

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º 691/2024-T**

**Tema: Empreitada de reabilitação urbana - Verba 2.23 da Lista 1 anexa ao Código do IVA. Caso julgado material**

## **DECISÃO ARBITRAL**

**SUMÁRIO: I** - *O caso julgado material obsta que essa mesma relação material venha a ser definida com alcance diferente por outro Tribunal ou pela Autoridade Tributária e Aduaneira, especialmente quando, em novo processo, sejam coincidentes o imposto, as partes adjetivas, o pedido e a causa de pedir, evidenciando uma relação de prejudicialidade entre o decidido na anterior ação e o que tem de ser decidido na nova ação.* **II** - *No caso em apreço, o início da reabilitação do imóvel, iniciada em 2021, terminou em 2022, inexistindo qualquer relação modificativa desse facto único e indivisível: uma empreitada de reabilitação urbana localizada em ARU.* **III** - *Com o trânsito em julgado da decisão arbitral proferida no processo n.º 2/2023-T, a relação material controvertida encerrada com o alcance de que a aplicação da taxa reduzida de IVA não depende da simultânea ou posterior aprovação de ORU. Pelo que o decidido sobre essa matéria impõe-se para qualquer dos exercícios posteriores em que aquele facto tributário, apreciado e decidido, poderia ter efeito sempre que o regime subjacente lhe fosse aplicável.*

### **I - Objeto do pedido e tramitação processual**

A..., Instituição Particular de Solidariedade Social (IPSS), com NIPC ..., com sede na Rua ..., ... (doravante identificada por A... ou Requerente), apresentou pedido de pronúncia arbitral, requerendo:

- i) A anulação do indeferimento expresso da reclamação graciosa (processo n.º ...), que tem por objeto os atos de autoliquidação de IVA realizados entre Janeiro e Outubro de 2022 pela sociedade comercial «B... ..., SA», na parcela em que o IVA foi liquidado à taxa de

23%, ao invés da taxa de 6%, sobre as faturas de empreita de construção e remodelação do imóvel "...”;

- ii) Consequente restituição de imposto no valor de € 428.888,77; e
- iii) O pagamento de juros indemnizatórios à taxa legal aplicável, contados desde a data de omissão da obrigação legal até à integral devolução do imposto.

É Requerida a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (doravante identificada por “Requerida” ou por “AT”).

O tribunal arbitral coletivo foi constituído em 6 de Agosto de 2024.

Em 26 de Setembro de 2024, a Requerida remeteu o processo administrativo e, em 21 de Outubro de 2024, apresentou a sua resposta em que se defendeu por impugnação.

Por despacho do tribunal arbitral, a instância foi suspensa no período de 25 de Setembro a 15 de Outubro, por motivo da decisão de 24 de Setembro do Sr. Presidente do Conselho Deontológico do CAAD de substituição do árbitro-adjunto Dra Raquel Montes Fernandes pelo Prof. Doutor Rui Miguel Zeferino Ferreira.

Por despacho do tribunal arbitral, de 22 de Outubro, foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e fixado o prazo de 15 dias para a apresentação simultânea de alegações, que a Requerente submeteu em 19 de Novembro.

## **POSIÇÃO DA REQUERENTE**

No pedido de pronúncia arbitral a Requerente alega que:

- (i) É uma IPSS, sob a forma de associação sem fins lucrativos: a sua missão é dar resposta às carências sociais, nomeadamente, ao envelhecimento. Entre 2021 e 2022, construiu um moderno lar de idosos, em ..., chamado ..., através de reabilitação profunda de imóvel, para o tornar adequado e capaz à sua função de apoio ao envelhecimento ativo e feliz;

- 
- (ii) Por referência a 2021, o A... foi alvo de inspeção tributária ao regime do IVA da empreitada de reabilitação do ..., que terminou num relatório com correções em sede de IVA, com a consequente notificação de liquidações adicionais de IVA no valor total de 222.810,34€ (imposto e juros). O fundamento do ato tributário assentou na incidência de IVA à taxa de 23% (ao invés de 6%) sobre a empreitada de reabilitação urbana por falta de preenchimento dos requisitos constantes da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA (na versão anterior a 10/2023);
  - (iii) O A... apresentou pedido de pronúncia arbitral, de que resultou a decisão arbitral de procedência total vertida no processo n.º 2/2023-T;
  - (iv) A partir de 2022 a «B....., SA» decidiu-se pela liquidação de IVA à taxa de 23% nas facturas emitidas ao A..., no que respeita às obras realizadas nesse ano;
  - (v) Continuando a discordar do entendimento da AT de que resultou o ato tributário controvertido, a A... deduziu reclamação graciosa, que foi expressamente indeferida. Apesar de não ser o sujeito passivo da obrigação de liquidação de IVA, o A... suporta o corresponde encargo mediante o pagamento das facturas que lhe são emitidas, motivo pela qual dispõe de legitimidade processual activa;
  - (vi) As autoliquidações de IVA de 2022 do empreiteiro «B... ..., SA» são claramente ilegais, no segmento em que liquidou IVA a 23% sobre as faturas da empreitada do ... (dirigidas e pagas pelo A...) e não à taxa reduzida, por violação da verba 2.23 da Lista 1, anexa ao CIVA;
  - (vii) O caso julgado do processo arbitral n.º 2/2023-T não se estende formalmente a estes autos (não faz caso julgado em sentido estrito e técnico), por se cingir à anulação das liquidações de IVA de 2021 e consequente reembolso de capital e juros a favor do A... Mas a decisão arbitral efetua a correta aplicação dos factos e das leis aplicáveis: o presente caso é totalmente idêntico, em termos factuais e jurídicos, impondo-se uma aplicação uniformes do direito. Casos iguais (em termos factuais e jurídicos) merecem igual decisão, com a anulação das liquidações de 2022 no segmento agora peticionado;

