

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 803/2023-T**

**Tema: IVA – empreitada de reabilitação urbana; artigo 18.º, n.º 1, alínea a), do CIVA; Verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA.**

## **SUMÁRIO:**

Considerando o elemento literal e a razão de ser do conceito de reabilitação urbana, constante da alínea j) do artigo 2.º do RJRU, em termos conjugados com a remissão da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, basta que tenha sido devidamente delimitada uma ARU, sem necessidade de aprovação da respetiva ORU, para que uma empreitada ali inserida possa beneficiar da taxa reduzida de IVA, a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I – RELATÓRIO**

1. **A... LDA.**, com o número único de pessoa coletiva e identificação fiscal ... e sede em ..., ...-....., ..., Portugal (adiante designada apenas por “A...” ou “Requerente”), contribuinte abrangida pela área da Direção de Finanças de Aveiro, vem, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, al. a) e 10.º, n.ºs 1, al. a) e 2 do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (doravante “RJAT”, instituído pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro), apresentar o presente Pedido de Pronúncia Arbitral dirigido à apreciação da (i)legalidade do ato de liquidação adicional perpetrado pela Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT”), identificado com o número ..., emitido em 10/08/2023, no valor total de € **81.473,12**, com impacto no crédito de imposto/ direito ao reembolso.

1.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida.
3. O Senhor Presidente do CAAD informou as Partes da designação dos Árbitros, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, os quais comunicaram a respetiva aceitação no prazo aplicável. As partes, notificadas dessa designação, não manifestaram vontade de a recusar.
4. Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 8 artigo 11.º do RJAT, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, sem que as Partes nada viessem dizer, o Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 22 de janeiro de 2024.
5. A Requerente a fundamentar o pedido alega, em síntese:
  - a. As transmissões de bens e prestações de serviços taxativamente elencadas nas Listas anexas ao Código do IVA são tributadas a uma taxa reduzida. No caso da Lista I, que para o concreto caso apresenta maior relevância, a taxa atualmente aplicável é de 6%<sup>1</sup>.
  - b. Entre as situações previstas nas diversas verbas da referida Lista I, tributadas à taxa de 6%, contam-se as empreitadas de reabilitação urbana, e, dentro destas últimas, em especial a que vem prevista na verba 2.23 – aplicável à situação descrita nos factos.
  - c. À data dos factos, o Código do IVA apresentava a seguinte redação para a referida verba da Lista I: *“Bens e serviços sujeitos a taxa reduzida: [...] 2.23 Empreitadas de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico, realizadas em imóveis ou em espaços públicos localizados em áreas de reabilitação urbana (áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística, zonas de intervenção das sociedades de reabilitação urbana e outras) delimitadas nos termos legais, ou no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional”*.

---

<sup>1</sup> Cf. alínea a) do número 1 do artigo 18.º do Código do IVA.

- d. O novo regime jurídico da reabilitação urbana (RJRU), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de Outubro, define como “Reabilitação Urbana” na alínea i) do artigo 2.º 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”*.
- e. No mesmo sentido se pode concluir fazendo apelo ao Decreto Regulamentar n.º 9/2009 de 29 de Maio, que fixa os conceitos técnicos nos domínios do ordenamento do território e do urbanismo a utilizar pelos instrumentos de gestão territorial - incluindo a reabilitação urbana (cfr. artigo 1.º e n.º 55 do anexo ao diploma): *“A reabilitação urbana implica a intervenção coordenada sobre o conjunto dos elementos que constituem o tecido urbano (espaços de utilização colectiva), infra-estruturas e edificação”* e *“a reabilitação do edificado é uma das componentes da reabilitação urbana”*.
- f. Os Serviços de Inspeção Tributária da Requerida realizaram a correção em causa com base na singela conclusão não fundamentada do normativo da verba 2.23 da Lista I anexa do Código do IVA, de que a taxa reduzida dependeria de Documento que certifique que o projeto consubstancia uma operação de reabilitação urbana («ORU»).
- g. A verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA impõe que a aplicação da taxa reduzida de IVA se encontra, assim, dependente da verificação cumulativa dos seguintes três requisitos: i) Estar em causa um contrato de “empreitada” nos termos do artigo 1207.º do Código Civil; ii) A empreitada a realizar seja considerada de “reabilitação urbana”, “tal como definida em diploma específico”, i.e., tal como definida na alínea j) do Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro, e posteriores alterações (que aprova o Regime Jurídico da Reabilitação Urbana, abreviadamente designado “RJRU”); iii) Que a empreitada de reabilitação urbana seja realizada sobre um imóvel localizado em “Área de Reabilitação Urbana”, delimitada pelo respetivo Município, nos termos do mesmo diploma.

