SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO | FISCAL

Acórdão

Processo	Data do documento	Relator
012/24.9BALSB	26 de março de 2025	Anabela Russo

DESCRITORES

Empreitada > Reabilitação > IVA

SUMÁRIO

I - Só beneficiam da taxa de 6% de IVA prevista, conjugadamente, nos artigos 18.º, al. a) e na Verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, as “empreitadas de reabilitação urbana”.
II - A qualificação como “empreitada de reabilitação urbana” pressupõe a existência de uma empreitada e a sua realização em Área de Reabilitação Urbana para a qual esteja previamente aprovada uma Operação de Reabilitação Urbana.

TEXTO INTEGRAL

PLENO DA SECÇÃO DE CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

RECURSO PARA UNIFORMIZAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA

ACÓRDÃO

1. RELATÓRIO

1.1. A..., Lda. Interpôs para o Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, ao abrigo dos artigos 25.º, n.º 2 a 5 do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT) e 152º e seguintes do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), o presente Recurso para Uniformização de Jurisprudência.

1.2. No requerimento de interposição do recurso invoca, sumariamente, que a decisão arbitral proferida pelo Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), a 12-12-2023, no processo n.º 517/2023 -T, a que se

dirige o recurso, está em oposição quanto à mesma questão fundamental de direito com as decisões proferidas pelo mesmo Centro de Arbitragem nos processos n.ºs 2/2023-T, 404/2022-T e nº 295/2022-T, proferidas, respetivamente, a 16-10-2023, 30-1-2023 e 1-3-2023, (todas integralmente disponíveis para consulta em https://caad.org.pt/tributario/decisoes/).

1.3. Nas alegações que, simultaneamente com o requerimento de interposição do Recurso, apresentou tendo em vista demonstrar a referida oposição, concluiu nos seguintes termos:

«1. O presente recurso tem por objeto o acórdão proferido pelo Tribunal Arbitral no CAAD no processo 517/2023-T, em 12.12.2023, já transitado em julgado, doravante **acórdão recorrido**, o qual está em contradição com outros acórdãos anteriormente proferidos em processos arbitrais no CAAD, já transitados em julgado, por referência às mesmas questões fundamentais de direito.

2. Todos os acórdãos em presença foram proferidos no domínio da mesma legislação, não radicando aí o motivo da contradição, na certeza de que a orientação firmada no **acórdão recorrido** não está de acordo com jurisprudência uniformizada do Supremo Tribunal de Justiça.

3. É possível afirmar que há **três questões fundamentais de direito** em que a dita contradição se manifesta, no confronto com outros tantos acórdãos, doravante referidos por **acórdão fundamento 1, acórdão fundamento 2** e **acórdão fundamento 3**.

4. **A primeira questão fundamental de direito** em que ocorre contradição de julgados respeita a saber se, para beneficiar da taxa reduzida de IVA prevista na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, a que alude a alínea a) do artigo 18.º daquele Código, a lei se basta com a verificação dos dois pressupostos lá expressamente previstos – tratar-se de uma empreitada de reabilitação urbana situada em área delimitada de reabilitação urbana – ou se, mais do que isso, exige outros requisitos ou pressupostos, designadamente os que se prendam com uma operação de reabilitação urbana.

5. O **acórdão** que, versando sobre a **primeira questão fundamental de direito**, está em contradição com o acórdão recorrido, valendo assim como **acórdão fundamento 1**, foi proferido pelo Tribunal arbitral constituído no CAAD no processo nº 2/2023, a 16 de Outubro de 2023.

6. A **contradição** consiste no seguinte: enquanto no **acórdão fundamento 1** se afirma que a aplicabilidade da taxa reduzida de 6% de IVA opera de forma imediata para as empreitadas de reabilitação urbana com a aprovação da área de reabilitação urbana, **não estando dependente de aprovação, anterior ou posterior, de operação de reabilitação urbana**; no **acórdão recorrido** exige-se que **seja aprovada** e que a **empreitada se realize** no âmbito de uma operação de reabilitação urbana.

7. Os únicos pressupostos de aplicação da taxa reduzida de IVA prevista na verba 2.23 da Lista I, a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º, anexa ao Código do IVA são: que se trate de uma empreitada de reabilitação urbana; localizada numa área reabilitação urbana delimitada nos termos do RJRU.

8. Acrescentar à hipótese da norma qualquer outro requisito ou pressuposto viola o princípio da legalidade fiscal, nas vertentes da tipicidade e da reserva de Lei.

9. Pelo que a contradição deve ser superada, **uniformizando-se jurisprudência no sentido de que os únicos pressupostos de aplicação da taxa reduzida de IVA prevista na verba 2.23 da Lista I, a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º, anexa ao Código do IVA são que se trate de uma empreitada de reabilitação urbana localizada dentro de uma área de reabilitação urbana delimitada nos termos do RJRU, independentemente da aprovação, anterior ou posterior, de uma operação de reabilitação urbana.**

10. **A segunda questão fundamental de direito** em que ocorre contradição de julgados é a de saber se o conceito de empreitada de reabilitação urbana de aplica à construção de **edifícios novos** dentro da área delimitada de reabilitação urbana ou se, pelo contrário, apenas abrange a reabilitação do edificado.

11. O **acórdão** que, versando sobre a **segunda questão fundamental de direito**, está em contradição com o acórdão recorrido, valendo assim como **acórdão fundamento 2**, é o que foi proferido aos 30 de Janeiro de 2023 pelo Tribunal Arbitral constituído no CAAD no processo 404/2022-T.

12. A contradição consiste no seguinte: no **acórdão fundamento 2** decidiu-se que da definição de empreitada de reabilitação urbana, designadamente para efeitos de aplicação da taxa reduzida de IVA prevista na verba 2.23 em causa (na redação anterior à da Lei 56/2023-T, de 6 de Outubro), por força da delimitação da área, **não está excluída** a **construção de edifícios novos**; o **acórdão recorrido** entende que o incentivo ou benefício que decorre da delimitação da área **não se aplicava já, na redação anterior, a edifícios novos**, a construir em local onde não existia anterior edificação.

13. A norma uma empreitada de reabilitação urbana pode, à luz do RJRU, abranger a construção de edifícios novos.

14. A verba 2.23 não fazia nenhuma distinção, quer no que respeita ao conceito de reabilitação urbana, quer no que respeita aos pressupostos de aplicação, entre reabilitação do edificado e edifícios novos.

15. Consequentemente, podia, à luz da redacção anterior à introduzida pela Lei 56/2023, de 6 de Outubro, e sem prejuízo das disposições transitórias desta lei, ser aplicada também nestes casos.

16. Pelo que a contradição deve **ser superada uniformizando-se jurisprudência no sentido que uma**

empreitada de reabilitação urbana, para efeito da aplicação da taxa reduzida de IVA prevista verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, a que alude a alínea a) do artigo 18.º, à luz da redação anterior à introduzida pela Lei 56/2023, de 6 de outubro, abrangia a construção de edifícios novos.

Finalmente,

17. **A terceira questão fundamental de direito** em que ocorre contradição de julgados é a de saber se a certificação, pelo município competente, de que se está diante de uma empreitada de reabilitação urbana numa área delimitada de reabilitação urbana e no âmbito de uma operação de reabilitação urbana é suficiente para aplicação da taxa reduzida de IVA prevista na verba 2.23 em causa.

18. O acórdão que, versando sobre **a terceira questão fundamental de direito**, está em contradição com o acórdão recorrido, valendo assim como **acórdão fundamento 3**, é o que foi proferido a 01.03.2023 pelo Tribunal arbitral constituído no CAAD no processo n.º 295/2022-T.

19. A contradição consiste no seguinte: no **acórdão fundamento 3** entendeu-se que a **prova** do enquadramento da empreitada em operação de reabilitação urbana aprovada deve ser efetuada através de **declaração da entidade incumbida** da coordenação e gestão da operação de reabilitação urbana aprovada; no **acórdão recorrido**, entendeu-se que **essa declaração não é suficiente** para que seja aplicável aquela taxa reduzida de IVA.

20. Ora, **sem conceder** quando à primeira questão fundamental de direito relativamente à qual se pretende seja uniformizada jurisprudência, ou seja, de que não é necessária a aprovação ou, por maioria de razão, o enquadramento da empreitada em qualquer operação de reabilitação urbana para aplicação da taxa reduzida de IVA prevista na verba 2.23, a demonstração da verificação dos pressupostos da norma admite qualquer meio de prova, sem prejuízo das restrições próprias do procedimento ou do processo em que tenha de ser feita, e que, portanto, não se restringe a "certificação camarária".

21. Ainda assim, existindo certificação camarária e por parte da entidade gestora de que a empreitada **se insere na área delimitada e constitui uma operação de reabilitação urbana, esta certificação é bastante para a verificação dos pressupostos da norma**.

22. Esta contradição deve, portanto, ser superada, **uniformizando-se jurisprudência no sentido de que uma declaração da entidade incumbida** da coordenação e gestão da operação de reabilitação urbana aprovada é **suficiente** (mas não necessária, atendendo à primeira questão fundamental de direito) para que seja aplicável aquela taxa reduzida de IVA.»

1.4. Após ter sido determinada a junção de certidão do processo arbitral e certidão comprovativa do

trânsito em julgado das decisões arbitrais fundamento, foi proferido despacho admitindo liminarmente o recurso relativamente à primeira e segunda questões e rejeitando liminarmente o mesmo quanto à terceira questão, por a decisão fundamento convocada, acórdão proferido a 1-3-2023, no processo n.º 295/2022-T, não estar transitado na data de interposição do presente Recurso para Uniformização de Jurisprudência.

1.5. Notificada do despacho, veio a Recorrente deduzir Reclamação para a Conferência, nos termos do artigo 692.º, n.º 2 do Código de Processo Civil, aduzindo os seguintes fundamentos:

«**1.** O despacho aqui colocado em crise, pese embora admita o recurso apresentado, rejeita-o, quanto à terceira questão suscitada, considerando que o Acórdão fundamento – processo arbitral n.º 295/2022-T, não havia transitado.

2. Está em causa o momento do transito em julgado de uma decisão, na eventualidade de ser apresentado recurso junto do Tribunal Constitucional.

3. Sendo, de facto, uma questão controversa, a verdade é que o aqui recorrente não pode subscrever o entendimento de que a decisão recorrida, no caso do Acórdão fundamento, proferida pelo Supremo Tribunal Administrativo, apenas venha a transitar após o trânsito da decisão que vier a ser proferida pelo Tribunal Constitucional.

4. Em primeiro lugar, sublinhe-se que a própria certidão emitida pelo CAAD refere expressamente que "Em 9 de maio de 2023, foi admitido o recurso junto do STA, que mereceu o número 44/23.4BALSB – 2.ª espécie recursos para uniformização de jurisprudência. **Foi proferido acórdão em 22 de novembro de 2023, que transitou em julgado em 7 de dezembro de 2023**" (negrito e sublinhado nossos).

5. Sublinhando-se que este reconhecimento surge, admite-se, não por criatividade do CAAD mas pela indicação que recebeu do Supremo Tribunal Administrativo.

6. Sem olvidar que da certidão referida e já junta aos autos o CAAD identifica a admissão do recurso para o Tribunal Constitucional.

7. Acresce que o artigo 75.º n.º 2, aplicável ao Acórdão fundamento, da Lei Orgânica do Tribunal Constitucional determina que a interposição do recurso deve ser apresentada quando a decisão de que se recorre se torna definitiva.

8. Ou seja, é pressuposto da apresentação do recurso para o Tribunal Constitucional que a decisão tenha transitado em julgado.

9. Acresce que o artigo 628.º do Código de Processo Civil refere expressamente que "a decisão considera-

se transitada em julgado logo que não seja suscetível de recurso ordinário ou de reclamação".

10. Sem olvidar que o próprio recurso apresentado no processo associado ao Acórdão fundamento junto do Supremo Tribunal Administrativo foi extraordinário – com o objetivo de uniformização de jurisprudência, determinando o n.º 1 do artigo 152.º que o prazo para a sua interposição deverá ser contado do trânsito em julgado, colocando-o uma vez mais como pressuposto da sua admissibilidade.

11. Ou seja, perante uma decisão desfavorável do CAAD, devidamente transitada, o sujeito passivo apresentou recurso para uniformização de jurisprudência, que viria a ser rejeitado por versar sobre questões jurídicas diversas. Nesse enlace, o sujeito passivo, mais uma vez após o trânsito em julgado da decisão do Supremo Tribunal Administrativo, apresenta o seu recurso junto do Tribunal Constitucional.

12. O Acórdão fundamento (proferido no CAAD) transitou em abril de 2023.

13. Os recursos apresentados, excecionais, não têm qualquer impacto no trânsito em julgado da decisão.

14. A este propósito, recorde-se a título exemplificativo o Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 25.06.2009, processo n.º 107/09.9YFLSB, o Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, de 23.10.2019, processo n.º 38/17.9PBLMG.

Nestes termos e nos melhores de Direito, requer-se que seja admitido o apresentado recurso para uniformização de jurisprudência, também no que concerne à terceira questão suscitada, dado que Acórdão fundamento já havia transitado em julgado no momento da apresentação do recurso.»

1.6. O Exmo. Procurador-Geral-Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo, emitiu parecer tendo concluído, em resumo nosso, no sentido de ser mantida a decisão de rejeição liminar do recurso no que concerne à terceira questão; ser admitido o Recurso no que concerne à primeira questão, uniformizando-se jurisprudência acolhendo o sentido da decisão recorrida e, quanto à segunda questão, não ser de admitir o recurso por ausência de oposição de julgados quanto à questão fundamental de direito identificada.

1.7. Colhidos os vistos dos Excelentíssimos Juízes Conselheiros Adjuntos, nos termos do artigo 92.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, cumpre, agora, decidir em Pleno desta Secção.