- 
- (viii) Em 2022, o A... pagou e entregou ao empreiteiro o IVA a 23%, acrescido aos valores dos trabalhos do período - no valor total de € 580.261,27 - quando, na realidade o empreiteiro deveria ter liquidado e cobrado IVA à taxa de 6%, caso em que o IVA devido se reduziria a € 151.372,51. Impondo-se agora o reembolso ao A... do valor da diferença de € 428.888,77 de IVA liquidada e paga a mais;
- (ix) O imóvel em causa (onde está localizado o ...), insere-se na Área de Reabilitação Urbana (ARU) de ... (nascente). A ARU de ... Nascente foi aprovada por deliberação do Município em 28/2/2020 - Aviso .../2020 - publicada em DR 59, II série, de 24 de março;
- (x) Em 2022 (inclusive), a Câmara Municipal de ... ainda não havia aprovado a Operação de Reabilitação Urbana (ORU) na zona onde se insere o edifício em causa;
- (xi) Entende a AT que a localização do imóvel na ARU não constituiria, por si só, condição bastante para que as operações (empreitadas) sobre ele efetuadas se subsumam no conceito de reabilitação urbana previsto no Regulamento Jurídico da Reabilitação Urbana (Dec. Lei n.º 307/2009) e consequentemente pudessem beneficiar da aplicação da taxa de IVA de 6% descrita na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA. Seria adicionalmente necessário que se inserisse em localização com ORU. A ARU só ficaria consolidada com a aprovação da ORU;
- (xii) A verba 2.23 (na redação aplicável aos autos) indica que se aplica a taxa reduzida do IVA (6%) nas “*empreitadas de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico, realizadas 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*”;
- (xiii) O referido Decreto-Lei n.º 307/2009 contém o Regime Jurídico da Reabilitação Urbana: é, pois, o “diploma específico” indicado na verba 2.23 da Lista I anexa do CIVA.

- (xiv) A verba 2.23 da Lista I anexa do CIVA não exige uma ORU: a letra da lei fiscal não menciona a ORU. Apenas exige a verificação de “empreitada de reabilitação urbana, tal como definida em diploma próprio”. É o que sucedeu na construção do .... - reconhecido pela AT e na decisão arbitral: total reabilitação de edifício degradado, reconstruído e adaptado a um moderno lar de terceira idade;
- (xv) Acresce que a empreitada da requerente está sujeita à taxa reduzida de IVA, nos termos e por efeito do artigo 14.º, al. b), do Dec. Lei n.º 307/2009, que determina que o direito aos benefícios fiscais da reabilitação urbana se constitui com a aprovação da ARU. A aprovação e existência de uma ORU é totalmente irrelevante para a concessão do direito ao benefício fiscal da taxa reduzida de IVA;
- (xvi) Nos termos dos artigos 7.º e 15.º do Dec. Lei n.º 307/2009, resulta claro que existe válida e eficaz reabilitação urbana, sem a aprovação da ORU, no caso em que o município tenha optado pela aprovação não simultânea dos dois instrumentos urbanísticos. A ARU permanece em vigor até aos três anos seguintes à sua aprovação.
- (xvii) A decisão arbitral no processo n.º 2/2023-T debruçou-se exatamente sobre este caso: taxa do IVA da mesma empreitada da ..., mas relativa aos pagamentos de 2021 (e agora peticiona-se o IVA de 2022). Tudo o resto é exatamente igual: empreitada de reabilitação urbana da ... em 2022, ano em que existe ARU, mas não ORU. O teor da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA é idêntico (por si ter sido alterado em Outubro de 2023);
- (xviii) Há um claro erro da AT (erro de direito), na interpretação da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA e sua aplicação ao caso dos autos. São devidos juros indemnizatórios por consequência da ilegal interpretação e aplicação da lei ao caso concreto.

### **POSIÇÃO DA REQUERIDA**

A Requerida apresentou contestação por impugnação:

- (i) No entendimento da Requerente, para a concessão do direito à taxa reduzida, é

totalmente irrelevante a aprovação e existência de uma ORU. Por seu lado, a Direcção de Finanças de ..., apreciando a reclamação graciosa apresentada pela Requerente, defende que a aplicabilidade da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA exige o preenchimento de um conjunto de pressupostos, entre os quais, a exigência da localização do prédio em ARU e ORU;

- (ii) Com referência à aplicação desta verba, a Direcção de Serviços do IVA (DSIVA) já se pronunciou, designadamente na Informação Vinculativa n.º 22521, com Despacho de 11/01/2022, nos seguintes termos:

*“Do preâmbulo do Decreto-lei n.º 307/2009, de 23 de outubro (1), resulta que o Regime Jurídico da Reabilitação Urbana estrutura, conforme já referido, as intervenções de reabilitação com base em dois conceitos fundamentais: o conceito de «área de reabilitação urbana» e o conceito de «operação de reabilitação urbana».*

