



ANTÓNIO FERNANDES,  
MARTA MARTINS & ASSOCIADOS  
SOCIEDADE DE REVISORES OFICIAIS DE CONTAS, LDA.

**F&M SROC**  
**NEWSLETTER #49 março de 2023**

**SUMÁRIO**

**ART.º 92.º DO CÓDIGO DO IRC E VERBA 2.23 DA LISTA I DO CÓDIGO DO IVA  
– DESENVOLVIMENTOS RECENTES**

- 1. NOTAS INTRODUTÓRIAS**
- 2. ART.º 92.º DO CÓDIGO DO IRC (RESULTADO DA LIQUIDAÇÃO) – PROPOSTA DE LEI**
- 3. VERBA 2.23 DO CÓDIGO DO IVA (REABILITAÇÃO URBANA)**
  - 3.1. DECISÕES DO CAAD**
  - 3.2. PROPOSTA DE LEI NO ÂMBITO DO PACOTE LEGISLATIVO “MAIS HABITAÇÃO”**

## 1. NOTAS INTRODUTÓRIAS

A anterior *newsletter* (n.º 48), datada de 04-03-2023, foi dedicada integralmente à análise do art.º 92.º do Código do IRC, com a epígrafe “Resultado da liquidação”, disposição legal que, recorde-se, impõe uma limitação global aos benefícios fiscais, não expressamente excecionados no respetivo n.º 2.

Em tal publicação, após ter sido abordada a génese do artigo (que remonta a 2004, ano em que foi publicada a proposta de LOE/2005) e a respetiva evolução legislativa ocorrida nos últimos 18 anos (pontos 2 e 3), debruçámo-nos sobre a jurisprudência judicial e arbitral existente, relacionada com o tema (ponto 4), bem como sobre a doutrina administrativa publicada no Portal das Finanças, mais concretamente sobre duas Informações Vinculativas emanadas da Direção de Serviços de IRC (ponto 5), defendendo-se, na última delas (publicada em 09-02-2023), a aplicação da limitação prevista no art.º 92.º ao benefício fiscal previsto no art.º 50.º-A do Código do IRC (regime de “*Patent Box*”).

Terminou-se a referida *newsletter* com a ligação do tema à LOE/2023 (ponto 6), abordando-se aí, por um lado, a alteração processada por esta Lei ao artigo em referência e, por outro lado, aspeto este mais significativo, eventuais omissões (lacunas) detetadas, na medida em que grande parte dos benefícios fiscais criados pela referida Lei não ficaram expressamente excecionados do âmbito de aplicação do art.º 92.º, ou seja, fruto de tal omissão, os novos benefícios fiscais ficariam abrangidos por esta limitação.

Posto isto, e tendo chegado ao nosso conhecimento que, no passado dia 20-03-2023, foi proposta pela Bancada Parlamentar do Partido Socialista uma alteração ao art.º 92.º do Código do IRC que, a ser convertida em lei, permitirá resolver grande parte dos problemas (omissões) por nós evidenciados, não poderíamos deixar de regressar ao tema, dedicando-se a esta temática o ponto 2 da presente *newsletter*.

O ponto seguinte (ponto 3) consubstancia também o regresso a um tema já anteriormente tratado, mais concretamente à verba 2.23 da Lista I do Código do IVA, onde se prevê a aplicação da taxa reduzida do IVA às empreitadas de reabilitação urbana, assunto a que dedicámos integralmente a *newsletter* n.º 44, datada de 06-10-2022.

Concluíamos, à data, que “(...) *face à posição (recente) da AT de que, para efeito de aplicação da taxa reduzida do IVA, é necessária a existência/aprovação, não apenas de uma ARU, como também de uma ORU (sabendo-se que, conforme se depreende da primeira imagem inserida no ponto 2, a maioria das ARU não têm ainda aprovadas as respetivas ORU), dir-se-*

*á que está aberto um grande campo de discussão, matéria que, tudo indica, virá a ser dirimida nos tribunais nos próximos tempos.”.*

Por sua vez, no ponto 3 da *newsletter* seguinte (n.º 45, datada de 04-11-2022), voltou-se ao tema da aplicação da taxa reduzida do IVA às empreitadas de reabilitação urbana, abordando-se uma decisão do CAAD (Proc.º n.º 137/2022T, de 22-07-2022), aí se referindo, no último parágrafo, que nos manteríamos “(...) *alerta quanto a eventuais acórdãos que venham a surgir sobre a presente temática, especialmente sobre aqueles em que possa vir a estar em causa a questão de saber se basta que o imóvel esteja situado numa ARU (Área de Reabilitação Urbana) ou se é necessário também que exista, e esteja aprovada, uma ORU (Operação de Reabilitação Urbana), sendo esta, porventura, a dúvida mais relevante que importa dissipar neste âmbito.*” (¹).

A recente publicação do Projeto da Proposta de Lei n.º 64/XXIII, de 03-03-2023, que integra o pacote legislativo denominado por “Mais Habitação”, submetido a discussão pública, em função da nova redação que se propõe para a referida verba, justifica, a nosso ver, reatarmos este tema, atualizando-o, dando, assim, continuidade às referidas anteriores *newsletters*.