2. OBJECTO DO RECURSO

2.1. Pretende o Recorrente com a interposição do presente recurso que se uniformize jurisprudência relativamente a três questões fundamentais de direito que, em seu entender, foram decididas em sentido oposto na decisão arbitral recorrida e nas decisões arbitrais fundamento, a saber:

(i) Se para beneficiar da taxa reduzida de IVA prevista na Verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, a que alude a alínea a) do artigo 18.º daquele Código, é suficiente "a verificação dos dois pressupostos lá expressamente previstos – tratar-se de uma empreitada de reabilitação urbana situada em área delimitada de reabilitação urbana – ou é exigível o preenchimento de outros requisitos ou pressupostos, designadamente os que se prendam com uma operação de reabilitação urbana";

(ii) Se o conceito de empreitada de reabilitação urbana se aplica à construção de edifícios novos dentro da área delimitada de reabilitação urbana ou apenas abrange a reabilitação do edificado;

(iii) Se a certificação, pelo município competente, de que se está perante uma empreitada de reabilitação urbana numa área delimitada de reabilitação urbana e no âmbito de uma operação de reabilitação urbana é suficiente para aplicação da taxa reduzida de IVA prevista na Verba 2.23 do CIVA;

2.2. Face ao que deixámos exposto, as questões a decidir neste recurso são as seguintes**:**

2.2.1. Deve o despacho de rejeição liminar proferido ser revogado porque à data de interposição do Recurso para Uniformização de Jurisprudência o acórdão invocado como acórdão fundamento relativamente à terceira questão colocada em recurso já tinha transitado em julgado?

2.2.2. Sendo negativa a resposta à primeira questão, deve o Recurso para Uniformização de Jurisprudência ser admitido quanto à primeira e segunda questões enunciadas por, quanto a estas, estarem verificados os pressupostos formais e substanciais de que esta admissibilidade está legalmente dependente?

2.2.3. Decidir, em conformidade com a resposta que vier a ser dada, a questão ou questões enunciadas em 2.1. e, sendo caso disso, uniformizar jurisprudência.

3. FUNDAMENTAÇÃO

3.1. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

3.1.1. Na **decisão recorrida** está dada como assente a seguinte factualidade:

A) O objecto social da Requerente engloba actividades de "comércio, arrendamento e exploração de imóveis. Compra, construção, reconstrução, reabilitação e venda de imóveis. Mediação imobiliária. Gestão, administração, reparação e reabilitação de bens móveis e imóveis por conta de outrem ou por conta própria. Exploração de garagens e outros locais de estacionamento. Exploração de hotéis, outros locais de hospedagem e arrendamento de espaços físicos destinados a fins comerciais e ou industriais. Avaliação de bens imóveis, realizadas por conta de terceiros, com vista à compra, venda ou outro fim imobiliário.

Atividades combinadas de apoio aos edifícios. Gestão de equipamentos do processamento de dados, gestão de equipamentos informáticos, gestão de equipamentos de som, imagem e multimédia. Desenvolvimento de atividades que permitem a transferência de informação de um remetente para um ou mais destinatários, de forma utilizável e nas mais variadas formas, som, imagem, texto, dados e voz, utilizando para tal meios de transmissão baseados numa única tecnologia ou na combinação de tecnologias. Aluguer de ativos tangíveis e intangíveis não financeiros de uma grande variedade de bens, máquinas e equipamentos. Guarda e armazenagem de bens, máquinas e equipamentos eletrónicos e informáticos. Desenvolvimento de atividades de engenharia e técnicas afins. Desenvolvimento de atividades de consultoria." (documento n.º 34 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido).

B) A Requerente celebrou com a sociedade comercial B..., Lda., com o NIPC ...00, o contrato de empreitada, outorgado a 08-07-2020, que consta do documento n.º 35 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido.

C) A obra objecto do contrato de empreitada é um edifício novo, a construir em local em que não existia qualquer construção.

D) O local onde foi construído o prédio está inserido em área de reabilitação urbana (ARU) da Cidade de Gaia, cuja delimitação foi aprovada por deliberação da Assembleia Municipal de Gaia, de 25-02-2016, publicitada pelo Aviso n.º ...16, publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º ...6, de 21-03-2016, e de 05-05-2020, publicitada pelo Aviso n.º ...20, de 06 de Maio, publicado no Diário da República n.º 8.../2020, 2.ª Série de 06-05-2020.

E) Em execução do referido contrato, foi edificado o prédio, propriedade da Requerente, inscrito na matriz da freguesia ... sob o artigo ...92, ... (documentos n.ºs 36 e 37 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido).

F) No desenvolvimento da referida actividade, a sociedade B..., Lda., que se dedica à realização de empreitadas, emitiu, em regime de IVA em autoliquidação, as 29 facturas que constam dos documentos n.ºs 38 a 65, relativas à construção do prédio referido.

G) A totalidade das facturas ascende ao montante global de € 6.110.802,39, sem IVA, conforme se refere no documento n.º 66 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido.

H) A Requerente procedeu à entrega das declarações periódicas de IVA, cujas cópias constam dos documentos n.ºs 67 a 77 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos.

I) Até ao 3.º trimestre de 2022, inclusive, a Requerente autoliquidou IVA aplicando a taxa de 23% relativamente aos montantes facturados pela sociedade B..., Lda., respeitantes à construção do prédio referido.

J) A partir do 4.º trimestre de 2022, a Requerente autoliquidou IVA aplicando a taxa de 6% (documentos n.ºs 80 a 83 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos).

K) Foram realizadas inspecções tributárias à Requerente relativas aos anos de 2019, 2020, 2021 e 2022 e foram elaborados os relatórios que constam dos documentos n.ºs 31, 32 e 33, juntos com o pedido de pronúncia arbitral, e do processo administrativo, cujos teores se dão como reproduzidos.

L) Nessas inspecções, a Requerente defendeu que deveria ter autoliquidado IVA à taxa reduzida de 6%, prevista na verba 2.23 da lista I anexa ao CIVA, o que não foi aceite pela Autoridade Tributária e Aduaneira, pelos fundamentos invocados em cada um dos relatórios das inspecções tributárias, que se dão como reproduzidos.

M) Em cada um dos relatórios das inspecções relativas aos anos de 2020, 2021 e 2022, em que se baseiam as liquidações, refere-se, além do mais, o seguinte:

vii.) Assim, a divergência do SP quanto às conclusões que constam do projeto de relatório que lhe foi remetido reside unicamente no facto de os Serviços de Inspeção entenderem que as obras relacionadas com empreendimento ... não constituem uma operação de reabilitação urbana e que, por consequência disso, não lhes são aplicáveis a taxa a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

viii.) Para sustentar o seu desacordo com o entendimento dos Serviços de Inspeção, o SP apresentou dois argumentos que passaremos a analisar.

ix.) Um desses argumentos refere que não compete à AT fazer o escrutínio sobre a classificação de determinado projeto como operação de reabilitação urbana ou não, porque essa certificação compete à Câmara Municipal da área de localização do imóvel.

x.) Porém, o entendimento que AT expressa no projeto de relatório não se baseou no escrutínio de um projeto, mas sim, na verificação da existência, ou não, de todos os requisitos legalmente previstos para aplicação da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA às respetivas obras;

xi.) Assim, chegou-se ao entendimento expresso no projeto de relatório (de que por falta de ORU aprovada para a ARU não se verificam todos os requisitos para aplicação da verba 2.23) após se ter verificado, em resultado das várias diligências realizadas, de que ainda não tinha existido a aprovação da ORU para a ARU Cidade de Gaia.

xii.) Salienta-se que até ao aviso da sua aprovação em Diário da República, meio através do qual a ORU adquire eficácia jurídica (nº 1 do artigo 191. º do DL 80/2015 de 14 de maio), existe um período de consulta pública, o qual também implica aviso em Diário da república. Ou seja, a aprovação de uma ORU implica um conjunto de fases com publicitação pública, pelo que, se já tivesse existido, os Serviços de Inspeção deveriam ter encontrado evidência da mesma em várias fontes de consulta pública, algo que não se verificou.

xiii.) A existência de ORU aprovada para a ARU onde se localiza o prédio é um dos requisitos para aplicação da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, conforme se pode concluir da leitura dos pontos 24. a 29. Da Informação Vinculativa 21440 (indicada pelo SP), os quais a seguir se transcrevem:

24. Efetivamente, o primeiro requisito para que determinada operação tenha enquadramento na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA é a de que esteja em causa uma empreitada, mas exige-se, desde logo, que a empreitada seja de reabilitação urbana.

25. O preâmbulo do Decreto-lei n.º 307/2009, de 23 de outubro (1), do qual 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».

26. Tendo presente 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, mas em particular, por exemplo, do seu artigo 15.º.

27. 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.

28. 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.

29. Deve, por esse motivo, entender-se, para efeitos de aplicação da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código

do IVA, que apenas estão em causa empreitadas de reabilitação urbana se as mesmas forem realizadas no **quadro de uma operação de reabilitação urbana já aprovada**. (Nosso sublinhado)

xiv.) Acresce referir que segundo a definição que consta da página 4 da Proposta de Alteração da Delimitação da Área de Reabilitação Urbana ARU Cidade de Gaia, apresentada em fevereiro de 2020 pela Câmara Municipal de Vila Nova de Gaia, uma ORU "corresponde à estruturação concreta das intervenções a efetuar no interior da respetiva ARU" (nosso sublinhado), pelo que, tendo por base a referida definição e todo o exposto, entende-se o requisito de ter de existir uma ORU aprovada para se considerar que determinada obra constitui uma operação de reabilitação urbana, com sendo uma medida de prevenção para se evitar que sejam realizadas operações que possam beneficiar de diversos benefícios fiscais (os quais não se esgotam na aplicação da verba 2.23 da Lista I do CIVA) sem, contudo, estarem alinhadas com os objetivos estratégicos estipulados na memória descritiva e justificativa da respetiva ARU e que não contribuam para estes ou que até os possam colocar em causa.

xv.) O segundo argumento apresentado pelo SP baseia-se no último parágrafo da certidão emitida pela Câmara Municipal de Vila Nova de Gaia em 17 de agosto de 2022, no qual a referida entidade certifica que as obras a realizar constituem uma operação de reabilitação urbana, ao abrigo do disposto na al. j) do art.º 2º do Regime Jurídico de Reabilitação Urbana.

xvi.) Ora, a dita Certidão Camarária na parte respeitante à ARU faz, corretamente, referência expressa de que esta foi aprovada em Assembleia Municipal e que foi publicitada em Diário da República através do Aviso nº ...20 de 6 de maio, **porém,** quando certifica que a obra do empreendimento ... constitui uma operação de reabilitação urbana, já remete para uma norma conceptual do RJRU, a qual, se interpretada isoladamente e descontextualizada dos restantes normativos do RJRU, em particular do disposto no artigo 7.°, nº 1, alíneas a) e b), leva a crer que qualquer obra que seja realizada dentro da ARU Cidade de Gaia é uma operação de reabilitação urbana, o que inclui obras que não estejam alinhadas com os objetivos estratégicos estipulados na memória descritiva e justificativa da respectiva ARU e que não contribuam para estes ou que até os possam colocar em causa (estes objetivos constam da Proposta de Alteração da Delimitação da Área de Reabilitação Urbana ARU Cidade de Gaia, apresentada em fevereiro de 2020 pela Câmara Municipal de Vila Nova de Gaia).

xvii.) Ou seja, nesse parágrafo, a Câmara certifica que a obra do empreendimento C... constitui uma operação de reabilitação urbana com base numa norma genérica, quando, deveria estar a classificar, ou não, a referida obra como sendo uma operação de reabilitação urbana tendo por base uma ORU que tivesse sido objeto de discussão pública, aprovada em Assembleia Municipal e publicitada em Diário da República, ou seja, a referida certificação deveria ter por base uma ORU que correspondesse à estruturação concreta das intervenções a efetuar no interior da ARU (página 4 da Proposto de Alteração do Delimitação da Área de Reabilitação Urbana ARU Cidade de Gaia, apresentada em fevereiro de 2020 pela Câmara Municipal de Vila Nova de Gaia) e não uma norma conceptual.

xviii.) Infere-se que o recurso a uma norma conceptual só ocorre porque, conforme já foi referido no anterior ponto xi.), não se apurou no decorrer da ação inspetiva que já tenha existido a aprovação da ORU da ARU Cidade de Gaia.

xix.) Salienta-se ainda, que na sequência da apresentação por parte do SP da referida Certidão Camarária, os Serviços de inspeção solicitaram por duas vezes à Câmara Municipal de Vila Nova de Gaia alguns esclarecimentos acerca do empreendimento ..., nomeadamente, para que informassem se já tinha sido aprovado para a área onde este se localiza alguma Operação de Reabilitação Urbana (ORU).

xx.) Nas duas respostas que foram recebidas, a Câmara Municipal de Vila Nova de Gaia refere sempre que "o local em apreço não é objeto de ORU, nos termos questionados".

xxi.) Outro elemento que é comum às duas respostas, é facto de estas trazerem sempre à colação a informação vinculativa da nº 1478, na qual a AT refere que se determinado imóvel estiver situado numa zona legalmente delimitada como área de reabilitação urbana, as respetivas obras poderão beneficiar da taxa reduzida de 6%, por se enquadrar na verba 2.23 da Lista I ao CIVA.

xxii.) Porém, conforme já foi referido no projeto de relatório, atendendo à redação do artigo 7° do RJRU à data da emissão da referida informação vinculativa, 2011-01-04, o entendimento da AT quanto a esta matéria não podia ser outro. No ponto anterior ponto ii.) consta a reprodução da redação do referido artigo 7.º e 15.º do RJRU à data da emissão da dita informação vinculativa e a redação que estes atualmente têm em resultado das alterações introduzidas pela Lei nº 32/2012 de 14 de agosto. Assim, não se pode deixar-se salientar o facto de a Câmara Municipal fazer referência em ambas as respostas a uma informação vinculativa, como mais de uma década, que se insere no período de tempo específico (anterior às alterações ao RJRU), quando existem informações vinculativas mais recentes da AT acerca da problemática da aplicação da verba 2.23 da Lista I anexa do CIVA.

xxiii.) Um outro elemento que também é comum às duas respostas da Câmara Municipal, o qual também é extensível à Certidão Camarária de 17-08-2022, resulta do facto de nenhuma informar porque se deve entender que as obras do empreendimento ..., que correspondem a obras respeitantes a uma construção nova, sem construção pré-existente, estão alinhadas com os objetivos estratégicos estipulados na memória descritiva e justificativa da ARU Cidade de Gaia, publicada em Diário da República através do Aviso nº ...20 de 6 de maio.

xxiv.) Para terminar, chamamos à atenção para o que é referido nos pontos 27. e 28. da Informação Vinculativa 21440 (indicada pelo SP) atrás reproduzidos [xii.) J, ou seja, nestes é referido que 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, como é o caso da ARU Cidade de

Gaia, aquela delimitação caduca se, no prazo de três anos, não for aprovada a correspondente operação de reabilitação, pelo que, depreende-se, que o momento em que a delimitação da área de reabilitação urbana (ARU) fica consolidada, é o momento em que ocorre a aprovação da operação de reabilitação urbana (ORU).

xxv.) Assim, em face do exposto no ponto anterior, também se depreende que para os referidos casos (em que a ORU é aprovada posteriormente à ARU), só se verificam todos os requisitos para aplicação da verba 2.23 da Lista I anexa do CIVA quando as respetivas ORU adquirirem eficácia jurídica, ou seja, no momento da sua aprovação (nº 1 do artigo 191.º do DL 80/2015 de 14 de maio).

xxvi.) Ora, quando ocorreram os factos tributários agora em análise não existia (e ainda não existe) a aprovação da ORU respeitante à ARU Cidade de Gaia, pelo que daí se infere que à data dos ditos factos tributários não se encontravam reunidos todos os requisitos necessários para aplicação da verba 2.23 da Lista I anexa do CIVA.