*Tendo presentes estes conceitos, conclui-se que a delimitação da «área de reabilitação urbana» é apenas uma das bases do Regime Jurídico da 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. Ou seja, a simples delimitação da área de reabilitação urbana não determina, por si só, que todas as empreitadas que se realizem naquela área estão no âmbito deste regime jurídico. Na verdade, tal interdependência resulta de todo o regime vertido no Decreto-lei n.º 307/2009, de 23 de outubro (1), mas em particular, por exemplo, do seu artigo 15.º.*

*Com efeito, nos termos desta norma, que se reporta ao âmbito temporal da delimitação da área de reabilitação urbana, sempre que a aprovação da delimitação de uma área de reabilitação urbana não tenha 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.*

*Depreende-se, portanto, que o momento em que a delimitação da área de reabilitação*

*urbana fica consolidada é o momento em que ocorre a aprovação da operação de reabilitação urbana. Deve, por esse motivo, entender-se que apenas estão em causa empreitadas de reabilitação urbana, quando as mesmas sejam realizadas no quadro de uma operação de reabilitação urbana já aprovada.*

*Entender que o Decreto-lei n.º 307/2009, de 23 de outubro (1), se aplica, para efeitos da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, apenas no que diz respeito à definição de «reabilitação urbana» e à determinação da delimitação da área de reabilitação urbana é desconsiderar, no seu conjunto, a parte inicial da verba, a qual refere especificamente que estão em causa "empreitadas de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico". E o n.º 4 da mesma norma estabelece que "(a) cada área de reabilitação urbana corresponde uma operação de reabilitação urbana".*

- (iii) Em suma, apenas estão em causa “empreitadas de reabilitação urbana” que sejam realizadas no quadro de uma ORU já aprovada. Ou seja, não basta uma empreitada realizada numa área de reabilitação urbana (ARU) para que a operação possa ser considerada uma “empreitada de reabilitação urbana”;
- (iv) Exige-se que o imóvel esteja localizado em ARU e que a empreitada esteja em conformidade com a ORU aprovada. Sucede que, no caso ora em análise, se constata que a Câmara Municipal de ... apenas certificou que o prédio se insere na ARU da cidade de ... (... Nascente), não tendo aprovado a ORU na zona onde se insere o imóvel em causa;
- (v) No artigo 15.º do RJRU foi fixado um prazo máximo de 3 (três) anos para que a operação de reabilitação urbana correspondente a uma determinada área seja aprovada, sob pena de caducidade da respetiva delimitação. Ou seja, sem que o processo de reabilitação urbana esteja concluído, com a aprovação pelo Município da operação de reabilitação urbana, o mesmo pode caducar - o que antes não sucedia;
- (vi) Portanto, impondo-se, como se disse, uma interpretação estrita, a empreitada tem de ser, de facto e de direito, executada num âmbito de concretização efetiva (e não meramente

- potencial) de atos de reabilitação urbana;
- (vii) A posição defendida coincide com os entendimentos vertidos em vários acórdãos que apreciaram situações equivalentes à ora discutida, onde se decidiu, sucessivamente, pela caracterização da ORU como instrumento e condição fundamental para aplicação da mencionada verba. Vejam-se, nesse sentido, a título exemplificativo, as decisões do CAAD proferidas nos Processos n.ºs 404/2022-T e 295/2022-T;
  - (viii) A sobredita decisão do Processo n.º 2/2023-T assenta a sua conclusão na convicção de que ao determinarem que os benefícios tributários operam por efeitos da decisão da delimitação da ORU, as alíneas a) e b) do art.º 14.º do RJRU, violam o princípio constitucional da proteção da confiança e da segurança jurídica;
  - (ix) Ora, desde já podem extrair-se quatro conclusões.
  - (x) A primeira é a de que a mencionada decisão contraria a lei, pois considera as mencionadas disposições ilegais, pelo que se deve concluir que a decisão não está alinhada com o disposto no ordenamento jurídico em vigor;
  - (xi) Segundo a decisão contraria o entendimento da Requerente, segundo o qual, de acordo com a alínea b) do art.º 14.º do RJRU, a aprovação da ARU confere aos proprietários dos edifícios o direito de acesso aos apoios de incentivos fiscais à reabilitação urbana (ponto 85.º do PPA). No entanto, é a própria decisão que esclarece que as alíneas a) e b) do art.º 14.º determinam que os benefícios tributários operam somente após decisão da delimitação da ORU, contrariando a afirmação da Requerente;
  - (xii) A terceira é que de acordo com a mencionada decisão, o Direito em vigor determina que a aplicação da taxa reduzida de IVA só pode ser aplicável após existência de ORU. Conclusão que se encontra alinhada com interpretação da AT e da jurisprudência dominante;
  - (xiii) E a quarta, e mais controversa, é a de que tais disposições [alíneas a) e b) do art.º 14.º do RJRU] violam princípio constitucional da proteção da confiança e da segurança

---

jurídica. Tal condição (simultaneidade da ARU e ORU) encontra-se prevista na lei, tratando-se de uma disposição de que os intervenientes são conhecedores, pelo que, sendo a norma prévia à atuação dos intervenientes, não será curial que se considere que a Requerente é surpreendida pelos efeitos nela previstos. Por conseguinte inexistente uma situação de imprevisibilidade suscetível de colocar em causa os princípios invocados.