Face à ausência de nova doutrina administrativa, emitida posteriormente àquela que foi analisada na *newsletter* n.º 44, e dando cumprimento ao compromisso anteriormente assumido, serão também abordadas duas decisões arbitrais, recentemente publicadas, cuja análise precederá a abordagem à alteração proposta à redação da verba em questão.

---

(¹) Cumpre salientar que no acórdão arbitral em referência (Proc.º n.º 137/2022T, de 22-07-2022) não foi abordada, nem sequer ao de leve, a questão relacionada com a eventual necessidade, ou não, da existência de uma ORU para que seja aplicável a taxa reduzida do IVA, incidindo o mesmo sobre outros aspetos que, embora relevantes, nada têm a ver com esta temática. Assim, não compreendemos o exposto na *Newsletter* n.º 19/23 da autoria da RFF Sociedade de Advogados, SP, RL, sob o tema “O IVA na reabilitação urbana”, quando se aí refere (p. 5), a propósito deste acórdão, que “*Pese embora não tenha sido invocado pela Administração tributária, o Tribunal Arbitral entendeu que o conceito de ORU não foi considerado pelo legislador na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, para efeitos de determinação da taxa reduzida de IVA.*”, uma vez que, como acima referido, nada consta no acórdão a este propósito. Deste modo, também não se percebe o exposto na parte final da referida *Newsletter* (“*Conclusão*”) quando se afirma (p. 7) “*Não obstante, consideramos que subsiste ainda uma aparente contradição nas Decisões Arbitrais, relativamente à necessidade de aprovação de ORU, para efeitos da aplicação da taxa reduzida de IVA às empreitadas de reabilitação urbana, implicando alguma incerteza, indesejável, junto dos contribuintes e da própria Administração tributária.*”. Na verdade, com o devido respeito, não existe, a este nível, qualquer contradição entre as duas decisões arbitrais aí comentadas, uma vez que a problemática em apreço (a eventual necessidade de existir uma ORU) apenas é abordada no acórdão arbitral proferido no processo n.º 404/2022-T, de 30-01-2023, o qual será por nós comentado no ponto 3.1. da presente *Newsletter*.

## 2. ART.º 92.º DO CÓDIGO DO IRC (RESULTADO DA LIQUIDAÇÃO) – PROPOSTA DE LEI

A redação atual do art.º 92.º do Código do IRC, dada pela LOE/2023 [Lei n.º 24-D/2022, de 30-12, através da qual foi aditada a última alínea do n.º 2, a alínea i), em consequência da criação de um novo benefício fiscal, o Incentivo à Capitalização de Empresas (ICE)], é a seguinte.

### **Artigo 92.º**

#### **Resultado da liquidação**

*1 – Para as entidades que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem como as não residentes com estabelecimento estável em território português, o imposto liquidado nos termos do n.º 1 do artigo 90.º, líquido das deduções previstas nas alíneas a) a c) do n.º 2 do mesmo artigo, não pode ser inferior a 90 % do montante que seria apurado se o sujeito passivo não usufruísse de benefícios fiscais e do regime previsto no n.º 13 do artigo 43.º*

*2 — Excluem-se do disposto no número anterior os seguintes benefícios fiscais:*

- a) Os que revistam carácter contratual;*
- b) O sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresarial II (SIFIDE II), previsto no Código Fiscal do Investimento;*
- c) Os benefícios fiscais às zonas francas previstos nos artigos 33.º e seguintes do Estatuto dos Benefícios Fiscais e os que operem por redução de taxa;*
- d) Os previstos nos artigos 19.º e 32.º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais;*
- e) O regime fiscal de apoio ao investimento (RFAI), previsto no Código Fiscal do Investimento.*
- f) O regime de dedução por lucros retidos e reinvestidos (DLRR), previsto no Código Fiscal do Investimento;*
- g) O regime de remuneração convencional do capital social previsto no artigo 41.º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais.*
- h) (Revogada)*
- i) O regime fiscal de incentivo à capitalização das empresas, previsto no artigo 43.º-D do Estatuto dos Benefícios Fiscais.*

Sucedem que, tal como referido no ponto 6 da *newsletter* anterior, a redação atual do n.º 2 da disposição em apreço, cuja função é, note-se, excluir da limitação alguns benefícios fiscais, padece de vários problemas, na medida em que, por um lado, inclui no respetivo elenco

(taxativo) benefícios fiscais entretanto revogados e, por outro lado, mais importante ainda, não inclui grande parte dos benefícios fiscais criados pela LOE/2023, benefícios estes que, em nossa opinião, deveriam aí constar expressamente, sob pena de os mesmos não produzirem os efeitos desejados pelo legislador com a sua criação.

Acresce que a atual redação do art.º 92.º do Código do IRC levanta ainda um terceiro problema, uma vez que parece não permitir a exclusão da limitação aí prevista de determinados benefícios fiscais consagrados no Código do IRC, nomeadamente do benefício fiscal previsto no respetivo art.º 50.º-A (“*Patent Box*”), tal como é entendimento da AT, assunto abordado no ponto 5 da *newsletter* anterior, em que foi comentada a Informação Vinculativa proferida no âmbito do Proc.º n.º 2022 0002101, com despacho de 2022-12-15, publicada em 09-03-2023 (“*Assunto: Aplicação da limitação prevista no artigo 92.º - Artigo 50.º-A do Código do IRC*”).