N) A Municipal de Vila Nova de Gaia emitiu em 17-08-2022 uma certidão, que consta do documento n.º 78 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido e é reproduzida nos relatórios das inspecções, em que se refere, além do mais, o seguinte:

«AA, Diretora de Departamento de Urbanismo e Planeamento, face ao requerimento apresentado por A..., LDA, registado sob o n.º ...2, Cert ...82/22, certifico que o prédio onde se pretendem executar as obras de reabilitação registadas no âmbito do processo n.º ...9, se encontra localizado em área de reabilitação urbana – ARU Cidade de Gaia, sito na Travessa ..., freguesia ..., correspondente ao artigo matricial ...92 e encontra-se descrito na 1ª Conservatória do Registo Predial de Vila Nova de Gala sob o n.º ...30, para efeitos da aplicação do IVA à taxa reduzida de 6% prevista na verba 2.23 da lista l anexa ao Código do IVA, por via da al. a) do n.º 1 do artigo 18.º.

Mais certifica que ARU Cidade de Gaia foi publicitada em Diário da República, através do Aviso n.º ...20, de 06 de maio, tornando-se público que "a Assembleia Municipal de Vila Nova de Gaia deliberou a 05 de março de 2020, nos termos do artigo 13.º do Regime Jurídico da Reabilitação Urbana (RJRU), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro, na sua redação atual, aprovar a proposta da Câmara Municipal relativa à Alteração da Delimitação da Área de Reabilitação Urbana (ARU) da Cidade de Gaia, por ajustamento aos limites da ARU Valadares e da ARU Devesas, ARU esta que havia sido aprovada pela Assembleia Municipal em 25 de fevereiro de 2016, conforme Aviso n.º ...16, publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º ...6, de 21 de março de 2016. Mais se torna público que o ato de aprovação da alteração e os elementos que acompanham o projeto de alteração da delimitação da Área de Reabilitação Urbana 'Cidade de Gaia' por ajustamento aos limites da ARU Valadares e da ARU Devesas podem ser consultados nas páginas eletrónicas do município (www.cm-gala.pt e www.gaiurb.pt)".

Certifica ainda que as obras a realizar, constituem uma operação de reabilitação urbana, ao abrigo do disposto na al. j) do art.º 2.º do Regime Jurídico de Reabilitação Urbana.».

O) Na sequência de pedidos de informação efectuados pela Autoridade Tributária e Aduaneira à Câmara Municipal de Vila Nova de Gaia, esta prestou, em 06-12-2022, as informações (idênticas) que constam dos anexos 19 dos relatórios das inspecções referentes aos anos de 2020, 2021 e 2022, cujos teores se dão como reproduzidos, em que se refere, além do mais, o seguinte:

«No seguimento do ofício ...76, referente à emissão de certidão para efeitos de aplicação do IVA à taxa reduzida de 6% prevista na verba 2.23 da lista I anexa ao Código do IVA, por via da alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do aludido diploma legal, na sequência da realização de obras na Travessa ..., freguesia ..., descrito na Conservatória do Registo Predial de Vila Nova de Gaia sob o n.º ...30 e inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ...92, cabe esclarecer o seguinte:

"Se existe para a área em que se insere a Rua ... (freguesia ...) alguma Operação de Reabilitação Urbana; Na afirmativa, solicita-se que identifiquem o Diário da República em que foi publicado o Aviso da sua aprovação por parte da Assembleia Municipal de Vila Nova de Gaia."

• O local em apreço não é objeto de ORU, nos termos questionados, não obstante, ao abrigo do disposto na alínea b) do artigo 14.º do Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de Outubro, "A delimitação de uma área de reabilitação urbana 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".

• Ora, o faseamento do procedimento tendente à definição dos moldes da reabilitação urbana, admitindo que o município comece por efetuar uma simples delimitação da área a sujeitar à operação de reabilitação urbana, remetendo para um momento posterior a aprovação da operação de reabilitação urbana.

• O que verdadeiramente se pretendeu, com esta alteração, foi promover, o mais antecipadamente possível, a reabilitação de edifícios e frações em área de reabilitação urbana pelos seus proprietários (mesmo antes da aprovação de uma operação de reabilitação para a mesma), já que a delimitação daquela área tem como efeitos a 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 e a concessão aos proprietários e titulares de outros do 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 (artigo 14.º).

• Ou seja, tendo presente que um regime assente em programação municipal (programação material, temporal e financeira das intervenções) poderia demorar tempo, o legislador veio dar um sinal aos proprietários: de que se avançarem com intervenções de reabilitação podem vir a beneficiar com isso.

• Mais, neste particular, atente-se na interpretação adotada pelos serviços da Administração Tributária em procedimento de informação vinculativa, proc. n.º 1478, segundo a qual as empreitadas de reabilitação urbana gozam de uma taxa reduzida de IVA a 6% desde que as mesmas se realizem numa área territorialmente delimitada pelo município nos termos do Decreto-Lei n.º 307/2009, como áreas de reabilitação urbana, o que parece apontar para a suficiência da mera delimitação desta área sem necessidade dos passos posteriores.

• Em todo o caso, na medida em que: - o que decorre da aludida informação vinculativa da AT é que "a delimitação das zonas de reabilitação urbana, nos termos do Decreto-Lei nº 307/2009, de 23 de Outubro, cabe aos respectivos Municípios, pelo que o sujeito passivo deve obter a informação, junto do Município (...), acerca da possibilidade do imóvel em questão se encontrar, ou não, dentro de uma zona legalmente delimitada de reabilitação urbana." - o regime evolui no sentido de permitir fasear o procedimento de reabilitação urbana facilitando (e potenciando), logo num primeiro momento, precisamente o recurso a apoios e benefícios fiscais;

P) Até à data em que foi prestada e informação que antecede não foi aprovada pela Assembleia Municipal de Vila Nova de Gaia qualquer operação de reabilitação urbana abrangendo a área em que foi construído o edifício referidos nos autos;

Q) Na sequência das inspecções referidas a Autoridade Tributária e Aduaneira, tendo como pressuposto a aplicação da taxa de IVA de 23% às facturas relativas à empreitada referida nos autos, emitiu as seguintes liquidações de IVA e juros compensatórios, relativas aos 4 trimestres de 2020 e 2021 e os 3 primeiros trimestres de 2022: n.ºs ...86, ...08, ...27, ...56, ...78, ...09, ...76, ...24, ...99, ...67, ...92 e as respectivas demonstrações de liquidação de juros compensatórios, que constam dos documentos n.ºs 1 a 11 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos.

R) A Requerente não pagou as quantias liquidadas.

S) Para cobrança coerciva das quantias liquidadas, a Autoridade Tributária e Aduaneira instaurou as execuções fiscais que se referem nos documentos n.ºs 13 a 30 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos.

T) Se tivesse sido aplicada nas liquidações a taxa de 6% teria sido apurado o valor global de IVA de € 297.905,90 em vez do montante de € 1.214.514,95 que foi apurado (documento n.º 79 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, que não é questionado).

U) Em 07-12-2022, foi prestada caução, por depósito, no montante de € 860.094,86, para substituir o arresto do prédio referido (documento n.º 87 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido).

V) Em 29-06-2023, a AT, relativamente aos processos de execução fiscal referidos, constituiu penhor de direito de crédito da Requerente no montante de € 1.112,50 (documento n.º 88 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido).

W) Em 14-07-2023, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

3.1.2. Na **decisão fundamento** proferida no **processo 2/2023-T** está dada como provada a seguinte factualidade:

1. A Requerente é uma IPSS, sob a forma de associação sem fins lucrativos que apresenta como CAE principal: CAE 87902 - Atividades de Apoio Social com Alojamento, e nos termos dos seus estatutos tem como objetivos principais: a) promover e implementar ações de âmbito social nas áreas de apoio à terceira idade, da deficiência, e assistência, reabilitação psicossocial, inclusão social e igualdade; b) promover e implantar ações na área da saúde e bem-estar; e c) contribuir para a efetivação dos direitos sociais dos cidadãos.

2. A Requerente desenvolveu uma operação urbanística de alteração e ampliação de um edifício destinado a fins sociais (construção de um lar de idosos) denominado "C...", no concelho ..., no prédio urbano descrito na Conservatória do Registo Predial sob o nº ...93 e inscrito na matriz sob o artigo ...68..., situado na Rua ..., freguesia ..., concelho ....

3. Para o desenvolvimento da supra identificada operação urbanística a Requerente celebrou em 17-07-2020 um contrato de financiamento bancário com constituição de hipoteca.

4. Em 2020-12-28, a Requerente celebrou um contrato de empreitada de alteração e ampliação de um edifício destinado a fins sociais, denominado C... consórcio entre as consorciadas: D... LDA., NIPC ...72, e E..., S.A., NIPC ...75, empreitada no valor de € 2.680.251,70€ .

5. Em 2021-09-20, foi celebrada uma adenda ao Contrato de Empreitada de "Alteração e Ampliação de um Edifício destinado a fins sociais, denominado C...", com o valor de adjudicação de 563.893,76€, referente a adjudicação de trabalhos a efetuar para a "instalação de um - centro de reabilitação motora, morgue, casa de máquina, estacionamento, acesso ramal e demais instalações".

6. Em 2021 iniciou-se a obra com a consequente emissão das faturas relativas aos trabalhos efetuadas.

7. Todas as faturas emitidas pelo fornecedor D... LDA., NIPC ...72, contêm a menção: “IVA autoliquidação” e a referência de que as obras são “Contrato de empreitada de alteração e ampliação de um edifício a fins sociais, denominado C...” bem como “Adenda - Empreitada de Ampliação de um Edifício destinado a fins sociais, denominado C...”;

8. A Requerente procedeu à autoliquidação do IVA em todas as faturas à taxa reduzida de 6%, por aplicação da verba 2.23 da Lista I anexo ao CIVA;

9. Foi emitida pela Câmara Municipal de Braga certidão datada de 2020-06-22, em que certifica que o prédio sito na Rua ..., freguesia ..., concelho ... insere-se numa Área de Reabilitação Urbana (ARU) de Braga Nascente, nos seguintes termos:

[IMAGEM]

10. Em 30 de novembro de 2021 foi emitida certidão pelo Diretor Municipal de Urbanismo, Ordenamento e Planeamento da Câmara Municipal de Braga, que declarou que a operação urbanística da requerente seria enquadrável na previsão da verba 2.23 da Lista I anexo ao CIVA, aplicável por remissão do artigo 18º do mesmo diploma, mais declarando que “estamos indubitavelmente perante uma empreitada de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico”, nos seguintes termos:

[IMAGEM]

11. O Imóvel em que a Requerente efetuou a operação urbanística em causa insere-se na Área de Reabilitação Urbana (ARU) de Braga (nascente). A ARU de Braga Nascente foi aprovada por deliberação do município em 28-02-2020 - publicado no DR 59, II serie, de 24 de março.

12. A operação urbanística efetuada pela Requerente foi devidamente licenciada pela Câmara Municipal de Braga, em que “são mantidos todos os índices urbanísticos propostos e licenciados, nomeadamente as áreas de implantação e de construção cerce e altura, bem como todas as intervenções exteriores acrescentando-se apenas uma valência não prevista inicialmente – Centro de Dia e SAD”.

13. Em 2021 a Câmara Municipal de Braga não tinha aprovado a operação de reabilitação urbana (ORU) a desenvolver na área de reabilitação urbana (ARU) em que o imóvel da requerente se localiza.

14. Em 22-01-2022 a Requerente solicitou informação vinculativa em que solicitava “A Requerente pretende, assim, esclarecer qual a taxa de IVA a que está sujeita a empreitada em causa, nomeadamente, se se aplica a taxa normal do IVA ou a taxa reduzida, por enquadramento na verba 2.23 da Lista I, anexa

ao Código do IVA."

Tendo a AT no que diz respeito ao enquadramento jurídico-tributário face ao Código do IVA, referido:

"19- 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.

20. 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.

21. 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.

22. 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.

(....)

38. Assim, em conformidade com o que atrás está exposto, caso a Câmara Municipal de Braga esteja em condições de certificar e certifique que, nos termos do citado diploma legal, o projeto em referência:

a. se integra numa área de reabilitação urbana; e

b. consubstancia uma operação de reabilitação urbana, ser-lhe-á, verificados que sejam os restantes condicionalismos (nomeadamente tratar-se de empreitada), aplicável a taxa reduzida do imposto, a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA".

15- A Requerente apresentou um "PEDIDO DE RESTITUIÇÃO DE IVA - NIF ...08 - (através da aplicação informática e-balcão) CRM N.º 1-...29", com os seguintes fundamentos:

"O CSVH, é uma IPSS, sob a forma de associação sem fins lucrativos. Em cumprimento da sua missão, a

instituição iniciou a reabilitação de uma moradia existente na Quinta ..., freguesia ..., concelho .... Este imóvel está situado em área de Reabilitação Urbana (ARU), conforme Aviso n.º ...20 de 24 de março de 2020, publicado na Série II, Parte H do Diário da República. No entendimento da Instituição as intervenções efetuadas consubstanciam uma empreitada de reabilitação urbana, pelo que todas as faturas emitidas com "IVA autoliquidação", a entidade aplicou a taxa de IVA de 6%, de acordo com o descrito na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA. Neste sentido foi solicitado, ao longo do ano de 2021, a restituição de 50% do valor do IVA com base na taxa de 6%, de acordo com o DL84/2017 de 21/07.