- (xiv) Nestes termos se concluindo que, no caso em apreço, não se encontram verificados os pressupostos para a aplicabilidade da verba 2.23 da lista I anexa ao Código do IVA à obra de reabilitação da ...;
- (xv) E não assistindo razão à Requerente, não se encontram preenchidos os pressupostos de aplicação do direito a juros indemnizatórios, nem se verificam as situações suscetíveis de justificar uma reparação pelos danos decorrentes de um pagamento indevido.

## **II. SANEAMENTO**

O tribunal arbitral é competente e foi regularmente constituído.

Não foram alegadas exceções. O processo não enferma de nulidades e as Partes dispõem de personalidade e capacidade judiciárias.

## **III. MATÉRIA DE FACTO**

Com base nos documentos juntos pela Requerente e os que constam do processo administrativo, consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- a) A Requerente é uma IPSS, sob a forma de associação sem fins lucrativos: a sua missão é dar resposta às carências sociais, nomeadamente, ao envelhecimento, em particular, em situações de vulnerabilidade social, pela ausência de retaguarda, com risco de isolamento social, declínio cognitivo e mal-estar emocional;

- 
- b) Em 2020, no exercício do seu escopo, estudou a construção e, entre 2021 e 2022, construiu um moderno lar de idosos, em ..., chamado ..., no prédio urbano descrito na conservatória do Registo Predial sob o n.º ..., inscrito na matriz predial sob o artigo ...-U, situado na Rua da Igreja, freguesia de ..., concelho de ...;
- c) Para tal, em 17/7/2020, celebrou contrato de financiamento bancário, com constituição de hipoteca, e, após concurso público, celebrou, em 28/12/2020, contrato de empreitada de reabilitação, alteração e ampliação daquele edifício, destinado a fins sociais, com as consorciadas: «B... ..., SA» (NIPC...) e «C..., SA» (NIPC ...), no valor de empreitada de € 2.680.251,70€. Em 20/9/2021, efetuou-se adenda ao contrato de empreitada, no valor de € 563.893,76, em relação a “reabilitação motores, morgue, casa das máquinas, estacionamento, acesso ramal e demais instalações”;
- d) Em 2021, foram emitidas faturas com IVA liquidado à taxa reduzida de 6%, nos termos da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, com o seguinte texto: “contrato de empreitada de alteração e ampliação de um edifício a fins sociais, denominado ...” e “Adenda a empreitada de ampliação de um edifício destinado a fins sociais, denominado ...”;
- e) O imóvel em causa insere-se na Área de Reabilitação Urbana (ARU) de ... (nascente), que foi aprovada por deliberação do Município em 28/02/2020 (Aviso .../2020, publicado no DR 59, II série, de 24 de Março), tendo sido concedidas as necessárias licenças de construção para a reabilitação do edifício;
- f) Em 2022 (inclusive), a Câmara Municipal de ... ainda não havia aprovado a ORU na zona onde se insere o edifício em causa e onde consta o elemento urbanístico que a é a ARU;
- g) A Requerente foi objeto de ação inspetiva interna, de âmbito parcial, que incidiu sobre o exercício de 2021, credenciada pela Ordem de Serviço n.º OI.... Os Serviços de Inspeção Tributária (SIT) verificaram que, relativamente às aquisições suportadas pelas faturas emitidas em 2021, pelo fornecedor “B..., LDA.”, a Requerente procedeu à autoliquidação do IVA à taxa reduzida (6%), por aplicação da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA;
- h) A Requerente apresentou reclamação graciosa, em 16/12/2023, no Serviço de Finanças (SF) de ..., ao qual foi atribuído o n.º de procedimento ..., suscitando a apreciação da

---

legalidade das autoliquidações de IVA de 2022, porquanto o IVA aplicável à empreitada da ...deverá ser a taxa reduzida de 6% e não a taxa de 23%;

- i) Através de despacho do Chefe de Divisão da Direção de Finanças de ..., datado de 24/04/2024, exarado sobre a Informação da mesma data, foi decidido o indeferimento da reclamação graciosa;
- j) A Requerente foi notificada, em 06/04/2024, do projeto de decisão, tendo declinado o exercício do direito de audição;
- k) A Requerente veio a contestar as liquidações adicionais de IVA e juros, de que foi notificada, referentes ao ano de 2021, junto do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), tendo dado origem ao processo n.º 2/2023-T.;
- l) O CAAD, no processo n.º 2/2023-T, por decisão datada de 16 de outubro de 2023 e transitada em julgado, julgou totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, tendo decidido pela anulação das liquidações adicionais de IVA e juros;
- m) A partir de 1/1/2022 (inclusive), a Requerente passou a ser um sujeito totalmente isento de IVA (antes era um sujeito misto), pois toda a sua atividade passou a estar isenta desse imposto. A partir de 2022, o A... deixou de entregar declarações de IVA (ao invés do sucedido anteriormente, em que sendo sujeito passivo misto, autoliquidava o IVA nas aquisições de serviços de construção civil). O A... paga o IVA nas faturas dos fornecedores de bens e serviços (emitidas pelo empreiteiro da ....) e não tem qualquer direito de dedução do imposto, porque também não liquida qualquer imposto a jusante;
- n) Em 2022, nas faturas do empreiteiro relativas à empreitada de reabilitação da ... consta o preço da prestação, acrescido de IVA à taxa de 23% - e foram totalmente pagas pelo A... ao empreiteiro (o preço e o IVA) e por este, autoliquidadas nas suas declarações periódicas e entregue o imposto ao Estado;
- o) Tendo passado a atuar como sujeito passivo de IVA, o empreiteiro não quis assumir qualquer risco fiscal decorrente da liquidação de IVA à taxa reduzida de 6%. Tendo liquidado IVA à taxa normal de 23% nas correspondentes facturas pela prestação de serviços de empreitada;
- p) Em 2022, continuava a construção (reabilitação) da obra ..., tendo sido emitidas as seguintes facturas:

Período (declaração IVA)	Valor IVA faturado a		Valor de IVA a devolver (diferença entre 23% e 6%)	Faturas relativas ao período
	23%	Valor IVA se a 6%		
JANEIRO	68 897,39 €	17 973,23 €	50 924,16 €	FA22/4, FA22/5, FA22/8
FEVEREIRO	47 296,85 €	12 338,31 €	34 958,54 €	FA22/13, FA22/15
MARÇO	66 545,71 €	17 359,75 €	49 185,96 €	FA22/22, FA22/21
ABRIL	153 952,52 €	40 161,53 €	113 791,00 €	FA22/29, FA22/25, FA22/26
MAIO	78 727,91 €	20 537,72 €	58 190,20 €	FA22/40
JUNHO	57 119,93 €	14 900,85 €	42 219,08 €	FA22/42, FA22/47, FA22/52
JULHO	103 790,75 €	27 075,85 €	76 714,90 €	FA22/55, FA22/64, FA22/60, FA22/59
AGOSTO	- €	- €	- €	
SETEMBRO	- €	- €	- €	
OUTURO	3 930,21 €	1 025,27 €	2 904,94 €	FA22/85
	<b>580 261,27 €</b>	<b>151 372,51 €</b>	<b>428 888,77 €</b>	

- q) Todas essas faturas foram pagas pelo A... ao empreiteiro «B... ..., SA», que liquidou o IVA nas declarações periódicas mensais e efetuou o respetivo pagamento ao Estado;
- r) O A... apresentou reclamação graciosa (processo n.º ...), solicitando a anulação das autoliquidações de IVA de 2022 realizadas pelo supra referido fornecedor com base em ilegalidade, por violação de lei, na parcela correspondente à liquidação do IVA à taxa normal (e não da taxa reduzida) em relação à empreitada da ..., com a consequente devolução do produto resultante do diferencial de taxas (no valor de € 428.888,77), acrescidas de juros indemnizatórios, à taxa legal, contados desde a omissão da obrigação legal até à integral devolução do imposto;
- s) Na apreciação da reclamação graciosa, a AT reconheceu a tempestividade do pedido e a legitimidade ativa à Requerente. A reclamação graciosa foi expressamente indeferida, tendo a Requerente submetido o pedido de pronúncia arbitral controvertido.

### ***Factos não provados***

Com relevo para a apreciação do mérito, inexistem factos não provados.

## **IV. DO DIREITO**

Ambas as Partes mantêm um entendimento identitário quanto à matéria de facto que consta do probatório. O mesmo sucedendo no que tange ao enquadramento de direito aplicável, concretamente, que a aplicabilidade da taxa reduzida prevista na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA) se cinge à “*empreitada de reabilitação urbana, tal como definida em diploma*

*específico*” e que este consiste no regime estatuído no Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de Outubro.

É aqui que se rompe o consenso.

Para a Requerente, a aprovação da delimitação de uma ARU confere aos proprietários dos edifícios o direito de acesso aos incentivos fiscais previstos para a reabilitação urbana. A ARU permanece válida por 3 anos, não relevando a inexistência de uma ORU.

Por seu lado, a Requerida contende que uma empreitada de reabilitação urbana está, adicionalmente ao requisito de delimitação territorial da ARU, condicionada pela aprovação da ORU.

#### **CASO JULGADO MATERIAL**

No processo arbitral n.º 2/2023-T foi anulada a liquidação adicional de IVA e juros compensatórios, no valor de € 222.810,34. O *thema decidendum* consistia em apreciar se essa liquidação referente à obra realizada pela Requerente, em 2021, na construção de um lar de terceira idade preenchem os requisitos para a aplicabilidade do verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, ou seja a taxa reduzida de IVA de 6%.

Concretamente, refere-se nessa decisão arbitral que:

*«Em concordância com a decisão arbitral n.º 137/2022-T, entende-se que são condições cumulativas para o preenchimento da previsão normativa da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código de IVA:*

*Tratar-se de uma empreitada de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico;  
Deve, a empreitada de reabilitação urbana, localizar-se em área de reabilitação urbana delimitadas nos termos legais, ou no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional.*

*Pelo que os conceitos nucleares são: “empreitada de reabilitação urbana” e “localização em área de reabilitação urbana.*

(...)