A propósito do primeiro problema anteriormente apontado, relacionado com a inclusão (na lista de exclusões) de benefícios fiscais atualmente inexistentes, referiu-se na *newsletter* anterior (ponto 6) que não faz muito sentido incluir no elenco a referências a disposições já revogadas, como sucede com o art.º 19.º do EBF (“*Criação de emprego*”) <sup>(2)</sup>, o mesmo sucedendo com a Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos (DLRR) e com a Remuneração Convencional do Capital Social (RCCS), uma vez que se trata, em ambos os casos, de benefícios fiscais revogados pela LOE/2023 <sup>(3)</sup>.

Quanto ao segundo problema anteriormente identificado, relacionado com a não inclusão (na lista de exclusões) de grande parte dos benefícios fiscais criados pela LOE/2023, com exceção do Incentivo à Capitalização das Empresas (ICE), referimo-nos, em concreto, aos seguintes benefícios fiscais:

1. Incentivo fiscal à valorização salarial (por via do aditamento do art.º 19.º-B ao EBF).

---

<sup>(2)</sup> Revogação processada pelo art.º 4.º da Lei n.º 43/2018, de 09-08, com produção de efeitos a 01-07-2018.

<sup>(3)</sup> Apesar de se ter considerado, em nota de rodapé, que a manutenção até se poderia justificar no caso da RCCS, tendo em conta que este benefício perdura no tempo (a dedução é efetuada no período do aumento do Capital Social e nos cinco períodos seguintes), mas já não no caso da DLRR, uma vez que este benefício fiscal se esgota no período em que foi apurado o lucro, sem que haja, sequer, possibilidade de reporte para os períodos de tributação seguintes em caso de insuficiência de coleta naquele período.

2. Benefício fiscal à criação líquida dos postos de trabalho, no âmbito dos benefícios fiscais aplicáveis aos territórios do interior (por via da alteração promovida ao art.º 41.º-B do EBF).
3. Regime extraordinário de apoio a encargos suportados com eletricidade e gás (art.º 231.º da LOE/2023).
4. Regime extraordinário de apoio a encargos suportados na produção agrícola (art.º 232.º da LOE/2023).

Finalmente, no que concerne ao terceiro problema anteriormente mencionado, relacionado com a inclusão na limitação do regime previsto no art.º 50.º-A do Código do IRC, referiu-se na *newsletter* anterior, além do mais, o seguinte:

*“A valer o entendimento anterior, no sentido da inclusão do regime de “Patent Box” na limitação prevista no art.º 92.º, estamos perante mais um exemplo, para além do anteriormente apontado a propósito do setor da navegação, de que a disposição legal em apreço pode acabar por ter efeitos nefastos em termos económicos, sabendo-se da importância dos ativos intangíveis e das atividades de I&D no mundo atual.”*

Ainda a este propósito, após darmos conta dos objetivos visados pelo legislador com a criação do benefício fiscal em apreço, acrescentou-se ainda o seguinte comentário:

*“Por fim, dir-se-á apenas que este entendimento nos pode levar a questionar a aplicação da limitação a inúmeros outros benefícios fiscais que proliferam no nosso sistema fiscal, não expressamente excluídos no n.º 2 do art.º 92.º, sendo certo que não poderemos cair em exageros, sob pena de a aplicação do regime de limitação que se encontra instituído se tornar inoportável...”*

Feita esta retrospectiva, importa agora dar conta que, muito recentemente, mais concretamente no passado dia 20-03-2023, foi apresentada pelo Grupo Parlamentar do Partido Socialista, uma proposta de alteração à Proposta de Lei n.º 35/XV (aprovada em Conselho de Ministros de 29-09-2022), através da qual se propõe, entre outras alterações, uma alteração à atual redação do art.º 92.º do Código do IRC <sup>(4)</sup>.

---

<sup>(4)</sup> Os documentos mencionados, quer a Proposta de Lei originária (Proposta de Lei n.º 35/XV, de 29-09-2022), quer a alteração a tal Proposta de Lei da autoria do Partido Socialista (datada de 20-03-2023), podem ser consultadas em: <https://www.parlamento.pt/ActividadeParlamentar/Paginas/DetailIniciativa.aspx?BID=151998>

A alteração proposta ao art.º 92.º do Código do IRC é a seguinte:

**Artigo 92.º**

**[...]**

1 - [...].

2 - [...]:

a) [...];

b) [...];

c) [...];

d) [...];

e) [...];

f) *[Revogado]*.

g) [...];

h) [...];

i) [...];

j) *O regime de incentivo fiscal à valorização salarial, previsto no artigo 19.º-B do Estatuto dos Benefícios Fiscais;*

k) *O benefício fiscal à criação líquida de postos de trabalho previsto no n.º 6 do artigo 41.º-B do Estatuto dos Benefícios Fiscais;*

l) *Os donativos de bens alimentares efetuados ao Estado, a instituições particulares de solidariedade social e a organizações não-governamentais sem fins lucrativos, ao abrigo do artigo 62.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.*

3 – *Sem prejuízo no disposto no n.º 1, não se consideram abrangidos por este artigo os benefícios fiscais constantes do presente Código.*