- 
- h.** A Requerida fazendo tábua rasa da letra da lei vem exigir um novo requisito, ou seja, a existência de uma operação de reabilitação urbana (ORU), sendo que se o legislador pretendesse inserir este novo requisito tê-lo-ia feito expressamente na letra da lei e feito constar especificamente da verba 2.23 da Lista I do CIVA, à semelhança de todos os demais.
- i.** A Requerida incorre em erro nos pressupostos de fato e de direito quando vem exigir um outro requisito, e na violação do princípio da legalidade tributária previsto no artigo 103.º da CRP.
- j.** Finalmente para a Requerente a alteração da referida verba do IVA por via do Programa Mais Habitação preconizado na Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro, ao contrário da Requerida, não introduz qualquer critério inovador, como se pretende fazer crer com o teor do Ofício Circulado n.º 25003, de 30/10/2023.
- 6.** A Requerida argumenta nos termos sumários seguintes:
- a.** (...) a existência de ORU deve ser publicada em DR e não existe evidência da sua publicação no jornal oficial, ou nas páginas da GAIURB.
- b.** Tal constatação fez com que os SIT colocassem em causa a veracidade da informação transmitida pelas primeiras certidões e, posteriormente, como é aliás confirmado pela Requerente, apurou-se inexistir ORU aprovada, pelo que se encontra em falta uma das condições essenciais para a aplicação da taxa reduzida.
- c.** (...), constata-se que, face à legislação em vigor e às mais recentes interpretações judiciais, a ARU está intrinsecamente ligada à ORU para efeitos de aplicação da taxa reduzida de IVA, sendo que, de acordo com o art.º 15.º do RJRU, as ARU caducam se as respetivas ORU não forem aprovadas no prazo de 3 anos.
- d.** Não se pode, pois, concordar com a Requerente quando defende que a existência de ORU não constitui um requisito essencial para aplicação da taxa reduzida da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA. Veja-se, nesse sentido, o disposto na decisão arbitral do Processo n.º 404/2022-T, a decisão proferida no Processo Arbitral n.º 295/2022-T.
- e.** (...) a Requerente acusa os SIT de violação do princípio da legalidade e do inquisitório, mas pretende agora a anulação da LA com base no incumprimento de tais princípios,

entendendo que os SIT deveriam ter feito fé na informação constante das primeiras certidões, apesar da informação nelas contida não ser coerente com a realidade.

- f. Deparados com incoerências, os SIT agiram de forma prudente, *convidando a ora Requerente a participar no procedimento através da junção de elementos complementares e desenvolveram as diligências necessárias e adequadas a apurar da existência/inexistência de ORU para a ARU cidade de Gaia.*
- g. Ao agir da forma descrita os SIT deram cumprimento ao princípio da verdade material e do inquisitório, uma vez que as correções se baseiam na realidade observada, tendo realizado as diligências necessárias para o efeito.
- h. Também foi respeitado o princípio da proporcionalidade, em todas as suas vertentes, porquanto a atuação administrativa não se pautou pela prática de nenhuma conduta desnecessária ou desadequada face às finalidades a atingir.
- i. Nem tão pouco foi violado o princípio da igualdade, como é demonstrado pela jurisprudência citada.

7. Por despacho do Tribunal de 9 de Março de 2024 foi dispensada a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, nos termos que se dão por reproduzidos, para os devidos e legais efeitos. No mesmo despacho foi dado prazo para a produção de alegações e designado o dia 22 de Julho de 2024 como prazo limite para a prolação da decisão arbitral.

8. As partes produziram alegações.

## **II-SANEADOR**

1. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria para conhecer das liquidações de IVA, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, todos do RJAT.

2. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (v. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da

5.