*Olhando para a situação material controvertida é inegável que a construção realizada pela requerente (alteração e ampliação de um edifício para fins sociais - lar de idosos), enquadra-*

---

*se na definição da [alínea] j) do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 307/2009. Factualidade atestada e comprovada por certidão emitida pelo Diretor Municipal de Urbanismo, Ordenamento e Planeamento da Câmara Municipal de Braga de 30 de novembro de 2021 que declara que “estamos indubitavelmente perante uma empreitada de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico”.*

*Por conseguinte o primeiro parâmetro encontra-se preenchido.*

*(...)*

*Quanto ao conceito de “área de reabilitação urbana” a alínea b) do artigo 2.º do Decreto-Lei 307/2009 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”.*

*Nos termos da alínea a) n.º 1 do artigo 7.º do Decreto-Lei 307/2009 a delimitação das áreas de reabilitação urbana é promovida e aprovada pelos municípios.*

*No caso dos autos encontra-se provado de forma insofismável que o imóvel em que a requerente efetuou a operação urbanística em causa, insere-se na Área de Reabilitação Urbana (ARU) de Braga (nascente) aprovada por deliberação do município em 28-02-2020 - publicado no DR 59, II serie, de 24 de março (vide certidão emitida pela Câmara Municipal de Braga de 22 de junho de 2020).*

*(...)*

*Não pode o Tribunal Arbitral acolher a posição da Requerida.*

*Primeiramente não resulta da previsão legal (elemento literal) da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código de IVA a exigência de aprovação de operação de reabilitação urbana (ORU). A norma nada indica ou mencionada sobre ORU.*

*Em segundo lugar, tendo em atenção que a norma indica expressamente “empreitadas de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico”, devemos ter em consideração o decreto-lei 307/2009, que nos apresenta uma definição de “reabilitação urbana (aliena j) do*

---

*artigo 2º) que não menciona “operação de reabilitação urbana” e em especial o artigo 14º do decreto-lei 307/2009.*

*(...)*

*Ou seja, resulta de forma imediata e direta da delimitação de uma área de reabilitação urbana o acesso a “apoios e incentivos fiscais e financeiros à reabilitação urbana”. Ora, a possibilidade de aceder à taxa reduzida de 6% é constitui per si um incentivo fiscal que opera de forma imediata com a aprovação da ARU, não estando dependente de aprovação imediata, anterior ou posterior de ORU.*

*(...)*

*Termos em que decide julgar por procedente, por provado o pedido de pronúncia arbitral, decidindo-se pela ilegalidade e conseqüente anulação das liquidações de IVA objeto dos presentes autos.»*

Tendo a referida decisão arbitral transitado em julgado, ficou assente que a aplicação da taxa reduzida de IVA prevista na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA se basta com a aprovação de um instrumento de gestão urbanística: a ARU, na qual se localize o imóvel a reabilitar. Não sendo necessária a concomitante inserção do edificado em localização com ORU. Ou seja, a consolidação da ARU aprovada pelo município não fica dependente de aprovação da ORU.

Embora, em regra, a autonomia das liquidações periódicas de IVA, baseadas em factos tributários autónomos, obste a que o decidido quanto a um período seja vinculativo para os períodos subsequentes e autónomos - mesmo que nestes se verifiquem idênticos pressupostos de facto e de direito - tal não pode suceder quanto ao âmbito de aplicação da verba 2.23, uma vez que a pluralidade de efeitos neles previstos em cada um dos períodos de 2022 a que se referem, provém de um único facto tributário, ocorrido com o início da construção do lar em 2021 e concluído em 2022.

Embora os diversos serviços de construção civil, vertidos na requalificação urbano de um imóvel, se encontrem espalhados por diferentes períodos (IVA liquidado em diferentes declarações periódicas mensais ou trimestrais), os mesmos estão unidos pela mesma realidade fáctica e jurídica.

As razões de segurança jurídica subjacentes ao princípio do respeito pelo caso julgado, impedem que - uma vez decidido por decisão transitada em julgado que uma empreitada de reabilitação urbana localizada em ARU, e realizada em 2021, beneficia da taxa reduzida de IVA prevista na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA - possa, posteriormente e em diferente processo, que tenha por objeto liquidações relativas a outros períodos (2022), ocorrer um efeito fiscal diferente.

Com efeito, o caso julgado, que é corolário da regra constitucional de que «*as decisões dos tribunais são obrigatórias para todas as entidades públicas e privadas e prevalecem sobre as de quaisquer outras autoridades*» (artigo 204.º, n.º 2, da CRP), está previsto no artigo 619.º, n.º 1, do Código de Processo Civil como obrigatoriedade da decisão sobre a relação material controvertida dentro do processo e fora dele.

Como ensina Manuel de Andrade, o caso julgado material “*consiste em a definição dada à relação controvertida se impor a todos os tribunais (e até a quaisquer outras autoridades) - quando lhes seja submetida a mesma relação, quer a título principal (repetição da causa em que foi proferida a decisão), quer a título prejudicial (acção destinada a fazer valer outro efeito dessa relação). Todos têm que acatá-la, julgando em conformidade, sem nova discussão*” (Noções Elementares de Processo Civil, 1979, página 305).

O caso julgado pode impor-se como exceção de caso julgado ou como autoridade de caso julgado.