Em função da nova redação proposta, podem retirar-se, resumidamente, as seguintes conclusões:

- a) Face à proposta de revogação da alínea f) do n.º 2, deixará de constar, no elenco dos benefícios fiscais excluídos da limitação, a DLRR, o que se afigura correto, uma vez que este benefício fiscal esgota os seus efeitos no período de tributação de 2022, não fazendo, por isso, qualquer sentido a sua manutenção;
- b) Uma vez que não são propostas quaisquer outras revogações, mantém-se a exclusão da RCCS, o que até se compreende, uma vez que este benefício fiscal, apesar de revogado, produz efeitos até 2027, tal como se mantém a exclusão do benefício fiscal previsto art.º 19.º do EBF (“Criação de emprego”), sendo que, neste caso, se discorda

da sua manutenção, uma vez que se trata de um benefício fiscal revogado em 2018 e cujos efeitos se esgotaram no período de tributação de 2022 <sup>(5)</sup>;

- c) Face à proposta de aditamento da antepenúltima e da penúltima alínea [alíneas j) e k)], passarão a ficar excluídos da limitação dois dos novos benefícios fiscais criados pela LOE/2023, previstos nos art.ºs 19.º-B e 41.º-B do EBF, alteração esta que merece a nossa concordância;
- d) Uma vez que não há mais nenhum aditamento proposto à lista de benefícios fiscais excluídos da limitação, permanecem, a nosso ver, incluídos na limitação os novos benefícios fiscais extraordinários criados pela LOE/2023, mais concretamente o “regime extraordinário de apoio a encargos suportados com eletricidade e gás”, bem como o “regime extraordinário de apoio a encargos suportados na produção agrícola”, o que se afigura bastante discutível, na medida em que não parece ter sido essa a intenção do legislador ao criar tais benefícios fiscais (sabendo-se que as majorações aí previstas podem, em determinadas empresas, assumir bastante relevância e que as mesmas são já aplicáveis no período de tributação de 2022);
- e) Por fim, fruto da proposta de aditamento do n.º 3, passará a ficar assegurado que a generalidade dos benefícios fiscais previstos no Código do IRC ficam excluídos da limitação, alteração esta que se revela totalmente acertada, permitindo, assim, excluir da limitação, entre outros, o benefício fiscal previsto no art.º 50.º-A e, muito importante, evitar que, por via de interpretações mais ou menos discutíveis, se possam incluir na limitação outros regimes previstos no Código do IRC suscetíveis de, eventualmente, poderem subsumir-se no conceito (amplo) de benefício fiscal.

Cumprе salientar que a alteração mencionada na última alínea (aditamento do n.º 3), de acordo com a proposta de alteração da autoria do Grupo Parlamentar do Partido Socialista, terá natureza interpretativa, o que significa, na prática, *grosso modo*, que a alteração legislativa em apreço terá efeitos retroativos (deixando, assim, de valer a interpretação da AT veiculada na Informação Vinculativa proferida no Proc.º n.º 2022 0002101, anteriormente mencionada).

Finalmente, quanto à proposta de alteração em referência (proposta de alteração à Proposta de Lei n.º 35/XV), embora fora do âmbito do art.º 92.º do Código do IRC, não

---

<sup>(5)</sup> Segundo o n.º 5 do art.º 19.º do EBF: “A majoração referida no n.º 1 aplica-se durante um período de cinco anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho (...)”.

poderíamos deixar de mencionar que a mesma tem também impacto no (novo) art.º 43.º-D, aditado pela LOE/2023 (ICE), clarificando-se alguns aspetos que suscitaram dúvidas de interpretação (designadamente quanto ao primeiro período de aplicação do benefício fiscal, que será já 2023 e não apenas 2024, tal como parecia resultar da letra da lei), estando, a este propósito, previstas várias alterações, nomeadamente aos respetivos n.ºs 3, 6, 7 e 9.

Ainda a propósito do (novo) art.º 43.º-D, acresce a consagração, nesta proposta, de uma importante disposição transitória, segundo a qual o benefício fiscal em referência se aplicará já ao lucro contabilístico do período de 2022, cuja deliberação e correspondente aplicação (em resultados transitados ou, diretamente, em reservas ou no aumento do capital) ocorra no período de tributação de 2023.

Com tal disposição transitória, caso a mesma venha a ser convertida em lei, ficará também ressalvado, quanto a aumentos de capital efetuados em 2023 com recurso aos lucros gerados no período de 2022, que não se aplicará o novo benefício (ICE) se tais aumentos tiverem beneficiado da RCCS, o que, para além de clarificar o óbvio, que se prende com a não aplicação simultânea dos dois benefícios ao mesmo aumento de capital, acaba por, implicitamente, confirmar aquele que já era o nosso entendimento de que é ainda possível beneficiar da RCCS no período de tributação de 2022, quando se esteja perante aumentos de capital decorrentes de lucros gerados neste período, ainda que a deliberação do aumento e o respetivo registo ocorram em 2023, isto é, num momento em que o benefício já se encontra revogado.

### 3. VERBA 2.23 DO CÓDIGO DO IVA (REABILITAÇÃO URBANA)

O artigo 18.º, n.º 1, alínea a), do Código do IVA prevê a aplicação da taxa reduzida de imposto (6% nas operações localizadas no continente) às “(...) importações, transmissões de bens e prestações de serviços constantes da lista I anexa (...)”.