---

Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

3. A ação é tempestiva, tendo o pedido de pronúncia arbitral sido apresentado no prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, de acordo com a remissão operada para o artigo 102.º, n.º 1 do CPPT.
4. O processo não enferma de nulidades e inexistem exceções ou outras questões que obstem ao conhecimento do mérito.
5. Cumpre apreciar e decidir.

### **III- FUNDAMENTAÇÃO**

#### **III-1- Matéria de facto**

##### **§1.º Factos dados como provados**

Com relevo para apreciação da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

- a. A Requerente é uma empresa que atua no setor da construção, tendo sido constituída em 1993 (cfr. **documento n.º 3** anexo ao PPA);
- b. A Requerente encontra-se, desde o ano de 2022, a laborar em quatro empreitadas no Município de Vila Nova de Gaia: três localizadas na..., na Rua ... n.º ..., em Vila Nova de Gaia e uma localizada na ..., n.º ..., no ... de Vila Nova de Gaia;
- c. Para tal celebrou, em 2022, contratos de empreitada com os donos das respetivas obras (cfr. **documento n.º 4** anexo ao PPA), a saber: B..., Lda., dona da obra nos lotes ... da... ; C..., Lda., dona da obra no lote ... da ...; e D..., Lda. dona da obra na ...;
- d. Quanto aos imóveis sítos na ..., trata-se de construções de raiz, ou seja, sem um edificado precedente visando a construção, *ex novo*, de um edificado no mesmo local, ao passo que o imóvel sito na ... se refere à reabilitação de um prédio pré-existente;
- e. Todos estes imóveis estão localizados na Área de Reabilitação Urbana denominada ARU Cidade Gaia, como resulta do mapa disponibilizado pela Câmara Municipal de Vila Nova de Gaia que atesta esta particularidade (cfr. **documento n.º 5** anexo ao PPA);

6.

- f. As obras em causa foram devidamente autorizadas pela entidade administrativa competente através dos Alvarás de licenciamento identificados com os números .../22, .../22, .../21 e .../22 (cfr. **documento n.º 6** anexo ao PPA);
- g. Por forma a sujeitar a empreitada à taxa reduzida a Requerente diligenciou no sentido de obtenção de um reconhecimento próprio para aplicação deste benefício, tendo, para tal, exigido aos donos da obra o requerimento de certidão à Câmara Municipal de Vila Nova de Gaia para certificação da localização destas operações na respetiva Área de Reabilitação Urbana;
- h. Em consequência foram emitidas as respetivas certidões camarárias que atestam a localização das quatro empreitadas em Área de Reabilitação Urbana (cfr. **documento n.º 8** anexo ao PPA);
- i. A Requerente aplicou, então, a taxa reduzida de 6% às prestações nos trabalhos a desenvolver no âmbito das referidas empreitadas por força da verba 2.23 da Lista I do CIVA;
- j. Em junho de 2023 a Requerente efetuou um pedido de reembolso de IVA, solicitando a restituição do montante de € 191.057,31 de IVA pago em excesso;
- k. Em consequência foi espoletado o procedimento inspetivo por parte dos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Aveiro, identificado com a Ordem de Serviço número OI2023... (cfr. **documento n.º 2** anexo ao PPA);
- l. Em sede inspetiva os Serviços de Inspeção Tributária da DF Aveiro declararam a insuficiência das certidões camarárias que atestavam a admissibilidade de aplicação da taxa reduzida;
- m. Por insistência da AT, a Requerente dirigiu uma nova solicitação de obtenção de novas certidões junto da Câmara Municipal de Vila Nova de Gaia tendo obtido 4 novas certidões (cfr. **documento n.º 9** anexo ao PPA), que vieram a reconhecer, uma vez mais, que as empreitadas em causa estão efetivamente inseridas numa Área de Reabilitação Urbana;
- n. As referidas certidões mencionem ainda (e agora) que as obras não foram objeto de uma Operação de Reabilitação Urbana («ORU») previamente aprovada, e atestando que ainda se encontrava a correr o prazo admissível para a sua aprovação ulterior, afirmou