Como se refere no acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 26-02-2019, proferido no processo n.º 4043/10.8TBVLG.P1.S1, na esteira de jurisprudência uniforme, que nele se cita: «*A exceção de caso julgado e a autoridade de caso julgado são duas vertentes, a primeira negativa e a segunda positiva, dessa mesma realidade - o caso julgado. A exceção implica sempre a identidade de sujeitos, de pedido e de causa de pedir (cfr. art. 581º, nºs 1 a 4, do CPC). A autoridade do caso julgado não: exigir essa tríplice identidade equivaleria, como já se afirmou, a "matar" esta figura; "a autoridade existe onde a exceção não chega, exactamente nos casos em que não há identidade objectiva.*

(...)

---

*A excepção de caso julgado tem um efeito negativo de inadmissibilidade da segunda acção, impedindo qualquer decisão futura de mérito; na segunda acção, o juiz deve abster-se de conhecer do mérito da causa, absolvendo o réu da instância (art. 576º nº 2 do CPC). A autoridade de caso julgado "tem o efeito positivo de impor a primeira decisão, como pressuposto indiscutível da segunda decisão de mérito. Este efeito positivo assenta numa relação de prejudicialidade: o objecto da primeira decisão constitui questão prejudicial na segunda acção, como pressuposto necessário da decisão de mérito que nesta há-de ser proferida.»*

A autoridade de caso julgado assenta na identidade fáctica, no pedido e causa de pedir, prescindindo tão-somente da igualdade do período económico. Além de exigir, como sucede *in casu*, a identidade das partes adjectivas.

Continuado com o aresto:

*«Afirma Teixeira de Sousa que "o caso julgado material pode valer em processo posterior como autoridade de caso julgado, quando o objecto da acção subsequente é dependente do objecto da acção anterior, ou como excepção de caso julgado, quando o objecto da acção posterior é idêntico ao objecto da acção antecedente.*

*Quando vigora como autoridade de caso julgado, o caso julgado manifesta-se no seu aspecto positivo de proibição de contradição da decisão transitada; a autoridade de caso julgado é o comando de acção ou a proibição de omissão respeitante à vinculação subjectiva à repetição no processo subsequente do conteúdo da decisão anterior e à não contradição no processo posterior do conteúdo da decisão antecedente ("proibição de contradição/permissão de repetição") (...); a excepção de caso julgado é a proibição de acção ou comando de omissão atinente ao impedimento subjectivo à repetição no processo subsequente do conteúdo da decisão anterior e à contradição no processo posterior do conteúdo da decisão antecedente" ("proibição de contradição/proibição de repetição").*

*Esta distinção tem justamente por pressuposto que, na autoridade de caso julgado, existe uma diversidade entre os objectos dos dois processos e na excepção uma identidade entre esses objectos. Naquele caso, o objecto processual decidido na primeira acção surge como condição para apreciação do objecto processual da segunda acção; neste caso, o objecto processual da primeira acção é repetido na segunda.*

---

*Na exceção, a repetição deve ser impedida, uma vez que só iria reproduzir inutilmente a decisão anterior ou decidir diversamente, contradizendo-a.*

*Na autoridade, há uma conexão ou dependência entre o objecto da segunda acção e o objecto definido na primeira acção, sem que aquele se esgote neste. Aqui, impõe-se que essas questões comuns não sejam decididas de forma diferente, devendo a decisão da segunda acção acatar o que foi decidido na primeira, como pressuposto indiscutível.*

*Por outro lado, importa notar que a sentença constitui caso julgado nos precisos limites e termos em que julga - art. 621º do CPC -, entendendo-se que a aferição dos limites e eficácia do caso julgado postula a interpretação do conteúdo da sentença, com relevo para os fundamentos que se apresentem como antecedentes lógicos necessários à decisão que, como esta, devem considerar-se abrangidos por aquele. A este propósito, refere Teixeira de Sousa [Estudos sobre o Novo Processo Civil, 578] que "como a decisão é a conclusão de certos pressupostos (de facto e de direito), o respectivo caso julgado encontra-se sempre referenciado a certos fundamentos. Assim, reconhecer que a decisão está abrangida pelo caso julgado não significa que ela valha, com esse valor, por si mesma e independente dos respectivos fundamentos. Não é a decisão, enquanto conclusão do silogismo judiciário, que adquire o valor de caso julgado, mas o próprio silogismo considerado no seu todo: o caso julgado incide sobre a decisão como conclusão de certos fundamentos e atinge esses fundamentos enquanto pressupostos daquela decisão".»*

O caso julgado material obsta que essa mesma relação material venha a ser definida com alcance diferente por outro Tribunal ou pela Autoridade Tributária e Aduaneira, especialmente quando, em novo processo, sejam coincidentes o imposto, as partes adjetivas, o pedido e a causa de pedir, evidenciando uma relação de prejudicialidade entre o decidido na anterior acção e o que tem de ser decidido na nova acção.

No caso em apreço, com o trânsito em julgado da decisão arbitral proferida no processo n.º 2/2023-T a relação material controvertida foi apreciada, tendo-se definido que a aplicação da taxa reduzida de IVA não depende da simultânea ou posterior aprovação de ORU. Pelo que o decidido sobre essa matéria impõe-se para qualquer dos exercícios posteriores em que aquele

facto tributário, apreciado e decidido, poderia ter efeito sempre que o regime subjacente lhe fosse aplicável.

No caso em apreço, o início da reabilitação do imóvel, iniciada em 2021, terminou em 2022, inexistindo qualquer relação modificativa desse facto único e indivisível: uma empreitada de reabilitação urbana localizada em ARU.