Na referida “Lista I – Bens e serviços sujeitos a taxa reduzida” inclui-se a verba 2.23, segundo a qual são tributadas à taxa reduzida as:

*“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.”.*

#### 3.1. DECISÕES DO CAAD

##### 3.1.1. Processo n.º 849/2021-T, de 23-06-2022

A questão decidenda nos presentes autos visava, essencialmente, determinar se: a) A Requerida (AT) violou o princípio do inquisitório; e b) Se deve ser aplicada a taxa reduzida de IVA (verba 2.23 da lista I anexa ao Código do IVA) à situação que aí se discutia.

##### Posição da Requerente

A Requerente solicitava a declaração de ilegalidade e conseqüente anulação do indeferimento do pedido de revisão oficiosa das liquidações adicionais de IVA relativas aos anos de 2016 e 2017, por considerar, por um lado, ter sido violado o princípio do inquisitório e, por outro, dever ser aplicada a taxa reduzida de IVA (verba 2.23 da lista I anexa ao Código do IVA).

Para tal, alegava que competia à AT levar a cabo os atos necessários à descoberta da verdade material, em vez de optar por definir o enquadramento tributário que entendeu sem recurso à informação já em sua posse.

Por outro lado, invocava ainda que devia ser aplicada a taxa reduzida de IVA às operações por esta realizadas, de harmonia com o disposto no artigo 18.º, n.º 1, alínea a) do CIVA e da verba 2.23 da lista I anexa ao Código do IVA.

### **Posição da Requerida (AT)**

Em resposta, a AT invocou, como exceção, a falta de causa de pedir e, relativamente ao mérito da ação, que a Requerente, nos esclarecimentos prestados em sede de inspeção, não identificou qualquer processo de isenção de IMI/IMT, nem identificou quaisquer documentos em concreto e respetiva forma de envio à Requerida (e-mail, carta, fax, etc.), nem, sequer, juntou documentação de suporte, como sejam projetos, faturas, processos junto da SRU, etc., razão pela qual, na sua ótica, não se verifica qualquer erro acerca dos pressupostos de facto e de direito.

### **Posição do Tribunal**

Da análise dos factos retira-se que, subjacente ao referido pedido de pronúncia arbitral, se encontram liquidações adicionais emitidas, nomeadamente, em sede de IVA, na sequência de um procedimento inspetivo levado a cabo pela AT, com recurso ao mecanismo da autoliquidação de IVA em serviços de construção civil.

A questão nos referidos autos visava, essencialmente, como vimos, determinar se (i) a Requerida AT violou o princípio do inquisitório e (ii) se deveria ser aplicada a taxa reduzida de IVA (verba 2.23 da lista I anexa ao Código do IVA).

No que se refere à primeira questão, decidiu o CAAD que com a escolha em não colaborar, nomeadamente não apresentando os documentos adicionais que pudessem demonstrar os valores referentes à (auto)liquidação de IVA, a Requerente (sujeito passivo) introduziu na procura pela verdade material durante o procedimento inspetivo um desequilíbrio contra si própria, pelo que invocar a violação do princípio do inquisitório constituiu um abuso de direito que é do conhecimento oficioso e determina que deva improceder o pedido de anulação com base na violação do princípio do inquisitório.

No que se refere à segunda questão, considerou o Tribunal ter ficado provado que a Requerente realizou obras de reabilitação urbana referentes aos três imóveis ali identificados, mas sucede que não foi provado que o valor total da (auto)liquidação de IVA à taxa reduzida efetuada pela Requerente tenha decorrido, única e exclusivamente, dos valores decorrentes da realização das obras de reabilitação urbana nos imóveis em causa.

Apesar de a Requerente entender que estavam em causa imóveis localizados em Áreas de Reabilitação Urbana (ARU), tendo identificado um conjunto de imóveis situados em ARU, sendo tal facto, com efeito, um dos pressupostos que determina a possibilidade de aplicação da taxa reduzida de IVA prevista na verba 2.23 da lista I anexa do CIVA, entendeu o Tribunal,

ainda assim, que não basta apenas invocar que estão em causa imóveis localizados em ARU, sem qualquer suporte documental adicional, para que se possa beneficiar da taxa reduzida de IVA.

### **Notas finais**

Observa-se que não esteve em causa neste processo a interpretação do alcance da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, mas sim a necessidade de comprovar que as faturas emitidas diziam respeito a concretas edificações inseridas em ARU para que se pudesse, cumpridos os restantes pressupostos, aplicar, ainda que num contexto de inversão do sujeito passivo, a liquidação do IVA à taxa reduzida.

Subjacente à presente decisão esteve a contraposição do princípio do inquisitório, consagrado no art.º 58.º da Lei Geral Tributária (LGT), que se consubstancia no dever da AT de realização oficiosa de todas as diligências necessárias à descoberta da verdade material, e, por outro, o dever de colaboração que impende sobre os sujeitos passivos, consagrado no art.º 59.º da LGT, prevalecendo, como vimos, neste caso, a posição da AT.