que “o faseamento do procedimento tendente à definição dos moldes da reabilitação urbana, admite 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.** A AT veio emitir o ato de liquidação adicional n.º ... (cfr. **documento n.º 1** anexo ao PPA), determinando uma correção de € 81.743,12 ao valor peticionado pela Requerente, no pedido de reembolso de IVA, por força da diferença entre o valor solicitado, € 191.057,31, e o valor da liquidação corretiva, € 109.584,19;
- p.** No passado dia 30/10/2023, a AT publicou o Ofício Circulado n.º 25003 (cfr. **documento n.º 10** anexo ao PPA) a respeito da alteração promovida à verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA operada pela Lei n.º 56/2023 onde ditou que “[a] *redação atual diverge da anterior na medida em que as operações agora abrangidas deixam de estar sujeitas à existência de uma “operação de reabilitação urbana” aprovada nos termos do Decreto-Lei n.º 307/99, de 23 de outubro (aprova o Regime Jurídico da Reabilitação Urbana)”*”.

## §2.º Factos dados como não provados

Não existe outra factualidade alegada que seja relevante para a correta composição da lide processual.

## §3.º Fundamentação da matéria de facto

O Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e distinguir a matéria provada da não provada, tudo conforme o artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e o artigo 607.º, n.ºs 3 e 4 do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

---

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. artigo 596.º do CPC).

Assim, atendendo às posições assumidas pelas partes nos respetivos articulados (Pedido de pronúncia arbitral, Resposta da Requerida e Alegações) e à prova documental junta aos autos, consideram-se provados os seguintes factos acima mencionados.

### **III-2- Do Direito**

#### **§1.º Quanto à ilegalidade da liquidação**

1. A Requerente invoca como causas de pedir:
  - Ilegalidade por erro sobre os pressupostos de facto e de direito da verba 2.23 da Lista I do CIVA, conjugada com alínea a) do artigo 18.º do Código do IVA;
  - Violação das regras relativas ao ónus da prova e princípio do inquisitório;
  - Violação de normas e princípios constitucionais, em especial o da igualdade.
  
2. Como ficou dito, a questão essencial a decidir gira em torno de saber quando estamos perante uma “empreitada de reabilitação urbana”, nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do artigo 18.º do Código do IVA, em conjugação com a verba 2.23 da Lista I anexa ao mesmo código.
  
3. A Autoridade Tributária conclui que a empreitada em causa nos autos, situando-se dentro de uma “Área de Reabilitação de Urbana”, para a qual não se encontrava em vigor, à data do licenciamento, uma “Operação de Reabilitação de Urbana”, não é de qualificar como “empreitada de reabilitação urbana” para efeitos da verba 2.23 da Lista I do Código do IVA, não podendo, assim, beneficiar da taxa reduzida de 6% de IVA.

4. Por conseguinte, a empreitada dos autos não pode ser qualificada como “empreitada de reabilitação urbana” por faltar, para a área de reabilitação urbana em causa, uma “operação de reabilitação urbana” aprovada pelo competente órgão municipal.
5. A Requerente considera que, para o preenchimento desse conceito, basta apenas que o imóvel objeto da obra se localize dentro de uma “área de reabilitação urbana” e que, de acordo com a parte final do artigo 2.º, alínea j), do Regime Jurídico da Reabilitação Urbana (DL n.º 307/2009, de 23 de Outubro), se consubstancie em “obras de construção, reconstrução, ampliação, alteração, conservação ou demolição dos edifícios”.  
(...)”
6. Vejamos.
7. A verba 2.23 da Lista I do Código do IVA dispõe que é aplicável a taxa reduzida de IVA de 6% a:  
“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”.
8. A norma que define o facto tributário é, assim, composta pelos seguintes elementos:
- i) Um contrato de empreitada;
  - ii) Que tenha por objeto uma obra de reabilitação urbana;
  - iii) Tal como definida em diploma específico;
  - iv) Realizada em imóvel (ou espaço público) localizado numa área de reabilitação urbana delimitada nos termos legais; ou
  - v) No âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional.

9. No caso dos autos, não se discute tão pouco o conceito de empreitada, mas tão só se as empreitadas podem ser qualificadas como de “reabilitação urbana”.

10. A norma atrás mencionada assenta no conceito de “empreitada de reabilitação urbana”, mas não define este último conceito, assumindo, ao invés, que essa definição será efetuada em “diploma específico”, o que nos remete para o regime jurídico da reabilitação urbana (o DL 307/2009, de 23 de Outubro – RJRU –, já anteriormente referido) e é nele que devemos tentar encontrar a noção de “empreitada de reabilitação urbana”.