No âmbito de um processo inspetivo a AT entendeu que a taxa de IVA aplicável à referida empreitada seria a taxa normal de 23% e não a taxa reduzida de 6%, consequentemente, fomos notificados para a correção da liquidação do IVA pela diferença (17%). Tendo a instituição já procedido à respetiva liquidação do IVA total dentro do prazo, conforme documentos que se anexam, serve o presente para solicitar a restituição dos 50% do valor pago, valor este que ascende no montante de 107.639,57€. Tendo em conta o valor a restituir e a situação atual, é importante para a sustentabilidade da instituição, solicitamos celeridade no deferimento e pagamento da restituição."

16. Em 15/12/2022 a requerente efetuou o pagamento integral das liquidações adicionais de IVA e juros, objeto do presente pedido de pronúncia arbitral.

3.1.3. A **decisão fundamento** proferida no **processo n.º 404/2022-T**, deu como provados os seguintes factos:

A) A Requerente é uma sociedade comercial por quotas de direito português, com sede e residência fiscal em Portugal, cujo objeto é a "Compra e venda de imóveis e revenda dos adquiridos para o mesmo fim, construção de edifícios residenciais e não residenciais, promoção imobiliária, consultadoria, gestão e apoio a projetos imobiliários, comercialização de produtos do ramo imobiliário, projetos e montagem de investimentos imobiliários, bem como a gestão de imóveis próprios e alheios; arrendamento, gestão de condomínios, exploração de empreendimentos imobiliárias e turísticos, incluindo alojamento local" (artigo 19.º do pedido de pronúncia arbitral, não questionado).

B) A Requerente nos períodos entre o 3.º trimestre de 2019 e o 3.º trimestre de 2021 era sujeito passivo de IVA, abrangido pelo regime de períodos trimestrais, com excepção dos períodos do ano de 2020, em que foi abrangida pelo regime de períodos mensais.

C) A Requerente entendeu proceder à construção, numa parcela correspondente a um lote de terreno para construção, localizada na Avenida ..., freguesia ..., concelho ..., inscrito na matriz predial sob o artigo ...28 e descrito na Conservatória do Registo Predial de Lisboa sob o número ...27 (doravante "o Imóvel") de um edifício, ao abrigo de um estudo urbanístico denominado Estudo de Edificabilidade de Iniciativa Municipal que consta do documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como

reproduzido.

D) O lote de terreno referido foi adquirido pela Requerente ao Município de Lisboa, no 2.º acto público da Hasta n.º ...3/DA/CCM/2016 (documento n.º 2 junto pela Requerente no exercício do direito de audição sobre o projecto de decisão da reclamação graciosa, que consta do documento n.º 7 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido).

E) O edifício foi construído pela Requerente com base no «Estudo de Edificabilidade de Iniciativa Municipal» que consta do documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, e foi elaborado pela Divisão de Projetos e Estudos Urbanos da Direcção Municipal de Urbanismo da Câmara Municipal de Lisboa (documento n.º 2 junto pela Requerente no exercício do direito de audição sobre o projecto de decisão da reclamação graciosa, que consta do documento n.º 7 junto com o pedido de pronúncia arbitral).

F) O referido terreno para construção está localizado na Área de Reabilitação Urbana de Lisboa (adiante "ARU"), conforme o Aviso da Câmara Municipal de Lisboa n.º ...15, publicado no Diário da República, 2.ª Série, n.º ...8, de 31 de Julho de 2015 (documento n.º 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido).

G) No referido Aviso, cujo teor se dá como reproduzido, refere-se, além do mais, o seguinte:

Aviso n.º ...15

Aprovação da Alteração à Delimitação da Área de Reabilitação Urbana de Lisboa

Torna-se público, nos termos do n.º 4 do artigo 13.º, do n.º 4 do artigo 17.º e do n.º 4 do artigo 20.º-B do Regime Jurídico da Reabilitação Urbana, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro, alterado e republicado pela Lei n.º 32/2012, de 14 de agosto, e ainda do n.º 2 do artigo 56.º do Regime Jurídico das Autarquias Locais, aprovado pela Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro, que a Assembleia Municipal de Lisboa deliberou, através da Deliberação n.º ...15, na sua reunião de 7 de julho de 2015, sob a Proposta n.º ...15, aprovada pela Câmara Municipal de Lisboa, na sua reunião de 24 de junho de 2015, aprovar a Alteração à Delimitação da Área de Reabilitação Urbana de Lisboa, incluindo a alteração da planta anexa à Estratégia de Reabilitação de Lisboa 2011/2014, bem como a alteração da respetiva Operação de Reabilitação Urbana Simples, que se publicam em anexo.

Torna-se ainda público que os interessados poderão consultar os referidos elementos na página eletrónica da Câmara Municipal de Lisboa, na Secção Urbanisno-Reabilitação Urbana

(http://www.cm-lisboa.pt/viver/urbanismo/reabilitacao-urbana).

21 de julho de 2015. — O Diretor Municipal, BB».

H) A Requerente celebrou com a F... S.A., um contrato de empreitada relativo à construção do edifício no referido lote de terreno (documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido).

I) Em execução do contrato de empreitada referido, a F... S.A. efectuou as obras de construção, com emissão das respectivas facturas que constam do documento n.º 10 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido.

J) As facturas têm descritivos de 4 tipos, variando em cada um dos tipos as referências aos respectivos períodos e autos de medição, como, por exemplo:

– «EXECUÇÃO DE ESCAVAÇÃO E CONTENÇÃO PERIFÉRICA no EDIFÍCIO DE HABITAÇÃO NA Avenida ..., ...: 0-20... DE MEDIÇÃO N.º ...4 - JULHO/2019»;

– «CONSTRUÇÃO DO EDIFÍCIO HABITAÇÃO – ... I- FASE II AUTO DE MEDIÇÃO DE TRABALHOS CONTRATUAIS Nº ...1 DEZEMBRO/20»;

– «EMPREITADA DE HABITAÇÃO E COMÉRCIO ... I FASE 2 Auto de Medição nº ...0 - Julho/2021»;

«CONSTRUÇÃO DO EDIFÍCIO DE HABITAÇÃO ... I - FASE 2 Auto de Medição Nº ...2 - Setembro/2021»;

K) Nessas facturas não foi liquidado IVA, sendo em cada uma delas incluída a referência «I.V.A. Autoliquidação».

L) O IVA foi posteriormente autoliquidado pela Requerente, na qualidade de adquirente de serviços de construção civil, colocando os montantes em causa nos campos 3 (base tributável à taxa normal) e 4 (montante de imposto) das suas declarações periódicas, apresentadas com periodicidade trimestral em 2019 e 2021 e com periodicidade mensal no ano de 2020 (com excepção de Março e Novembro, em que não liquidou IVA);

M) O IVA foi autoliquidado pela Requerente nessas declarações periódicas à taxa normal de 23%, no valor total de € 3.402.008,20, nos termos das declarações cujas cópias foram juntas com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos e se sintetizam no quadro que segue:

[IMAGEM]

N) Em 29-10-2021, a Requerente apresentou uma reclamação graciosa das autoliquidações referidas, que teve o n.º ...98 (documento n.º 8 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido e processo administrativo);

O) Na reclamação graciosa, a ora Requerente alegou que os valores incluídos no campo 3 de cada uma das declarações periódicas deveriam ter sido incluídos no campo 2 dessas mesmas declarações periódicas, o qual é reservado para indicação da base tributável das operações ativas realizadas sujeitas à taxa reduzida, e que, consequentemente, no campo 2 de cada uma das declarações periódicas e respectivas autoliquidações de IVA objeto da reclamação graciosa, deveria ter sido incluído o montante de imposto respetivo, com a aplicação da taxa de 6%, nos termos apresentados na tabela abaixo (totalizando € 887.480,40) :

[IMAGEM]

P) A diferença entre o imposto liquidado e pago à taxa normal (€3.402.008,20) e o imposto que teria sido liquidado se fosse aplicada a taxa reduzida (€ 887.480,39) é no montante de € 2.514.527,81.

Q) A Requerente pagou as quantias liquidadas (documento n.º 9, junto pela Requerente, cujo teor se dá como reproduzido).

R) A Requerente apresentou com a reclamação graciosa os seguintes documentos:

– cópias das declarações periódicas de IVA referidas;

– cópia do contrato de empreitada que consta do documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;

– cópia do Estudo de Edificabilidade que consta do documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;

– a Memória Descritiva que consta do documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;

– Parecer emitido pela Senhora Professora CC que consta do documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;

– Declaração de que o imóvel se encontra em Área de Reabilitação Urbana (ARU) que consta do documento n.º 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;

S) Por ofício datado de 17-01-2022, a Requerente foi notificada para o exercício do direito de audição prévia sobre o projecto de decisão da reclamação graciosa, nos termos que constam do documento n.º 7 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

«III.1 - Vem a reclamante na sua petição contestar as liquidações de IVA, por erro na autoliquidação de imposto dos períodos compreendidos entre 2019-09T e 2021-06T, alegando o seguinte.

III.2 - No âmbito da sua atividade, a reclamante desenvolve projetos de reabilitação urbana de imóveis, com vista a requalificar e melhorar o tecido urbano existente.

III.3 - A reclamante é proprietária de um lote de terreno para construção localizado na Avenida ..., freguesia ..., inscrito na matriz sob o artigo ...28, com VPT de € 4.224.392,39, no qual pretende construir um edifício destinado a habitação e terciário, ao abrigo do estudo urbanístico aprovado pelo Município.

III.4- Na sequência da intervenção planeada por parte da reclamante, que se encontra em curso desde 2019, a reclamante incorreu em custos relacionados com a aquisição de serviços de construção civil, pelo que tem autoliquidado imposto (IVA) desde 2019, nos termos do art.º 2.9, n.º 1, alínea j) do Código do IVA (CIVA).

III.5- Conforme é possível verificar nas declarações periódicas submetidas pela reclamante dos períodos de 2019-09T a 2021-09T, foi liquidado IVA à taxa normal, todavia deveria ter sido liquidado IVA à taxa reduzida nos termos da verba 2.23 da lista I anexa ao CIVA.

III.6- Embora a intervenção a realizar pela reclamante consista numa construção nova, entende a reclamante que esta modalidade é suscetível de ser subsumível ao conceito de reabilitação urbana, nos termos da alínea j) do art.º 2.º e art.º 3º do RJRU.

III.7- Assim, encontrando-se o imóvel inserido na Área de Reabilitação Urbana, conforme comprovado em documento anexo, procedeu à contratação de um “empreiteiro geral”, responsável por todos os serviços de necessários à concretização da obra, tendo celebrado um contrato de empreitada com a empresa “F..., S.A.”

III.8- Conforme refere o Código do IVA, a verba 2.23 da Lista 1, determina a aplicação da taxa reduzida a empreitadas de reabilitação urbana, em imóveis ou em espaços públicos localizados em áreas de reabilitação urbana, delimitada nos termos legais ou no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional.

III.9- Deste modo, entende que preenche os critérios, previstos na referida verba e no RJRU, pelo que

deverá ser-lhe concedida a possibilidade de regularizar o IVA por aplicação da taxa reduzida, na autoliquidação proveniente da aquisição daqueles serviços.»

(...)

IV - DESCRIÇÃO SUCINTA DOS FACTOS

IV.1-A reclamante é uma sociedade por quotas, coletada em sede de IVA, no regime normal trimestral, exceto em 2020 que tinha enquadramento no regime normal mensal para o exercício de atividade principal, CAE - 68100 - "COMPRA E VENDA DE BENS IMOBILIÁRIOS e CAE secundário, 041200-CONSTRUÇÃO DE EDIFÍCIOS (RESIDENCIAIS E NÃO RESIDENCIAIS".

IV.2 - Analisada a documentação constante do processo e consultada a base de dados do sistema informático da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), com referência aos períodos em análise, constatamos o seguinte.

IV.3- Com referência aos períodos compreendidos entre 2019-09T e 2021-09T, a reclamante submeteu as declarações periódicas de IVA (DP), tendo assinalado no quadro 05 da declaração periódica "Inexistência de operações", para os períodos de 202003 e 202011 e para os restantes períodos as declarações periódicas identificadas no anexo II, que faz parte integrante desta informação, tendo inscrito no Campo 102 "serviços de construção civil - alínea j, n.º 1 do art.º 2.º do CIVA" e no campo 3 os mesmos montantes.

V- ANÁLISE DO PEDIDO E PARECER –

V.1- Resumidamente a questão fulcral prende-se com a construção nova de um edifício localizado em Área de Reabilitação Urbana, delimitada pelo respetivo município, se esta tem enquadramento no conceito de reabilitação urbana e consequentemente proceder à regularização decorrente da revisão da taxa de imposto aplicável às empreitadas de reabilitação urbana, de acordo com a verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA

V.2- De acordo com a verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA. estão sujeitos 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".

V.3- Os serviços de construção civil adquiridos enquadram-se na mencionada verba, se cumprirem três condições:

V.3.1 - Têm de ser prestados em regime de empreitada, de acordo com as disposições do Decreto-Lei 41/2015, que estabelece o regime jurídico aplicável ao exercício da atividade da construção.

V.3.2 - O imóvel objeto de intervenção tem de se situar numa área de reabilitação definida pelo Município,

V.3.3 - A empreitada tem de ser qualificada de "reabilitação urbana certificada."

V.4- O Regime Jurídico da Reabilitação Urbana (RJRU), refere no n.º 1 do seu artigo 7.º que a reabilitação urbana é promovida pelos municípios, resultando da aprovação de operação urbana a desenvolver em áreas delimitadas, através de instrumento próprio ou de um plano de pormenor de reabilitação urbana.