Sucedo que, de harmonia com o disposto no art.º 74.º, n.º 1, da LGT, a Requerente tinha o ónus da prova dos factos relevantes para aplicação da taxa reduzida do IVA, sendo que, não obstante, ficou demonstrado que a Requerente não apresentou documentação adicional, nomeadamente contabilística, que permitisse à AT apurar quais os imóveis e as correspondentes faturas onde foi aplicada a taxa reduzida de IVA, de modo a permitir a eventual correspondência, de forma total e equivalente, com a (auto)liquidação de IVA operada pela Requerente.

### **3.1.2. Processo n.º 404/2022-T, de 30-01-2023**

#### **Posição da Requerente**

Subjacente à presente decisão arbitral encontra-se a suscetibilidade da aplicação da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA à construção de um edifício de raiz (novo), inserido numa ARU e com aprovação da correspondente Operação de Reabilitação Urbana (ORU) Simples.

Sendo a Requerente sujeito passivo de IVA, as faturas relativas às obras englobadas no contrato de empreitada foram emitidas sem liquidação de IVA, tendo sido esta que, depois, efetuou a autoliquidação, aplicando a taxa de 23%, nas declarações periódicas de IVA que

apresentou, entre 3.º trimestre de 2019 e o 3.º trimestre de 2021 (com periodicidade mensal no ano de 2020).

Posteriormente, a Requerente apresentou uma reclamação graciosa das autoliquidações referidas, invocando, em suma, que a empreitada deveria ter sido considerada como sendo de reabilitação urbana, para efeitos da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, pelo que deveria ter sido aplicada a taxa reduzida de IVA aí prevista.

A referida reclamação graciosa foi indeferida, pelo que a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

Em suma, vem defender que o conceito de reabilitação urbana não se confina exclusivamente à reabilitação do edificado existente e, nessa medida, as operações de reabilitação urbana incluirão novas edificações, não deixando por esse facto de ser subsumíveis no conceito legal de reabilitação urbana, uma vez que se prevê no Regime Jurídico da Reabilitação Urbana (RJRU) que o conceito de reabilitação urbana compreende a edificação nova numa área vazia ou devoluta, desde que as operações de reabilitação urbana que se integrem em áreas delimitadas de reabilitação urbana.

Assim, uma vez delimitada pelo município a ARU onde se integra a empreitada em causa, considera a Requerente estar preenchido o requisito de aplicação da taxa reduzida, posição esta, aliás, adotada pela AT em decisões administrativas.

### **Posição da Requerida (AT)**

A AT manteve a posição assumida aquando do indeferimento da reclamação graciosa, argumentando, nomeadamente, que a verba 2.23 da Lista I se aplica necessariamente à construção de um edifício num prédio urbano devoluto ou à construção após demolição integral de uma construção preexistente, significando que há uma obra de construção se o edifício estiver em ruína física.

Por outro lado, reiterando a doutrina administrativa a que já fizemos referência em anteriores *newsletters*, considera dever entender-se que apenas estão em causa empreitadas de reabilitação urbana, subsumíveis na verba 2.23 da Lista I, quando as mesmas sejam realizadas no quadro de uma Operação de Reabilitação Urbana (ORU) já aprovada, pelo que não bastará que esteja em causa uma empreitada realizada num imóvel situado numa ARU para que se possa considerar estar-se perante uma empreitada de reabilitação urbana, se ainda não se está em condições de se apurar se a mesma está conforme a estratégia ou o

programa estratégico de reabilitação urbana, o que só fica definido com a aprovação da respetiva ORU.

### Posição do Tribunal

Considerou o coletivo de árbitros (presidido pelo Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa) que não resulta da definição de “reabilitação urbana”, a que alude a alínea j) do art.º 2.º do RJRU, que a construção de edifícios novos esteja dela excluída, pelo que na ARU podem ser admitidos vários projetos, nada impedindo que em determinados espaços estes projetos correspondam à construção de novos edifícios, uma vez que estamos na presença de uma *“intervenção integrada sobre o tecido urbano existente”*, obstando sim a que possa ser enquadrada em tal conceito qualquer construção de edifício novo não inserida num *“conjunto articulado de intervenções visando, de forma integrada, a reabilitação urbana de uma determinada área”*, isto é, que não se integre numa *“operação de reabilitação urbana”*, à face da definição deste conceito constante na alínea h) do art.º 2.º do RJRU.

Aqui chegados, opta-se por transcrever o seguinte segmento daquela decisão:

*“Ora, como resulta do artigo 7.º, n.ºs 2 e 3 do RJRU, «a aprovação da delimitação de áreas de reabilitação urbana e da operação de reabilitação urbana pode ter lugar em simultâneo» ou aquela delimitação pode preceder esta operação, podendo mesmo suceder, nos termos do artigo 15.º do mesmo diploma, que caduque a delimitação da área de recuperação urbana «se, no prazo de três anos, não for aprovada a correspondente operação de reabilitação», como pertinentemente refere a Autoridade Tributária e Aduaneira no presente processo.*

*Por isso, tem razão a Autoridade Tributária e Aduaneira ao defender que o mero licenciamento de uma construção através de empreitada em local inserido numa área de reabilitação urbana, sem que haja a prévia aprovação de uma operação de reabilitação que o enquadre, não permite qualificar uma empreitada como sendo de reabilitação urbana para efeitos da verba 2.23 referida.* (sublinhado nosso)

### Notas finais

O acórdão em apreço permite confirmar que a AT, no que toca ao tema em discussão, exige, por vezes, a verificação de condições que não têm correspondência na redação da verba 2.23 da Lista I do Código do IVA, nomeadamente, neste caso, a intervenção sobre um edificado pré-existente, ainda que em ruínas, excluindo as construções novas.

