detalhe/iva-a-6-na-reabilitacao-vai-ter-crivo-mais-apertado>, consult. em 05/julho/2023.

MATOS, Catarina, Gonçalo Santos, “O IVA nas empreitadas de reabilitação – Por que não um Programa “Menos” Habitação?”, *Jornal Económico*, 10/maio/2023. <https://easytax.jornaleconomico.pt/o-iva-nas-empreitadas-de-reabilitacao-por-que-nao-um-programa-menos-habitacao>, consult. em 05/julho/2023

PALMA, Clotilde, “Aplicação da taxa reduzida do IVA na reabilitação urbana – o contraciclo das novas propostas Mais Habitação”, *Jornal Vida Económica*, 24/março/2023. https://www.occ.pt/fotos/editor2/ve_clotildepalma_maishabitacao_24marco2023.pdf, consult. em 06/julho/2023.

iii) Decisões jurisprudenciais

Ac. do TJUE, de 12 de abril de 2018, C-8/17, *Biosafe*;

Ac. do Supremo Tribunal de Justiça, proc. n.º 10290/13.3YIPRT.L1.S1, de 05 de julho de 2016, relatado por Maria dos Prazeres Pizarro Beleza;

Ac. do Supremo Tribunal Administrativo, proc. n.º 021/21.0BALSB, de 23 de novembro de 2022, relatado por Gustavo Lopes Courinha;

Ac. do Supremo Tribunal Administrativo, proc. n.º 089/12, de 15 de fevereiro de 2012, relatado por Francisco Rothes;

Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), Decisão Arbitral referente ao proc. n.º 404/2022-T, datada de 30 de janeiro de 2023, relatado por Jorge Lopes de Sousa;

Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), Decisão Arbitral referente ao proc. n.º 295/2022-T, datada de 15 de fevereiro de 2023, com declaração de voto vencida da Dr.^a Catarina Belim;

Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), Decisão Arbitral referente ao proc. n.º 603/2022-T, datada de 08 de maio de 2023, relatado por Ricardo Rodrigues Pereira;

Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), Decisão Arbitral referente ao proc. n.º 135/2020-T, datada de 02 de dezembro de 2020, relatado por Jorge Lopes de Sousa;

Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), Decisão Arbitral referente ao proc. n.º 849/2021-T, datada de 23 de junho de 2022, relatado por Nuno Cunha Rodrigues;

Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), Decisão Arbitral referente ao proc. n.º 137/2022-T, datada de 22 de julho de 2022, relatado por Nuno Cunha Rodrigues;

iv) Decisões Administrativas

Ficha doutrinária, informação vinculativa, proc. n.º 17858, por despacho da Diretora de Serviços do IVA, por subdelegação, emitida a 24 de junho de 2020;

Ficha doutrinária, informação vinculativa, proc. n.º 12215, por despacho da Diretora de Serviços do IVA, por subdelegação da Diretora Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, emitida a 05 de setembro de 2017;

Ficha doutrinária, informação vinculativa, proc. n.º 9650, por despacho do SDG do IVA, por delegação da Diretora Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, emitida a 09 de dezembro de 2015;

Ficha doutrinária, informação vinculativa, proc. n.º 8338, por despacho da Diretora de Serviços do IVA, por subdelegação, emitida a 18 de maio de 2015;

Ficha doutrinária, informação vinculativa, proc. n.º 1478, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Diretor-Geral, emitida a 04 de janeiro de 2011.

6. ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1: Segmentação da 1ª parte da verba 2.23	25
Figura 2: Enquadramento simplificado das operações na verba 2.23	36