V.5- Não obstante, da análise aos documentos apresentados pela reclamante, verificar-se o cumprimento de algumas das condições definidas para a possibilidade de enquadramento do imóvel nas obras de reabilitação urbana, deve ser ainda elaborado projeto de reabilitação urbana, que permita o controlo prévio e eventual aprovação por parte do Município de Lisboa, dando assim cumprimento às disposições previstas no Regime Jurídico da Reabilitação Urbana (RJRU) e Regime Jurídico da Urbanização e Edificação (RJUE).

V.6- "**No caso em análise importa ainda atender à definição prevista na alínea j) do art.º 2.º do RJRU, que refere: «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."**

V.7- Verifica-se assim, que a reabilitação urbana abrange a demolição de estruturas, pelo que a menção "Obras de construção" inserida no conceito de reabilitação urbana, contempla necessariamente a construção de um edifício num prédio urbano devoluto ou construção após demolição integral de uma construção preexistente, tal significa que há uma obra de construção, se o edifício estiver em ruína física.

V.8- Não obstante, o imóvel objeto de intervenção cumprir o requisito definido pelo Município, estando assim enquadrado na área de reabilitação Urbana, de acordo com a planta da zona de Reabilitação Urbana de Lisboa, não foi apresentado pela reclamante projeto de reabilitação urbana, que permite o controlo prévio e eventual aprovação por parte do Município de Lisboa, nos termos das disposições previstas no Regime Jurídico da Reabilitação Urbana (RJRU) e Regime Jurídico da Urbanização e Edificação (RJUE).

V.9- Assim, a localização de um prédio em área de reabilitação urbana não constitui, por si só, condição suficiente para o enquadramento no conceito de reabilitação urbana, sendo esta certificação da

competência da Câmara Municipal.

V.10- Relativamente à pretensão da reclamante no que respeita à anulação dos atos de autoliquidação, por incorreta aplicação da taxa de IVA, cumpre referir que ainda que se mostrassem cumpridos os requisitos para o enquadramento na verba 2.23 da Lista Anexa ao CIVA, caberia à reclamante efetuar as respetivas substituições de declarações e regularizações nos termos do art 78.º n.º 3 do CIVA, substituindo as faturas dando cumprimento às disposições do art. 36.º do mesmo código.

V.11- Nesta sequência, conclui-se que a reclamante não juntou comprovativos suficientes de modo a aferir o que alega, tal como lhe competia, nos termos do n.º 1 do art. 74.º da Lei Geral Tributária.

V.12- Não carreou para os autos elementos que permitam sustentar as suas alegações, nomeadamente projeto de reabilitação urbana e/ou parecer prévio da Câmara Municipal e outros documentos relevantes para a certificação da empreitada de forma a atestar o seu enquadramento no conceito de reabilitação urbana.

T) A Requerente exerceu o direito de audição sobre o projecto de decisão de indeferimento da reclamação graciosa, nos termos que constam do documento n.º 7 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido.

U) Com o exercício do direito de audição sobre o projecto de reclamação graciosa a Requerente apresentou os documentos que constam do documento n.º 8 junto com o pedido de pronúncia arbitral, designadamente:

– cópia de uma notificação da aprovação do projecto de arquitectura relativo ao prédio referido, cujo teor se dá como reproduzido;

– cópia de uma Informação da Câmara Municipal de Lisboa sobre o pedido de licenciamento do prédio referido, cujo teor se dá como reproduzido;

– cópia de uma proposta de aprovação condicionada do pedido de licenciamento da construção do prédio referido, cujo teor se dá como reproduzido;

– cópia de uma acta de uma reunião da Câmara Municipal de Lisboa, em que foi aprovada a referida proposta, cujo teor se dá como reproduzido;

– cópia de uma licença emitida pela Defesa Nacional, cujo teor se dá como reproduzido;

– cópia de uma informação da Câmara Municipal de Lisboa com despacho de 29-11-2017, cujos teores se

dão como reproduzidos;

– cópia de uma informação da Câmara Municipal de Lisboa com despacho de 18-04-2018, cujos teores se dão como reproduzidos;

V) A reclamação graciosa foi indeferida por despacho de 30-03-2022, proferido pelo Director Adjunto de Direção de Finanças de Lisboa, ao abrigo de Delegação de competências (documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido).

W) A decisão de indeferimento da reclamação graciosa manifesta concordância com uma informação que consta do documento n.º 1, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

«II.1 - Da análise à presente exposição, constatamos que a reclamante vem reiterar o pedido inicial, o enquadramento no conceito de reabilitação urbana relativo à construção nova de um edifício localizado na Avenida ..., freguesia ..., inscrito na matriz sob o artigo ...28, com VPT de € 4.224.392,39, destinado a habitação e terciário, ao abrigo do estudo urbanístico aprovado pelo Município e a consequente regularização decorrente da taxa de imposto aplicável às empreitadas de reabilitação urbana, de acordo com a verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA (CIVA).

II.2 - Para o efeito, junta cópia de documento da Câmara Municipal de Lisboa de requerimento de licenciamento da obra de construção solicitado ao abrigo do art.9.º "Requerimento e comunicação" e 14.º "Pedido de informação prévia", do DL 555/99 de 16 de dezembro, que aprovou o REGIME JURÍDICO DA URBANIZAÇÃO E EDIFICAÇÃO.

II.3 - Refere a reclamante que a Câmara Municipal de Lisboa além de dar parecer favorável à operação urbanística, equiparou-a a uma intervenção com impacte relevante, contudo não consta no documento suprarreferido o enquadramento da referida construção no conceito de reabilitação urbana.

II.4 - Conforme já referido, trata-se de uma construção nova de um edifício, pelo que reiteramos, o já mencionado no projeto de decisão:

II.4.1 - "No caso em análise importa ainda atender à definição prevista na alínea j) do art.º 2.º do RJRU, que refere: «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."

II.4.2 - "Verifica-se assim, que a reabilitação urbana abrange a demolição de estruturas, pelo que a menção

"Obras de construção" inserida no conceito de reabilitação urbana, contempla necessariamente a construção de um edifício num prédio urbano devoluto ou construção após demolição integral de uma construção preexistente, tal significa que há uma obra de construção, se o edifício estiver em ruína física."

II.5 - Pelo exposto, conclui-se que não foram trazidos aos autos argumentos, que permitam determinar diferente apreciação do pedido, sendo que o parecer constante no ponto V do projeto de decisão, continua a merecer a nossa concordância».

X) A Requerente foi notificada do despacho de indeferimento da reclamação em 04-04-2022 (artigo 14.º do pedido de pronúncia arbitral, não questionado).

Y) Em 04-07-2022, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

3.2. FUNDAMENTAÇÃO DE DIREITO

3.2.1. **RECLAMAÇÃO PARA A CONFERÊNCIA**

3.2.1.1. A Recorrente, como deixámos escrito nos pontos 1.4. e 1.5., está inconformada com o despacho proferido pela ora Relatora que rejeitou liminarmente o recurso relativamente à terceira questão suscitada, isto é, na parte em que é suscitada a questão de saber se a certificação pelo Município competente de que se está perante uma empreitada de reabilitação urbana numa área delimitada de reabilitação urbana e no âmbito de uma operação de reabilitação urbana é suficiente para aplicação da taxa reduzida de IVA prevista na Verba 2.23. da Lista I anexa ao CIVA.

3.2.1.2. A referida rejeição liminar, como resulta do teor do despacho reclamado, fundou-se na inexistência de trânsito em julgado do acórdão arbitral n.º 295/2022-T - acórdão fundamento, em que, alegadamente, se decidira em oposição a mesma questão fundamental de direito supra referida, o que determinava, nos termos do preceituado nos artigos 25.º, n.º 3 do RJAT, 152.º do CPTA e 688.º, n.º 2 do CPC, a rejeição do Recurso para Uniformização de Jurisprudência.

3.2.1.3. Segundo a Recorrente o referido despacho não pode manter-se na ordem jurídica. Por resultar da certidão junta aos autos que, após prolação de decisão arbitral no processo n.º 295/2022-T, a Recorrente dela interpôs Recurso para Uniformização para este Supremo Tribunal, onde correu termos sob o n.º 44/23.4BALSB, no qual foi proferido acórdão a 22-11-2023, e este já ter transitado em julgado. Como, de resto, mais adianta, foi atestado pela Unidade de Processos desta Secção e comunicado ao CAAD. Pelo que, conclui, só podendo o recurso para o Tribunal Constitucional ser interposto após o trânsito em julgado do acórdão e tendo este já transitado, falecem as razões de direito em que se louvou o despacho reclamado.

3.2.1.4. Sem razão. Salvo o devido respeito, seguramente de forma inconsciente, a Recorrente confunde o trânsito em julgado do acórdão proferido por este Supremo Tribunal no processo n.º 44/23.4BALSB e o trânsito em julgado da decisão arbitral proferida no processo n.º 295/2022-T, pretendendo através do primeiro sustentar a admissibilidade do presente Recurso para Uniformização, quando, para esta admissão, apenas releva o trânsito em julgado da segunda.

3.2.1.5. Não está em causa, e é irrelevante, que o acórdão proferido no processo n.º 44/23.4BALSB já tenha transitado em julgado, como foi, bem, atestado pela Unidade de Processos, por deste aresto, como se constata da consulta do Sitaf, não ter sido interposto recurso jurisdicional para o Tribunal Constitucional. Está em causa e é absolutamente relevante para efeito de admissibilidade deste Recurso para Uniformização de Jurisprudência determinar se houve ou não trânsito em julgado da decisão arbitral proferida no processo n.º 295/2022-T, considerando que esta é a decisão arbitral fundamento indicada para a questão em apreço. E, consequentemente, a decisão que na data de interposição deste Recurso devia estar transitada em julgado. Transito em julgado este que não se verificava. Nem na data de interposição do Recurso, nem na data de prolação do nosso despacho, nem se verifica ainda hoje por da referida decisão arbitral fundamento, após prolação do acórdão do Supremo Tribunal Administrativo ter sido interposto recurso para o Tribunal Constitucional, onde ainda se encontra pendente de julgamento. Conforme a Recorrente confessa, se mostra atestado pelo CAAD na certidão junta aos autos pela Recorrente e conforme resulta da Tabela de Distribuição de recursos do Tribunal Constitucional, onde, sob o n.º 1348/2023, aí corre termos (informação acessível através do link: https://w5.tribunalconstitucional.pt/_distribuicoes/_D2023/RD_2023-12-21.pdf). (No sentido de que o recurso para o Tribunal Constitucional da decisão arbitral fundamento impede o seu trânsito em julgado vem este Supremo Tribunal administrativo decidindo reiterada e uniformemente, como se pode constar da leitura, entre outros, dos Acórdãos para Uniformização de Jurisprudência de 30 de Junho de 2021 (processo n.º 28/21.7BALSB) e de 22 de Setembro de 2021 (processo n.º 55/21.4BALSB), integralmente disponíveis para consulta em www.dgsi.pt.)

3.2.1.6. É, pois, com os fundamentos expostos, de julgar improcedente a Reclamação para a Conferência que nos foi apresentada, de confirmar o despacho reclamado e prejudicada a apreciação da terceira questão enunciada no ponto 2.2., o que, desde já se afirma e a final se decidirá, com as custas do presente incidente a serem suportadas pela Reclamante (artigo 527.º do CPC).

3.2.2. DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO PARA UNIFORMIZAÇÃO: CONFIRMAÇÃO DOS PRESSUPOSTOS FORMAIS RELATIVAMENTE À PRIMEIRA E SEGUNDA QUESTÕES COLOCADAS.

Reanalisados os articulados e averiguada a existência de quaisquer circunstâncias contemporâneas ou de ocorrência posterior à prolação do despacho liminar de admissão do recurso interposto, conclui-se inexistir qualquer fundamento para que o reconhecimento de legitimidade e de tempestividade então realizado relativamente às duas questões primeiramente enunciadas deva ser alterado: a Recorrente ficou vencida

na decisão arbitral recorrida e interpôs o presente recurso no prazo de 30 dias contados da notificação dessa decisão, em conformidade com o preceituado nos artigos 25.º, n.º 2 do RJAT, 152.º, n.º 1 do CPTA e 631.º do CPC.

3.2.3. DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO PARA UNIFORMIZAÇÃO: VERIFICAÇÃO DOS PRESSUPOSTOS SUBSTANCIAIS RELATIVAMENTE À PRIMEIRA E SEGUNDA QUESTÕES COLOCADAS.

3.2.3.1. Como é sabido, a existência de uma pronúncia de mérito sobre a pretensão que ponha termo ao processo, a oposição de julgamento entre a decisão arbitral recorrida e a decisão arbitral fundamento quanto a uma mesma questão fundamental de direito, o trânsito em julgado da decisão fundamento e a inexistência de conformidade entre o julgamento recorrido e a jurisprudência recentemente consolidada desta Secção (seja por jurisprudência reiterada de acórdãos proferidos pela secção, seja por uniformização da Secção funcionando em Pleno) constituem requisitos de cujo preenchimento cumulativo está dependente a admissibilidade do Recurso para Uniformização de Jurisprudência e, consequentemente, de que depende o prosseguimento dos autos para o conhecimento de mérito [cfr. nos artigos 25.º, n.ºs 2 e 3 do RJAT, 281.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), 140.º, n.º 3 e 152.º, n.º 3 do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) e 688.º, n.º 2 do Código de Processo Civil (CPC)].

3.2.3.2. No caso, considerando que são duas as questões suscitadas sobre que temos de nos pronunciar, todos os pressupostos identificados terão de verificar-se relativamente a cada uma delas, o que, podemos desde já adiantar, e infra demonstraremos, não acontece, uma vez que, no que concerne à segunda das questões submetida a julgamento pela Recorrente tais requisitos não estão integralmente preenchidos quanto à segunda das questões colocadas.

3.2.3.3. Na verdade, é indiscutível, face aos documentos constantes dos autos, que quer a decisão arbitral recorrida quer as decisões arbitrais fundamento n.ºs 2/2023-T e 404/2022-T conheceram o mérito das pretensões aí formuladas, por essa via colocaram fim aos respectivos processos, tinham já transitado em julgado quando o presente Recurso para Uniformização de Jurisprudência foi interposto e não existe quanto às questões suscitadas jurisprudência recentemente consolidada neste Supremo Tribunal Administrativo.