Salvo melhor opinião, os argumentos aduzidos pela AT no que se refere à necessidade de existência de uma ORU serão, no caso em apreço, redundantes, uma vez que esse requisito exigido pela AT estava cumprido, dado que havia já sido aprovada a ORU correspondente à delimitação da ARU em causa e a aprovação foi concomitante com a aprovação dessa delimitação.

Conclui, assim, o Tribunal, a este propósito, que a construção do imóvel foi efetuada em consonância com a «Estratégia de Reabilitação de Lisboa» e no âmbito da correspondente «operação de reabilitação urbana» e, como tal, está a respetiva empreitada abrangida pela referida taxa reduzida de IVA.

Assim, as edificações novas, localizadas numa ARU, são suscetíveis de serem elegíveis para efeitos de aplicação da taxa reduzida de IVA, no pressuposto de integrarem um conjunto articulado de intervenções visando, de forma integrada, a reabilitação urbana de uma determinada área, sendo que, para que tal suceda, deverão ser concretizadas no âmbito de uma “operação de reabilitação urbana” conforme definida na alínea h) do art.º 2.º do RJRU.

Assim sendo, *a contrario*, parece poder concluir-se que, caso não existisse uma ORU aprovada, a conclusão do CAAD já poderia ser, ao que tudo indica, distinta.

Na verdade, apesar de não ser essa verdadeiramente a questão controvertida, nem ter influenciado a decisão, favorável à Requerente, o CAAD salvaguardou na referida decisão que a AT tem razão quando defende que o mero licenciamento de uma construção através de empreitada em local inserido numa ARU, sem que haja a prévia aprovação de uma ORU que a enquadre, não permite qualificar uma empreitada como sendo de reabilitação urbana para efeitos da verba 2.23 <sup>(6)</sup>.

Ainda assim, interrogamo-nos sobre qual virá a ser a posição do CAAD quando este for o cerne da questão a decidir.

A este propósito, chamamos a atenção para a intervenção da Professora Clotilde Celorico Palma, igualmente árbitra do CAAD, numa conferência *online* intitulada “IVA e reabilitação urbana”, promovida pela Associação Fiscal Portuguesa em conjunto com a Ordem dos Contabilistas Certificados, ocorrida no passado dia de 7 de março deste ano, a qual adjetivou esta posição do CAAD de “conclusão errónea”, defendendo que a existência de uma ORU

---

<sup>(6)</sup> Tratando-se, de acordo com o nosso conhecimento, da única decisão arbitral onde é veiculada tal interpretação.

será redundante, ao contrário do que defende, como vimos, a AT, em função da localização do imóvel na área delimitada como sendo de reabilitação urbana (ARU).

### 3.2. PROPOSTA DE LEI NO ÂMBITO DO PACOTE LEGISLATIVO “MAIS HABITAÇÃO”

O programa “Mais Habitação” integra um conjunto de medidas que visam ajudar os portugueses a terem uma casa digna, a preços compatíveis com os seus rendimentos.

Esta iniciativa, aprovada em Conselho de Ministros e submetida a discussão pública, tem como principais objetivos aumentar a oferta de imóveis para habitação, simplificar os processos de licenciamento e assegurar o aumento do número de casas no mercado de arrendamento.

O Projeto de Proposta de Lei n.º PL 64/XXIII/2023, de 03-03-2023, também conhecido por Pacote “Mais Habitação”, veio estabelecer um conjunto de medidas, com impacto, entre outras matérias, nos regimes vigentes do Arrendamento Urbano e Alojamento Local.

Destacamos aqui o art.º 17.º daquele diploma, onde se propõe a seguinte alteração à verba 2.23, que colocamos em confronto com a redação atual.

Redação atual	Redação proposta
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.	2.23 – As empreitadas de reabilitação de edifícios 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.

Assinalamos, ainda, a alínea a) do art.º 36.º daquele diploma, onde se prevê a revogação da mesma verba que o próprio diploma se propõe alterar, estranhando-se esta técnica legislativa, porque se o objetivo é dar uma nova redação à referida verba, a mesma deveria ser alterada, sem mais, tal como, aliás, sempre aconteceu, nomeadamente em matéria de IVA. Por outro lado, se o objetivo passava pela simples revogação da verba, então questiona-se a razão de ser da proposta da sua alteração.

Diríamos que algo não correu bem na redação desta proposta ou, então, verificou-se alguma alteração de estratégia sobre esta matéria no decorrer da discussão da proposta de alteração visada.

Ainda antes de analisarmos a alteração proposta à referida verba, impõe-se analisar, sendo o IVA um imposto de matriz comunitária, a legislação da UE que a suporta.