É verdade que, em 2021, a Requerente se apresentava como sujeito passivo de IVA, a quem cabia proceder à autoliquidação do IVA nas faturas emitidas (com regra de inversão de sujeito passivo) pelos empreiteiros. Ao passo que, a partir de 2022, a Requerente passou a praticar operações exclusivamente isentas de IVA, motivo pelo qual o IVA passou a ser liquidado mediante faturas emitidas por tais empreiteiros.

Todavia, esta alteração operada ao nível do sujeito passivo responsável pela liquidação do IVA, em nada contende com a substância identitária que pesa sobre os factos e respetivo enquadramento jurídico-fiscal.

O imóvel é o mesmo, encontrando-se localizado em ARU aprovada pelo município de .... A reabilitação urbana prosseguiu em 2022, nos mesmos termos em que se iniciou em 2021. A ORU não foi aprovada em 2021 e em 2022. A redação da verba 2.23 manteve-se imutável. As partes adjetivas são as mesmas. Há total identidade entre o pedido e a causa de pedir.

Pelo exposto, tem de concluir-se que as autoliquidações de IVA realizadas pelo empreiteiro e suportadas economicamente (porque repercutidas mediante a emissão de faturas) pela Requerente) deveriam ter sido realizadas à taxa reduzida de 6%. Pelo que o IVA liquidado, pela diferença entre as taxas reduzida e normal, no valor de € 428.888,77, enferma do vício de violação de lei, por ofensa de caso julgado, o que implica a sua nulidade, nos termos do artigo 161.º, n.º 2, alínea i) do Código do Procedimento Administrativo, subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da Lei Geral Tributária.

Por fim, o fundamento e sentido desta decisão é consentâneo com o obrigação do julgador, a quem compete ter “(...) em consideração todos os casos que mereçam tratamento análogo, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito” (conforme o n.º 3 do artigo do Código Civil).

***JUROS INDEMNIZATÓRIOS***

---

Alega a Requerente que são devidos juros indemnizatórios por consequência da ilegal interpretação e aplicação da lei ao caso concreto.

Não lhe assiste razão.

Com efeito, a decisão arbitral n.º 2/2023-T assentou na anulação da liquidação realizada pela AT, no seguimento de uma ação inspetiva, de IVA à taxa normal de 23% (acrescido de juros compensatórios) com fundamento na incorrecta interpretação e aplicação da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA. Ou seja, a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios assentou em erro de direito (artigo 43.º da Lei Geral Tributária).

Contrariamente, em 2022, e conforme consta do alegado pela Requerente no pedido de pronúncia arbitral, *“à cautela e por exigência do empreiteiro, que não queria assumir qualquer risco fiscal, as facturas da empreitada de 2022 já foram liquidadas e pagas à taxa de 23%”*.

E prossegue a Requerente que *“como é evidente e compreensível, em 2022, perante a inspeção tributária, o empreiteiro não aceitou liquidar e pagar o IVA à taxa reduzida sobre esta empreitada (...), pois a contingência fiscal recairia sobre si, por ser (passar a ser) o sujeito passivo do imposto”*.

Estamos perante uma dinâmica entre dois sujeitos, à qual a Requerida é totalmente alheia. Na verdade, a liquidação de IVA e juros compensatórios emitidas pela AT tiveram apenas o inevitável efeito de obrigar as partes a uma tomada de decisão relativa a 2022. Se mantivessem a liquidação de IVA à taxa reduzida, poderiam ser confrontadas com a futura liquidação de IVA e o eventual contencioso tributário daí decorrente.

O empreiteiro, na qualidade de sujeito passivo, optou pela gestão conservadora do risco de ser confrontado com um contencioso idêntico ao da Requerente, na certeza de que o imposto seria, por repercussão, sempre suportado pela Requerida.

Sendo certo que a tutela da Requerida em nada foi beliscada por esta decisão, na medida em não a coartou de interpor reclamação graciosa na qualidade de repercutido legal.

E não menos certo é que à AT não pode ser assacado qualquer erro material, de atuação ou de direito. Contrariamente ao verificado em 2021, inexistiu uma liquidação efetuada pelos Serviços da Administração Tributária e Aduaneira de que pudesse resultar uma errada interpretação e aplicação da supra referida verba 2.23.

## V. DECISÃO

Termos em que, o Tribunal Arbitral Coletivo decide:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, anulando-se o indeferimento expresso da reclamação graciosa;
- b) Anular as autoliquidações de IVA realizadas em 2022 e legalmente repercutidas à Requerente, no valor de € 428.888,77, restituindo-se-lhe este valor indevidamente suportado;
- c) Julgar improcedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios.

## VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de € 428.888,77 indicado pelo Requerente como respeitante ao montante da CSR cuja anulação pretende (valor da utilidade económica do pedido) e não impugnado pela Requerida, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

## VII. CUSTAS

Custas no montante de € **7.038,00** (sete mil e trinta e oito euros), a suportar integralmente pela Requerida, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT e 4.º do RCPAT.

Lisboa, 15 de janeiro de 2025

José Poças Falcão  
(árbitro presidente)

Rui Miguel Zeferino Ferreira  
(árbitro-adjunto)

José Luís Ferreira  
(árbitro-adjunto e relator)