3.2.3.4. Todavia, a análise das decisões arbitral recorrida e fundamento (processo arbitral n.º 404/2022-T) conduz-nos à conclusão de que nestas não foi proferido julgamento oposto relativamente à questão de saber “se o conceito de empreitada de reabilitação urbana se aplica à construção de edifícios novos dentro da área delimitada de reabilitação urbana ou apenas abrange a reabilitação do edificado”.

3.2.3.5. Cumpre-nos a este propósito sublinhar, o que este Supremo Tribunal faz recorrentemente, que só há contradição ente a decisão recorrida e a decisão fundamento sobre uma mesma questão fundamental de direito quando a mesma questão de direito (que nos é submetida para julgamento de uniformização) foi apreciada e decidida num quadro fáctico substancialmente idêntico. Ou seja, a existência de uma mesma

questão fundamental de direito pressupõe que exista uma identidade substancial de situações fácticas e que esses factos determinantes em ambos os julgamentos para o julgamento de direito foram subsumidos a um regime jurídico substancialmente idêntico. Se o regime aplicado numa e noutra das decisões não for substancialmente idêntico - o que ocorrerá sempre que à luz de eventuais alterações de regime possam ser suscitados e valorados argumentos capazes de conduzir a outra solução - não pode afirmar-se que numa e noutra das decisões arbitrais em confronto foi apreciada uma mesma questão fundamental de direito.

3.2.3.6. Ora, para a Recorrente, como se vê das suas alegações e, muito especialmente, do teor das conclusões 11ª a 17ª, essa oposição de julgamentos verifica-se por, alegadamente, no acórdão fundamento se ter decidido que da definição de empreitada de reabilitação urbana não está excluída a construção de edifícios novos desde que construídos em Área de Reabilitação Urbana, e que, assim sendo, podem os serviços nela prestados beneficiar da taxa reduzida de IVA prevista na Verba 2.23 em causa (na redação anterior à da Lei 56/2023-T, de 6 de Outubro), ao passo que, no acórdão recorrido se entendeu que o incentivo ou benefício que decorre da delimitação da área não se aplica e não se aplicava já na redação anterior a edifícios novos isto é, a edifícios construídos em local onde não existia anteriormente qualquer edificação.

3.2.3.7. Segundo a Recorrente, uma empreitada de reabilitação urbana pode, à luz do RJRU, abranger a construção de edifícios novos e a Verba 2.23 não fazia nenhuma distinção, quer no que respeita ao conceito de reabilitação urbana quer no que respeita aos pressupostos de aplicação, entre reabilitação do edificado e edifícios novos. E, consequentemente, podia, à luz da redacção anterior à introduzida pela Lei 56/2023, de 6 de Outubro, e sem prejuízo das disposições transitórias desta lei, ser aplicada também nestes casos, devendo ser uniformizada jurisprudência neste último sentido.

3.2.3.8. Acontece porém que, distintamente do que defende a Recorrente, a questão por si suscitada e alegadamente merecedora de resolução através da fixação de jurisprudência não foi objecto de julgamento no acórdão arbitral recorrido, como as passagens que passamos a transcrever o demonstram:

«3.2. Apreciação da questão

Embora a Requerente alegue sobre a possibilidade de a taxa reduzida prevista na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA ser aplicada a construção de prédios novos, tal não é objeto de controvérsia, reconhecendo a AT que apenas há «discórdia acerca da necessidade de existência de ORU para efeitos de aplicação da taxa reduzida de IVA a empreitadas realizadas em ARU».

Está assente, assim, que se está perante uma empreitada que tem por objecto a construção de um edifício em área delimitada como sendo de reabilitação urbana, e que não havia uma ORU aprovada para o local em que o prédio foi construído.

A única questão a apreciar é, pois, a de saber se a aplicação da taxa reduzida prevista na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA depende da existência de uma ORU aprovada para o local, inserido em ARU, onde é realizada a empreitada.»

3.2.3.9. Em síntese, e se bem interpretamos a decisão, no acórdão recorrido o objecto da pronúncia ficou delimitado à questão de saber se a taxa reduzida de IVA prevista na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA depende da existência de uma ORU aprovada para o local. Foi tendo, exclusivamente, por referência esta questão que o julgamento se realizou.

3.2.3.10. É bem verdade, poder-se-á dizer, que ao enfrentarem esta questão concreta os julgadores não deixaram de discorrer sobre o conceito de «empreitada de reabilitação urbana» e de emitir juízo sobre a possibilidade de, neste conceito, por recurso ao conceito de «reabilitação urbana», se integrar ou não a construção de edifícios novos. Todavia, contrariamente ao que aparentemente se poderia concluir, tais considerações ou raciocínios desenvolvidos foram-no, sempre, em ordem à apreciação e decisão da única questão que elegeram como objecto da pronúncia, como de forma mais impressiva resulta das seguintes passagens da decisão:

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

Relativamente à reabilitação urbana em áreas de reabilitação urbana, o artigo 7.º do RJRU estabelece o seguinte:

(…)

Como decorre do teor literal do n.º 1 deste artigo 7.º a reabilitação urbana em áreas de reabilitação urbana resulta, cumulativamente, da aprovação da delimitação de áreas de reabilitação urbana e da aprovação de uma operação de reabilitação urbana a desenvolver nas áreas delimitadas, através de instrumento próprio ou de um plano de pormenor de reabilitação urbana.

A necessidade desta dupla aprovação de uma delimitação e de uma operação com ela conexa ressalta do uso da conjunção «e» que separa as duas alíneas do n.º 1 deste artigo 7.º.

O n.º 4 do mesmo artigo corrobora esta interpretação ao estabelecer que «a cada área de reabilitação urbana corresponde uma operação de reabilitação urbana».

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

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

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

Assim, como bem se conclui na decisão arbitral de 31-07-2023, proferida no processo n.º 3/2023-T, «uma interpretação fundada nos elementos sistemático e teleológico, não contrariada pelo elemento gramatical, aponta no sentido de que o legislador pretendeu estender a taxa reduzida às empreitadas alinhadas com os desígnios da reabilitação urbana (a tal "intervenção integrada no tecido urbano"), que serão aquelas realizadas em imóveis situados em áreas de reabilitação urbana para as quais já tenha o município feito recair uma programação estratégica, capaz de lhe conferir visão de conjunto».

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

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

É certo que a alínea b) do artigo 14.º do RJRU, a que a Requerente alude, estabelece que «a delimitação de uma área de reabilitação urbana (...) 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», o que permite concluir que haverá potencialmente efeitos decorrentes da mera delimitação da ARU.

Mas, esta norma não se aplica à situação da Requerente, pois, como decorre do seu texto, reporta-se apenas aos proprietários e titulares de outros direitos sobre edifícios e fracções, o que não era o caso da Requerente, pois a obra objecto do contrato de empreitada é um edifício novo a construir em local em que não existia qualquer construção.

Assim, no caso em apreço, não tendo sido aprovada qualquer «operação de reabilitação urbana» para o local em que foi construído o prédio, é de concluir que a Autoridade Tributária e Aduaneira tem razão ao recusar a aplicação da taxa reduzida prevista na verba 2.23. da Lista I anexa ao CIVA.

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

3.2.3.11. Em suma, pese embora os julgadores tenham discorrido sobre o conceito de empreitada de reabilitação urbana e de reabilitação urbana e a este propósito tenham tecido afirmações, certo é que, a questão que foi enunciada como constituindo o objecto de pronúncia arbitral e sobre o qual foi emitido julgamento expresso não é a mesma que nos está colocada em segundo lugar para Uniformização de Jurisprudência.

3.2.3.12. Acresce que - repetimos, se bem interpretamos a decisão recorrida -, mesmo as referidas afirmações, como se vê de uma leitura devidamente contextualizada da decisão fundamento, serviram o propósito exclusivo de sustentar que nas situações em que se trate da construção de edifícios novos é sempre exigível, para que os sujeitos passivos beneficiem da taxa reduzida de IVA, que estejam integrados numa Área de Reabilitação Urbana e que haja uma Operação de Reabilitação Urbana.

3.2.3.13. Julgamento este que está, diga-se, absolutamente em consonância com o julgamento proferido no acórdão fundamento, relatado pelo mesmo árbitro, em que igualmente se aduziu que a «característica da «reabilitação urbana» consubstanciar uma «intervenção integrada sobre o tecido urbano existente» obstará a que possa ser enquadrada em tal conceito qualquer construção **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 que fornece a alínea h) do artigo 2.º RJRU.

(…)

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.».

3.2.3.14. Há, assim, pelo que deixámos exposto, que concluir que não existe entre a decisão arbitral recorrida e a decisão arbitral fundamento uma efectiva oposição de julgamentos quanto a uma mesma questão fundamental de direito, o que obsta, nesta parte, a que o Recurso para Uniformização de Jurisprudência seja admitido e justifica, sem mais, que nesta parte não seja apreciado o mérito peticionado.

3.2.3.15. Distintamente, julgamos impor-se a apreciação de mérito do recurso quanto à primeira questão colocada, ainda que a mesma não se encontre rigorosamente formulada.

3.2.3.16. De facto, embora a Recorrente tenha reconduzido a questão a decidir «a saber se para beneficiar da taxa reduzida de IVA, prevista na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado a que alude a alínea a) do artigo 18.º daquele Código, é suficiente a verificação dos dois pressupostos lá expressamente previstos – tratar-se de uma empreitada de reabilitação urbana situada em área delimitada de reabilitação urbana – ou é legalmente exigível que cumulativamente se verifiquem outros requisitos, designadamente, que haja aprovação prévia de uma Operação de Reabilitação Urbana (ORU)», o que verdadeiramente as opõem é a interpretação do conceito de empreitada de reabilitação urbana. Ou seja, quer a decisão arbitral recorrida quer a decisão arbitral fundamento avançam para os respetivos julgamentos tendo por base que os pressupostos do benefício previstos na Verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA são a existência de uma empreitada de reabilitação urbana e a sua concretização em Área de Reabilitação Urbana. O que as separa é a densificação do próprio conceito de empreitada de reabilitação urbana previsto naquela verba. Que, para a decisão recorrida, pressupõe necessariamente a existência de uma Operação de Reabilitação Urbana. Que, para a decisão arbitral fundamento, não constitui elemento do conceito e, consequentemente, uma correcta interpretação e aplicação do normativo não a pode considerar.

3.2.3.17. É esta a questão, queremos crer, que a Recorrente pretende submeter ao nosso julgamento, tanto mais que é apenas quanto a esta questão que as decisões em confronto se opõem.

3.2.3.18. No acórdão recorrido, como vimos já do que dissemos e transcrevemos a propósito da questão antecedente, a resposta a esta questão é negativa: para o sujeito passivo beneficiar da taxa reduzida de IVA prevista na Verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, a que alude a alínea a) do artigo 18.º daquele Código é imperioso que estejamos em presença de uma empreitada de reabilitação urbana e para tal **não é suficiente** que esta se tenha realizado em Área de Reabilitação

Urbana, sendo necessário que, cumulativamente, lhe esteja associada uma Operação de Reabilitação Urbana. Isto é, para o Tribunal Arbitral recorrido só a verificação de todas estas condições permite qualificar uma empreitada como empreitada de reabilitação urbana e ao sujeito passivo ser reconhecido o direito ao benefício consagrado na Verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA.

3.2.3.19. No acórdão fundamento a resposta dada à mesma questão é afirmativa, em bom rigor, diametralmente oposta, tendo-se aí decidido que as únicas condições cujo preenchimento cumulativo é exigível para o que o sujeito passivo beneficie da taxa de IVA reduzida prevista na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código de IVA são que a empreitada realizada seja uma empreitada de reabilitação urbana, conceito que não exige a existência de uma Operação de Reabilitação Urbana, e que essa empreitada se localize em Área de Reabilitação Urbana delimitadas nos termos legais (ou no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional). Verificadas estas condições, independentemente de haver ou não uma Operação de Reabilitação Urbana, deve ser reconhecido ao sujeito passivo o acesso aos apoios e incentivos fiscais à reabilitação urbana, entre os quais a possibilidade de acesso à taxa reduzida de IVA de 6% constante da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código de IVA, por esse reconhecimento não estar dependente de aprovação anterior ou posterior de uma Operação de Reabilitação Urbana.

3.2.3.20. É o que resulta do que ficou exposto no acórdão fundamento e se transcreve:

«Feito o relato da posição das partes, é o momento do Tribunal Arbitral, tomar posição. A questão decidenda nos presentes autos é determinar se as liquidações de IVA impugnadas pela requerente referentes à obra realizada pela requerente para construção de um lar de terceira idade (designado de ...) reuniam ou não condições para a aplicabilidade da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, ou seja a taxa reduzida de IVA de 6%.

Por forma a encontrarmos solução para a questão controvertida devemos colocar em evidência a verba 2.23 da Lista I anexa ao Código de IVA que determina que são sujeitas à taxa reduzida de imposto 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".

Em concordância com a decisão arbitral n.º137/2022-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.

Analisemos cada um dos parâmetros.

Primeiramente devemos precisar o conceito de "empreitada". Tendo presente a regra de interpretação do n.º 2 do artigo 11.º da LGT devemos chamar à colação o artigo 1207.º do Código Civil segundo o qual "empreitada é o contrato pelo qual uma das partes se obriga em relação à outra a realizar certa obra, mediante um preço". Sendo que a verba 2.23 da Lista I anexa ao Código de IVA, menciona como requisito "empreitada de reabilitação urbana", pelo que devemos também procurar o conceito de "reabilitação urbana" sob o paradigma previsto na verba 2.23 de "definida em diploma específico".

O diploma específico que terá de ser o Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro, que aprovou o Regime Jurídico da Reabilitação Urbana ("RJRU"). Diploma que na alínea j) do artigo 2.º identifica reabilitação urbana como "a forma de intervenção integrada sobre o tecido urbano existente, em que o património urbanístico e imobiliário é mantido, no todo ou em parte substancial, e modernizado através da realização de obras de remodelação ou beneficiação dos sistemas de infraestruturas urbanas, dos equipamentos e dos espaços urbanos ou verdes de utilização coletiva e de obras de construção, reconstrução, ampliação, alteração, conservação ou demolição dos edifícios".

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 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.

O segundo requisito cumulativo prende-se com a "localização em área de reabilitação urbana".