Referimo-nos ao ponto 10) do Anexo III da Diretiva IVA, com a redação que lhe foi conferida pela recente Diretiva (UE) 2022/542 do Conselho, de 05-05-2022, que se refere à *“Entrega e construção de habitações ao abrigo de políticas sociais, tal como definido pelos Estados-Membros; renovação e modificação, incluindo demolição e reconstrução, e reparação de habitações e residências particulares; arrendamento de imóveis para habitação;”*.

Note-se que na anterior redação daquele ponto referia-se apenas a *“Entrega, construção, renovação e modificação de habitações fornecidas ao abrigo de políticas sociais;”*.

Testemunhamos, assim, um alargamento do âmbito da referida verba da Diretiva IVA, uma vez que, no que se refere ao caso concreto da renovação e modificação (incluindo demolição e reconstrução), deixa de estar circunscrito a habitações fornecidas no âmbito de políticas sociais, aplicando-se, genericamente, a habitações e residências particulares, para além do arrendamento de imóveis para a habitação, que, no caso português, recorde-se, se encontra isento de IVA, sem possibilidade renúncia.

Note-se que, analisando a verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, destacamos, desde logo, o facto de esta, mesmo tendo em conta a proposta de alteração que será analisada de seguida, não circunscrever a aplicação da taxa reduzida de IVA ao tipo de edifício ou à sua afetação.

No que se refere à proposta de alteração legislativa propriamente dita, a referência a *“empreitadas de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico, realizada em imóveis ou em espaços públicos”* é substituída por *“empreitadas de reabilitação de edifícios”*, em ambos os casos, desde que inseridos em ARU delimitadas nos termos legais.

Reproduzimos, de seguida, ambos os conceitos, presentes no art.º 2.º do RJRU, por forma a percebermos o alcance da alteração proposta:

*“h) «Operação de reabilitação urbana» o conjunto articulado de intervenções visando, de forma integrada, a reabilitação urbana de uma determinada área;*

*i) «Reabilitação de edifícios» a forma de intervenção destinada a conferir adequadas características de desempenho e de segurança funcional, estrutural e construtiva a um ou a*

*vários edifícios, às construções funcionalmente adjacentes incorporadas no seu logradouro, bem como às frações eventualmente integradas nesse edifício, ou a conceder-lhes novas aptidões funcionais, determinadas em função das opções de reabilitação urbana prosseguidas, com vista a permitir novos usos ou o mesmo uso com padrões de desempenho mais elevados, podendo compreender uma ou mais operações urbanísticas; (sublinhado nosso)*

*j) «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;» (sublinhado nosso)*

O conceito de “reabilitação urbana” é claramente mais abrangente que o conceito de “reabilitação de edifícios”, desde logo porque o primeiro poderá abarcar novas construções, o mesmo não sucedendo no segundo, que pressupõe uma construção preexistente que se pretende reabilitar, pelo que estamos em crer que a alteração da norma nos termos propostos, vingando, acarretaria uma maior restrição, a este nível.

Por outro lado, tendo por referência, nomeadamente, a posição da AT assumida no processo anteriormente identificado (Proc.º n.º 404/2022-T), que vai de encontro aquilo que foi por nós relatado na *Newsletter* n.º 44, de 06-10-2022, de acordo com o n.º 1 do art.º 7.º do RJRU, a reabilitação urbana em áreas de reabilitação urbana é promovida pelos municípios, resultando da aprovação da (i) delimitação de áreas de reabilitação urbana e da (ii) operação de reabilitação urbana a desenvolver nas áreas delimitadas, através de instrumento próprio ou de um plano de pormenor de reabilitação urbana.

Nessa medida, entende a AT que não se mostra suficiente o facto de estarmos perante obras ou trabalhos de construção civil em imóveis localizados em áreas de reabilitação urbana, sendo complementada com as «operações de reabilitação urbana» que correspondem à concretização do tipo de intervenções a realizar na área de reabilitação urbana.

Não bastará, assim, no entender da AT, que esteja em causa uma empreitada realizada numa área delimitada como de reabilitação urbana (ARU) para que se possa já considerar uma empreitada de reabilitação urbana, se ainda não está em condições de se apurar se a mesma está conforme à estratégia ou ao programa estratégico de reabilitação urbana, o que só fica definido com a aprovação da respetiva ORU.

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

Sucedo que, ao desaparecer a expressão "reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico", sendo substituída pela expressão "empreitadas de reabilitação de edifícios" (ainda que localizados numa ARU), interrogamo-nos se, vingando a redação proposta, a exigência da aprovação de uma ORU, por parte da AT, se manterá.

A nossa modesta opinião é a de que, se, face à redação anterior, já era questionável tal exigência para poder ser aplicável a taxa reduzida do IVA, tendo em conta a nova redação proposta, tal imposição não fará qualquer sentido, uma vez que a mesma deixará de ter qualquer apoio na letra da lei.

Cumpramos salientar que se está perante uma mera proposta de alteração legislativa, desconhecendo-se se a mesma virá a ser aprovada, tal como também se desconhece se o legislador lhe irá conferir efeitos interpretativos (e, assim, retroativos).

O nosso compromisso é o de continuar a acompanhar ulteriores desenvolvimentos neste domínio, dando conta dos mesmos em futuras *newsletters*.

Braga, 04 de abril de 2023

*Luís Filipe Esteves*