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.º1 do artigo 7.º do Decreto-Lei 307/2009 a delimitação das área de reabilitação urbana é promovida e aprovada pelos municípios.

No caso dos autos também 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).

Vem contudo a Requerida defender que a qualificação como empreitada de reabilitação urbana impõe o cumprimento das alíneas a) e b) do artigo 7.º do Decreto-Lei 307/2009, exigindo-se assim a aprovação da delimitação de área de reabilitação urbana mas também a aprovação de operação de reabilitação urbana (ORU), invocando para o efeito o artigo 15.º do Decreto-Lei 307/2009 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".

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 menciona 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.

O artigo 14.º do Decreto-Lei 307/2009 estabelece como efeitos diretos da delimitação de uma área de reabilitação urbana o direito "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".

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% 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.

É certo que nos termos do artigo 15.º do Decreto-Lei 307/2009 a ARU caduca, caso não seja aprovada a ORU num prazo de 3 anos. Porém, entendemos que tal não pode significar a reversão dos benefícios fiscais que particulares, de boa-fé, que confiando no Estado efetuaram investimentos. Tal entraria em choque desde logo com as alienas a) e b) do artigo 14.º do Decreto-Lei 307/2009, por estas estipularem que os benefícios fiscais operam por efeitos da decisão da delimitação da ORU, mas também constituiria um atropelo ao princípio constitucional da proteção da confiança e da segurança jurídica.

(…)

Em corolário referimos que a aplicabilidade da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código de IVA encontra-se na dependência de dois requisitos: “empreitada de reabilitação urbana” e “localização em área de reabilitação urbana”.

Requisitos que a requerente preencheu de forma integral.

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

3.2.3.21. Uma última nota se impõe atenta a dissemelhança que se regista num e noutro dos probatórios em confronto e que se prende com o facto de no acórdão recorrido a empreitada ter por objecto a construção de uma edificação nova e, no caso do acórdão fundamento, o objecto do contrato de empreitada ser constituído por obras de alteração e ampliação de edifício pré-existente. Serve esta nota para que se diga que não cremos que esta falta de identidade factual, atenta a questão que nos é colocada e as respostas que lhe foram dadas, determinem que se conclua que não estamos perante uma situação de identidade substancial dos factos, pressuposto da existência de uma mesma questão fundamental de direito, como deixámos definido no ponto **3.2.3.5.** do presente acórdão.

3.2.3.22. Para a questão que nos foi submetida - saber se a aplicação da taxa reduzida prevista na Verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA depende da existência de uma Operação de Reabilitação Urbana aprovada para o local inserido em Área de Reabilitação Urbana onde é realizada a Operação Urbanística (empreitada) -, o que releva, do ponto de vista da exigível identidade substancial fáctica, é que num e noutro dos arestos houve a celebração de um contrato de empreitada e que estas se concretizaram numa Área de Reabilitação Urbana para a qual não tinha sido aprovada pelo Município uma Operação de Reabilitação Urbana.

3.2.3.23. Neste contexto, e considerando que em ambos os processos é a mesma a questão de direito

enfrentada pelos julgadores, que a resolveram por recurso a regime jurídico substancialmente idêntico, há que concluir, como adiantamos, que estamos perante uma oposição de julgamento de uma mesma questão fundamental de direito que nos cumpre dirimir, conhecendo o mérito da questão e fixando Jurisprudência.

3.2.4. D**O MÉRITO DO RECURSO E UNIFORMIZAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA**

3.2.4.1. Identificada a questão fundamental de direito sobre a qual nos iremos debruçar e tendo já ficado devidamente expostas as distintas teses jurídicas dos arestos em confronto, vejamos, então, em qual delas encontra respaldo a melhor interpretação da lei, a que perfilha a melhor solução jurídica, reconhecendo-se que a questão é complexa, que ambas as teses se encontram sustentadas em argumentos sólidos e que o julgamento implica a concatenação de diversas normas e diplomas, nem sempre de fácil articulação, que passamos a enunciar.

3.2.4.2. Nos termos artigo 18.º, n.º 1, alínea a) do Código de Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), normativo onde se encontram definidas as taxas de imposto, estão sujeitas a uma taxa de 6% as importações, transmissões de bens e prestações de serviços constantes da lista I anexa a este diploma.

3.2.4.3. Na Verba 2.23 da referida lista I, onde estão identificados os bens e serviços sujeitos a taxa reduzida, consta que beneficiam da taxa de 6% 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.».

3.2.4.4. O artigo 2.º, alínea j) do Regime Jurídico de Reabilitação Urbana (RJUR), diploma aprovado pelo Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de Outubro dá-nos o conceito de “Reabilitação urbana”, definindo-a como «a forma de intervenção integrada sobre o tecido urbano existente, em que o património urbanístico e imobiliário é mantido, no todo ou em parte substancial, e modernizado através da realização de obras de remodelação ou beneficiação dos sistemas de infra-estruturas urbanas, dos equipamentos e dos espaços urbanos ou verdes de utilização colectiva e de obras de construção, reconstrução, ampliação, alteração, conservação ou demolição dos edifícios».

3.2.4.5**.** Por sua vez, dispõem os artigos 7.º, 8.º, 14.º e 15.º do RJRU:

- **Artigo 7.º**

«Áreas de reabilitação urbana

1 - A reabilitação urbana em áreas de reabilitação urbana é promovida pelos municípios, resultando da

aprovação:

a) Da delimitação de áreas de reabilitação urbana; e

b) Da operação de reabilitação urbana a desenvolver nas áreas delimitadas de acordo com a alínea anterior, através de instrumento próprio ou de um plano de pormenor de reabilitação urbana.

2 - A aprovação da delimitação de áreas de reabilitação urbana e da operação de reabilitação urbana pode ter lugar em simultâneo.

3 - A aprovação da delimitação de áreas de reabilitação urbana pode ter lugar em momento anterior à aprovação da operação de reabilitação urbana a desenvolver nessas áreas.

4 - A cada área de reabilitação urbana corresponde uma operação de reabilitação urbana.»;

- **Artigo 8.º**

«Operações de reabilitação urbana

1 - Os municípios podem optar pela realização de uma operação de reabilitação urbana:

a) Simples; ou

b) Sistemática.

2 - A operação de reabilitação urbana simples 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.

3 - A operação de reabilitação urbana sistemática consiste numa 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.

4 - As operações de reabilitação urbana simples e sistemática são enquadradas por instrumentos de programação, designados, respetivamente, de estratégia de reabilitação urbana ou de programa estratégico de reabilitação urbana.

5 - O dever de reabilitação que impende sobre os proprietários e titulares de outros direitos, ónus e

encargos sobre edifícios ou frações compreendidos numa área de reabilitação urbana é densificado em função dos objetivos definidos na estratégia de reabilitação urbana ou no programa estratégico de reabilitação urbana.»;

- **Artigo 14.º**

«Efeitos

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 estabelecidos na legislação aplicável, sem prejuízo de outros benefícios e incentivos relativos ao património cultural.»;

- **Artigo 15.º**

«Âmbito temporal

1 - 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.

2 - A caducidade prevista no número anterior não produz efeitos relativamente a proprietários e titulares de outros direitos, ónus e encargos sobre os edifícios ou frações, aos quais tenham sido concedidos benefícios fiscais ao abrigo do artigo 14.º».

3.2.4.6**.** Por último, **nos termos do artigo 1207.º do Código Civil**, empreitada é «o contrato pelo qual uma das partes se obriga em relação a outra a realizar certa obra, mediante um preço.»

3.2.4.7. Tendo presente o quadro legal supra transcrito e cientes de que as normas fiscais se devem interpretar segundo os cânones que regem a interpretação de quaisquer outras, por assim resultar expressamente do artigo 11.º da Lei Geral Tributária, antecipamos que é afirmativa a nossa resposta à questão de saber se a aplicação da taxa reduzida prevista na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA depende da existência de uma Operação de Reabilitação Urbana aprovada para o local inserido em Área de

Reabilitação Urbana onde é realizada a Operação Urbanística (empreitada). Ou seja, entendemos que o reconhecimento do direito ao benefício fiscal consagrado, conjugadamente, no artigo 18.º, a) do CIVA e na verba 2.23. da Lista I está legalmente dependente de que os bens e serviços que se pretendem tributados à taxa de 6% em sede de IVA sejam prestados no âmbito de uma empreitada de reabilitação urbana e que a qualificação de uma empreitada como empreitada de reabilitação urbana pressupõe a existência prévia de uma Operação de Reabilitação Urbana.

3.2.4.8. Esta é, a nosso ver, a melhor interpretação da norma consagrada na Verba 2.23., a que melhor compatibiliza os critérios previstos no artigo 9.º, nºs 1 e 2 do Código Civil - isto é, a que, partindo do texto da lei e tendo nele suficiente suporte, melhor reconstitui o pensamento legislativo, tendo 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 (artigo 9.º do Código Civil).

3.2.4.9. Começando pelo elemento literal, dúvidas não subsistem que só as empreitadas de reabilitação urbana podem beneficiar do benefício consagrado no artigo 18.º, n.º 1, alínea a) do Código de Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), por este normativo, onde se encontram definidas as taxas de imposto, estabelecer que estão sujeitas a uma taxa de 6% as importações, transmissões de bens e prestações de serviços constantes da lista I anexa a este diploma e a Verba 2.23 da referida lista I e nesta constar que só beneficiam dessa taxa reduzida as “Empreitadas de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico (…).

3.2.4.10. É possível, assim, concluir de forma imediata da letra da lei que não beneficiam da taxa reduzida todas as empreitadas, ou seja, que não beneficiam dela todas as obras que por contrato sejam realizadas por uma parte a outra, mediante um preço (artigo 127.º do Código Civil) mas, tão só, por vontade expressa do legislador, as empreitadas ou obras qualificáveis como empreitadas de reabilitação urbana.

3.2.4.11. Não definindo o legislador fiscal nem o legislador urbanístico o que são empreitadas de requalificação urbana, a densificação deste conceito e, por si, a verificação deste requisito de reconhecimento do direito ao benefício, tem de ser densificado por recurso ao conceito de reabilitação urbana consagrado no Regime Jurídico de Reabilitação Urbana (RJUR), diploma aprovado pelo Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de Outubro, para o qual a verba 2.23 nos remete expressamente (ao referir “diploma específico”) e com o qual, também por imposição dos elementos sistemático e em respeito da unidade do sistema jurídico, o conceito de empreitada de reabilitação urbana se tem de integrar e compatibilizar.

3.2.4.12**.** Dispõe a esse propósito o artigo 2.º, alínea j) do RJUR, que “ 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 infra-estruturas urbanas, dos equipamentos e dos espaços urbanos ou verdes de utilização colectiva e de obras de construção, reconstrução, ampliação, alteração, conservação

ou demolição dos edifícios».

3.2.4.13**.** Começa, pois, a ganhar consistência o entendimento de que a empreitada de reabilitação urbana a que o legislador fiscal dá relevo enquanto condição de acesso ao benefício da taxa reduzida de 6% , tem de traduzir-se numa obra integrada num plano de reabilitação estratégico desenhado pelos Municípios, entidades a quem compete promover a reabilitação urbana.

3.2.4.14. É precisamente nesta relação entre empreitada e reabilitação urbana imposta pela Verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA e nesta relação entre reabilitação urbana e plano de reabilitação ou forma de intervenção integrada sobre o tecido urbano existente estratégico que surge, com relevo acrescido na compreensão do conceito de empreitada de reabilitação urbana e da Verba 2.23, a disciplina acolhida nos artigos 7.º, 8.º e 16.º do RJRU, preceitos em que o legislador, após atribuir aos Municípios a promoção da reabilitação urbana em Áreas de Reabilitação Urbana, determina que:

- a reabilitação urbana resulta da aprovação cumulativa de dois instrumentos, delimitação da área de reabilitação urbana [al. a) do artigo 7.º] e operação de reabilitação urbana a desenvolver nas áreas delimitadas de acordo com a alínea anterior, através de instrumento próprio ou de um plano de pormenor de reabilitação urbana [al. b) do artigo 7.º];

- no que respeita à Operação de Reabilitação Urbana, que os Municípios podem optar pela realização de uma Operação " Simples" que consistirá em uma «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» [artigo 8.º, n.º 1 al. a) e n.º 2] **ou "Sistemática"** que consiste «numa 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» [artigo 8.ºn.º 1 al. b) e n.º 3];

- a cada Área de Reabilitação Urbana corresponde uma Operação de Reabilitação Urbana (artigo 7.º, n.º 4);

- ambas as Operações de Reabilitação Urbana, "Simples" ou "Sistemáticas", tem de estar enquadradas por instrumentos de programação, designados, respetivamente, de estratégia de reabilitação urbana ou de programa estratégico de reabilitação urbana [artigo 16.º, als. a) e b), do RJRU].

3.2.4.15. Como se diz no acórdão recorrido, invocando o julgamento proferido no processo n.º 3/2023-T, deste enquadramento legal podem ser extraídas duas importantes conclusões para efeitos de interpretação da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA. Primeira, «só há reabilitação urbana, na aceção do RJRU – o diploma específico a que alude a norma fiscal – quando, a par de delimitação da área de reabilitação urbana, o município proceda, igualmente, à programação estratégica das atividades a realizar

naquela zona, através da aprovação da operação de reabilitação urbana. Neste sentido, quando na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA se faz alusão a "empreitadas de reabilitação urbana", uma interpretação fundada nos elementos sistemático e teleológico, não contrariada pelo elemento gramatical, aponta no sentido de que o legislador pretendeu estender a taxa reduzida às empreitadas alinhadas com os desígnios da reabilitação urbana (a tal "intervenção integrada no tecido urbano"), que serão aquelas realizadas em imóveis situados em áreas de reabilitação urbana para as quais já tenha o município feito recair uma programação estratégica, capaz de lhe conferir visão de conjunto» (...). Segunda, «o que ao longo do RJRU, se designa por "operação de reabilitação urbana" – e que, conforme vem de ser dito, é um dos momentos constitutivos da reabilitação urbana – não se distingue nem funcional nem temporalmente da programação estratégica a executar na área compreendida naquela delimitação. Essa programação estratégica, como se disse, traduz-se, no caso de ORU simples, na elaboração de uma estratégia de reabilitação urbana, e no caso da ORU sistemática, na elaboração de um programa estratégico de reabilitação urbana. Para esta conclusão contribui decisivamente o artigo 16 da RJRU, onde se dispõe, grosso modo, que as operações de reabilitação urbana contêm, necessariamente, a definição do tipo de operação de reabilitação urbana e a estratégia ou o programa estratégico da reabilitação urbana (consoante a operação de reabilitação urbana seja simples ou sistemática). Este normativo confirma que o "instrumento próprio" ou o "plano de pormenor de reabilitação urbana" que aprova a ORU é, no fundo, o documento onde se define a programação estratégica da ORU, seja ela simples ou sistemática. Por essa razão, a vigência da operação de reabilitação urbana (simples ou sistemática) está alinhada com o prazo definido na estratégia ou no programa estratégico de reabilitação urbana, com o limite máximo de 15 anos (artigo 20, n.ºs 1 e 3 do RJRU).».

3.2.4.16. Em suma, não temos dúvida alguma que os elementos literal e sistemático apontam decisivamente para um conceito de empreitada de reabilitação urbana que pressupõe a existência simultânea de uma empreitada realizada em Área de Reabilitação Urbana para a qual tenha sido aprovada uma Operação de Reabilitação Urbana. E, consequentemente, que o benefício de tributação à taxa de 6%, de bens ou serviços no seu âmbito adquiridos ou prestados, nos termos do artigo 18.º, al. a) do CIVA e da Verba 2.23 da Lista I a este anexa só deve ser reconhecido às empreitadas realizadas naquela Área de Reabilitação Urbana relativamente às quais previamente tenha sido aprovada uma Operação ("Simples" ou "Sistemática") de Reabilitação Urbana.

3.2.4.17. Interpretação que sai reforçada pelos elementos teleológico e histórico, isto é, pela finalidade, objectivos e valores que através da introdução na ordem jurídica do Regime Jurídico da Reabilitação Urbana se visaram concretizar e que o distingue do Geral Regime, isto é, do Jurídico da Edificação e Urbanização.

3.2.4.18. Como resulta da leitura do preâmbulo do Decreto-Lei n.º 307/2009, este regime especial constitui no plano legal a consagração de uma opção política, assumindo-se claramente que a reabilitação urbana constitui hoje «uma componente indispensável da política das cidades e da política de habitação, na

medida em que nela convergem os objectivos de requalificação e revitalização das cidades, em particular das suas áreas mais degradadas, e de qualificação do parque habitacional, procurando-se um funcionamento globalmente mais harmonioso e sustentável das cidades e a garantia, para todos, de uma habitação condigna». (§ 1 do referido preâmbulo).

3.2.4.19**.** Visou, e continua a visar ainda hoje encontrar soluções para «cinco grandes desafios», destacando-se, para o que ora releva, 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 e garantir a complementaridade e coordenação entre os diversos actores, concentrando recursos em operações integradas de reabilitação nas «áreas de reabilitação urbana».

3.2.4**.2 0 .** Elegeu-se como objectivo central do novo regime substituir um regime que regula essencialmente um modelo de gestão das intervenções de reabilitação urbana, centrado na constituição, funcionamento, atribuições e poderes das sociedades de reabilitação urbana, por um outro regime que proceda ao enquadramento normativo da reabilitação urbana ao nível programático, procedimental e de execução. Complementarmente, e não menos importante, associa-se à delimitação das áreas de intervenção (as «áreas de reabilitação urbana») a definição, pelo município, dos objectivos da reabilitação urbana da área delimitada e dos meios adequados para a sua prossecução.
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. (…)

3.2.4.21. Ficou ainda exarado no mesmo preâmbulo, que «O presente regime jurídico da reabilitação urbana estrutura as intervenções de reabilitação com base em dois conceitos fundamentais: o conceito de «área de reabilitação urbana», cuja delimitação pelo município tem como efeito determinar a parcela territorial que justifica uma intervenção integrada no âmbito deste diploma, e o conceito de «operação de reabilitação urbana», correspondente à estruturação concreta das intervenções a efectuar no interior da respectiva área de reabilitação urbana.».

3.2.4.22. Procurava-se, e continua a procurar-se, com este regime, «regular de forma mais clara os procedimentos a que deve obedecer a definição de áreas a submeter a reabilitação urbana, bem como a programação e o planeamento das intervenções a realizar nessas mesmas áreas.».

3.2.4.23. Passa a permitir-se «que a delimitação de área de reabilitação urbana, pelos municípios, possa ser feita através de instrumento próprio, desde que precedida de parecer do Instituto da Habitação e da Reabilitação Urbana, I. P., ou por via da aprovação de um plano de pormenor de reabilitação urbana, correspondendo à respectiva área de intervenção. A esta delimitação é associada a exigência da

determinação dos objectivos e da estratégia da intervenção, sendo este também o momento da definição do tipo de operação de reabilitação urbana a realizar e da escolha da entidade gestora.

3.2.4.24**.** "Numa lógica de flexibilidade e com vista a possibilitar uma mais adequada resposta em face dos diversos casos concretos verificados, opta-se por permitir a realização de dois tipos distintos de operação de reabilitação urbana.
No primeiro caso, designado por «operação de reabilitação urbana simples», trata-se de uma intervenção essencialmente dirigida à reabilitação do edificado, tendo como objectivo a reabilitação urbana de uma área.

No segundo caso, designado por «operação de reabilitação urbana sistemática», é acentuada a vertente integrada da intervenção, dirigindo-se à reabilitação do edificado e à qualificação das infra-estruturas, dos equipamentos e dos espaços verdes e urbanos de utilização colectiva, com os objectivos de requalificar e revitalizar o tecido urbano.».

3.2.4.25. «Num caso como noutro, à delimitação da área de reabilitação urbana atribui-se um conjunto significativo de efeitos. Entre estes, destaca-se, desde logo, a emergência de uma obrigação de definição dos benefícios fiscais associados aos impostos municipais sobre o património. Decorre também daquele acto a atribuição aos proprietários do acesso aos apoios e incentivos fiscais e financeiros à reabilitação urbana. O acto de delimitação da área de reabilitação urbana, sempre que se opte por uma operação de reabilitação urbana sistemática, tem ainda como imediata consequência a declaração de utilidade pública da expropriação ou da venda forçada dos imóveis existentes ou, bem assim, da constituição de servidões.».

3.2.4.26**.** Em suma, resulta, a nosso ver de forma expressiva, do extenso preâmbulo que precede a lei, que o objectivo do legislador urbanístico não foi o de criar ou ampliar uma categoria especial de sujeitos passivos (partes contratantes nos normais contratos de empreitada) que, em razão de um eventual direito de propriedade (ou outros direitos similares) sobre prédios integrados em Áreas de Reabilitação Urbana e por força do princípio da liberdade contratual (que lhes permite celebrar contratos de empreitada naquelas Áreas) fosse reconhecido aceder a benefícios fiscais. O objectivo do legislador urbanístico foi promover a reabilitação urbana, de forma integrada e programática, em moldes a definir e controlar pelos Municípios, através da delimitação das Áreas de Reabilitação e dos instrumentos de gestão através dos quais a opção política e os objectivos que no preâmbulo se elegem como fundamentais se devem concretizar.

3.2.4.27. Só tendo presente esta intencionalidade e objectivos faz sentido a norma excepcional do artigo 18. Al. a) do CIVA e Verba 2.23 da Lista I a este anexa, afigurando-se-nos que, na ausência desta contextualização a atribuição daquele benefício e/ou incentivo fiscal carece de fundamento legal e seria, em nosso entender, de duvidoso conforto constitucional.

3.2.4.28. Refutamos, por fim, ainda que de forma breve, dois argumentos jurídicos em que a Recorrente deposita grandemente a sua tese de que o conceito de empreitada de reabilitação urbana e, por via deste, a Verba 2.23 não comporta a existência prévia de uma Operação de Reabilitação Urbana. Argumentos de que supostamente resulta infirmada a interpretação por que optamos: a disciplina contida nos artigos 14.º («Efeitos da delimitação") e 15.º («Âmbito temporal), ambos do RJRA.

3.2.4.29. Quanto aos efeitos (seguros de que só podem estar em questão os efeitos fiscais previstos no n.º 2 do artigo 14.º do RJRU, por o IVA não constituir um imposto associado aos impostos municipais sobre o património), cumpre apenas dizer que os direitos que aí estão reconhecidos aos proprietários e titulares de outros direitos, ónus e encargos sobre os edifícios ou frações compreendidos na Área de Reabilitação Urbana de aceder aos apoios e incentivos fiscais e financeiros à reabilitação urbana, se encontram condicionados ao que na legislação aplicável se encontrar estabelecido.

3.2.4.30. Ora, tendo o legislador fiscal feito depender o benefício de tributação da taxa reduzida consagrada na Verba 2.23 a que a empreitada seja uma empreitada de reabilitação urbana e estando esta qualificação dependente de que a sua execução seja realizada em Área de Reabilitação Urbana para a qual tenha sido aprovada uma Operação de Reabilitação Urbana, o não reconhecimento ao benefício, na ausência da verificação desses requisitos ou condições constitui, tão só, o cumprimento da lei. Tal como o seu reconhecimento, verificados os pressupostos que vimos mencionando, constituem o cumprimento da mesma.

3.2.4.31**.** Relativamente à questão do âmbito temporal importa realçar dois aspectos. O primeiro é o de que não pode confundir-se a possibilidade legalmente reconhecida aos Municípios de não aprovarem simultaneamente os dois instrumentos que, cumpridos, aprovados, permitem qualificar uma empreitada como empreitada de reabilitação urbana (delimitação da área e operação de reabilitação urbana) com as condições de reconhecimento do benefício fiscal ao sujeito passivo.

Do exercício da faculdade concedida aos primeiros (aprovação não simultânea dos dois instrumentos) pode resultar, ou não, a caducidade da delimitação da Área de Reabilitação Urbana, nos termos do n.º do artigo 15.º. Tal como a realização da empreitada em Área de Reabilitação Urbana pode conduzir, ou não, ao reconhecimento ao sujeito passivo do benefício consagrado na verba 2.23. da Lista I anexa ao CIVA, dependendo de estar associada ou não a essa Área uma Operação de Reabilitação Urbana. Condição que cumpre ao sujeito passivo assegurar que está verificada, antes de realização da empreitada, pretendendo beneficiar da taxa de IVA reduzida. Ou seja, não está vedado ao sujeito passivo, a partir do momento em que o legislador passou a admitir que é possível não haver coincidência temporal entre a delimitação da Área de Reabilitação Urbana e a aprovação da Operação de Reabilitação Urbana, realizar empreitadas em Área de Reabilitação Urbana. O que lhe está legalmente vedado é beneficiar da tributação reduzida prevista na Verba n.º 2.23 se a empreitada se concretiza, mesmo que em Área de Reabilitação Urbana, antes da aprovação da Obra de Reabilitação Urbana.

3.2.4.32**.** De tudo quanto fica exposto se retira uma última conclusão, qual seja, a de que, neste contexto interpretativo, carecem de fundamento legal as alegações da Recorrente de que a interpretação que perfilhamos viola o princípio da legalidade fiscal nas vertentes da tipicidade e da reserva de Lei por se estarem a "adicionar administrativamente" (presume-se que se esteja a referir aos Ofícios Circulados e Informações invocados pela recorrida nas decisões das Reclamações Graciosas e nas respostas no processo arbitral) à Verba n.º 2.23. da Lista I anexa ao CIVA requisitos que o legislador não contemplou. Ao exigir-se que se trate de uma empreitada de reabilitação urbana, nos termos definidos, está-se apenas a exigir que se preencham as condições impostas pelo legislador fiscal no artigo 18.º al. a) do CIVA e Verba 2.23 da Lista I a esse Código anexa, que inclui, como vimos, a existência prévia de uma Operação de Reabilitação Urbana.

3.2.4.33. Tendo presente o quadro legal supra descrito, particularmente a interpretação perfilhada quanto aos requisitos consagrados na Verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, e que dos factos apurados na decisão recorrida resulta que a empreitada foi realizada em Área de Reabilitação Urbana para a qual não estava à data da sua execução aprovada uma Operação de Reabilitação Urbana bem andou o Tribunal Arbitral em julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral, julgamento que nestes autos se confirma.

3.2.4.34. Concluindo e uniformizando jurisprudência:

- Só beneficiam da taxa de 6% de IVA prevista, conjugadamente, nos artigos 18.º, al. a) e na Verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, as empreitadas de reabilitação urbana;

- A qualificação como "empreitada de reabilitação urbana" pressupõe a existência de uma empreitada e a sua realização em Área de Reabilitação Urbana para a qual esteja previamente aprovada uma Operação de Reabilitação Urbana.

3.3. Vencida, a Recorrente suportará também nesta parte as custas a que deu causa, nos termos do artigo 527, n.º 1 e 2 do CPC.

4. DECISÃO:

Termos em que, acordam, em Pleno, os Juízes que integram a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Julgar improcedente a Reclamação para a Conferência e, em conformidade, confirmar o despacho liminar que rejeitou o Recurso para Uniformização de Jurisprudência relativamente à terceira questão;

- Não admitir o Recurso para Uniformização de Jurisprudência relativamente à segunda questão;

- Admitir o Recurso de Jurisprudência relativamente à primeira questão e, conhecendo de mérito, negar provimento ao recurso, e fixar jurisprudência nos termos que ficaram expostos no ponto 3.2.4.34.

Custas pela Recorrente, fixando-se a taxa de justiça, no que à Reclamação para a Conferência respeita, em 3 UC´s.

Registe, notifique e, transitado o presente acórdão, comunique-se ao CAAD.

Lisboa, 26 de Março de 2025. - Anabela Ferreira Alves e Russo (relatora) – Francisco António Pedrosa de Areal Rothes – Isabel Cristina Mota Marques da Silva – Dulce Manuel da Conceição Neto – Joaquim Manuel Charneca Condesso - Nuno Filipe Morgado Teixeira Bastos – Aníbal Augusto Ruivo Ferraz - Gustavo André Simões Lopes Courinha - Paula Fernanda Cadilhe Ribeiro - Pedro Nuno Pinto Vergueiro – João Sérgio Feio Antunes Ribeiro – Jorge Cortês - Catarina Almeida e Sousa.

Fonte: http://www.dgsi.pt