11. O art.º 7.º do RJRU dispõe:

*“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.”*

12. A norma do n.º 1 tem sido interpretada, quer pela Requerida, quer por jurisprudência do CAAD, no sentido de resultar da mesma que o conceito de “reabilitação urbana” pressupõe a verificação conjugada de dois elementos:

i) A delimitação de uma área de reabilitação urbana (ARU); e

ii) A aprovação de uma operação de reabilitação urbana (ORU).

13. Não podemos acompanhar esta orientação como passamos a demonstrar.
14. Para aferir o conceito de “reabilitação urbana”, somos remetidos, como vimos, para o RJRU.
15. Segundo Fernanda Paula Oliveira (*O IVA na Reabilitação Urbana*, in Revista de Direito Administrativo, N.º 17, maio-agosto 2023, pp. 17 a 25):

*“c) Quanto ao conceito de reabilitação urbana, a verba 2.3. do CIVA remete para a definição que desta consta de diploma específico (“tal como definida em diploma específico”), que não é outro que o Regime Jurídico da Reabilitação Urbana, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 307/2009.”*

*“Ora o conceito de reabilitação urbana que consta deste Regime Jurídico (que disciplina a reabilitação urbana em áreas de reabilitação urbana), é, como vimos na primeira parte deste texto, um conceito amplo: trata-se da “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, ” (sublinhados nossos)– cfr. alínea j) do artigo 2.º do RJRU”.*

*“Inclui, assim, este conceito, tanto obras de reconstrução, como obras de ampliação ou até de nova construção destinadas a substituir edifícios existentes devolutos e abandonados, por outros vocacionados para novos usos conformes com as opções de ocupação do território formuladas pelo município (por isso foram objeto de licenciamento). Mas também obras de construção nova que colmatem vazios urbanos”.*

(cfr. *ob. cit.*, p. 23).

“(…)”

*“Portanto, na ARU, podem ser admitidos vários projetos, nada impedindo que em determinados espaços estes projetos correspondam à construção de novos edifícios, noutras espaços à demolição de edifícios existentes e noutras, ainda, à substituição de edifícios (obsoletos ou menos adequados para os usos pretendidos) por edifícios material e funcionalmente distintos: fundamental é que parte substancial do tecido urbano da ARU (da totalidade da sua área de abrangência) seja mantido, o que deve ser salvaguardado na ORU, em especial nos seus instrumentos estratégicos (estratégia ou programa estratégico de reabilitação urbana, consoante a ORU seja, respetivamente, simples ou sistemática) bem como nos instrumentos de planeamento territorial que incidam sobre essas áreas” (cfr., *ob. cit.*, p. 20.)*

**16.** Para o que nos interessa, continua a Autora:

*“Relevante é que o referido imóvel esteja localizado dentro de uma ARU delimitada nos termos legais, isto é, uma ARU delimitada de acordo com os procedimentos previstos no RJRU. E deve ter-se em conta que, admitindo o RJRU que não exista coincidência temporal entre a delimitação de uma ARU e a aprovação da ORU respetiva, não é exigido que a ARU tenha já ORU aprovada para que a intervenção possa tirar partido da verba 2.23 do Anexo I do CIVA.”*

*“É a presença destes pressupostos (e de mais nenhuns outros) que tem de ser comprovada para que a intervenção possa tirar partido da taxa reduzida de IVA, não fazendo a lei, para o efeito, a exigência de qualquer formalismo (designadamente certificações municipais), uma vez que para o preenchimento de tais pressupostos é suficientemente a mobilização do CIVA e do RJRU” ( cfr. *ob. cit.*, p. 23).*

**17.** A Autora que vimos seguindo, insurgindo-se contra o entendimento nesta matéria seguido pela Autoridade Tributária, vazado em informações vinculativas, reitera que:

*“(…), uma ORU é um “conjunto articulado de intervenções” (portanto, um conjunto de operações urbanísticas que se traduzirão, eventualmente, na realização de várias empreitadas) “que visam, de forma integrada, a reabilitação urbana de uma determinada área” [alínea h) do artigo 2.º] e que tanto podem ser simples (artigo 8.º, n.º 2) como sistemáticas (artigo 8.º, n.º 3). “Ora, sendo suficiente, para que se possam atribuir efeitos fiscais, que apenas tenha sido delimitada uma ARU, sem necessidade de aprovação da respetiva ORU (a qual deve ocorrer no prazo de três anos a contar da delimitação daquela)– cfr. artigo 14.º do RJRU – , não se pode exigir que o conceito de empreitada de reabilitação urbana coincida, como parece dar a entender esta informação vinculativa da AT, com empreitada para realizar uma operação de reabilitação urbana, que é um conceito muito distinto e com objetivos próprios.” “Torna-se, assim, evidente que todas estas exigências que constam dos PIV emitidos pela AT não decorrem da lei. A exigir-se qualquer certificação por parte dos municípios (formalidade que, note-se e reforce-se, não é legalmente exigida), esta apenas terá de comprovar que a obra a realizar integra o conceito de reabilitação urbana tal como definido na alínea j) do artigo 2.º do RJRU (que, como vimos, é um conceito amplo) e que o imóvel onde ela se realiza está inserido em ARU delimitada nos termos da lei (ainda que, mesmo este pressuposto não necessitaria de qualquer certificação pela câmara municipal, bastando a mera apresentação da planta de localização do imóvel na planta de delimitação da ARU, que é objeto de publicação)” (cfr. ob.cit., p. 24).*

**18.** Em suma, acompanhamos a Autora quando defende que a alínea j) do artigo 2.º do RJRU recebe um conceito amplo de reabilitação urbana, por esta ser, segundo a interpretação deste Tribunal, a que corresponde de forma clara e inequívoca ao elemento literal do preceito. Recorde-se constituir regra basilar de hermenêutica jurídica que não pode o intérprete retirar da

---

norma interpretação que não caiba na letra da lei (“Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo e correspondência...”, n.º 2 do artigo 9.º do Código Civil). Por outro lado, “Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados” (cfr. o n.º 3 do mesmo preceito).

**19.** Por conseguinte, desde já se pode concluir que está vedado ao intérprete pretender acrescentar na aplicação dos normativos em causa outros requisitos que não tenham no preceito qualquer cabimento.

**20.** Mas este conceito amplo de reabilitação urbana é também o que melhor corresponde à razão de ser do preceito, quando lido conjugadamente com a verba 2.23 do Anexo I do CIVA.

**21.** Na versão inicial do RJRU, as decisões de delimitação de uma ARU e de uma ORU eram tomadas em simultâneo. A Lei n.º 32/2012, de 14 de agosto veio permitir que tais operações sejam faseadas, procedendo-se primeiro à identificação dos concretos limites físicos da *área* a sujeitar à operação de reabilitação urbana, isto é, da ARU (artigo 13.º), apenas depois se aprovando a respetiva ORU (artigo 16.º), aprovação que integra, para além da definição do tipo de ORU a realizar (simples ou sistemática), também a estratégia ou programa estratégico a concretizar.

**22.** Mas da leitura integral do texto que vimos seguindo, encontra este Tribunal também uma explicação racional para esta alteração legal. O objetivo foi o de promover, o mais antecipadamente possível, isto é, mesmo antes da aprovação da ORU, ações de reabilitação, seja por parte dos privados seja das próprias entidades públicas, ao garantir que as intervenções a realizar nestas áreas sejam enquadradas como reabilitação urbana, e assim incentivadas, mesmo antes da aprovação da ORU. Por isso, a mera delimitação de uma ARU tem consequências imediatas, como decorre, de forma clara, do disposto no artigo 14.º do RJRU: quer consequências *fiscais* (como o desencadeamento imediato de benefícios fiscais) quer o reconhecimento de que as intervenções a realizar nessas áreas são de reabilitação urbana,

---

permitindo, deste modo, que os proprietários e titulares de outros direitos, ónus e encargos sobre os edifícios ou frações nela compreendidos possam ter acesso *a apoios e incentivos fiscais e financeiros à reabilitação urbana* nos termos estabelecidos na legislação aplicável.

*“(...)” “E isto por”, nas palavras da Autora, “a possibilidade de mobilização destes benefícios e incentivos cria uma dinâmica de intervenção por parte dos promotores/proprietários que podem logo começar a intervir nos seus prédios/edifícios enquanto a operação de reabilitação urbana está em elaboração (devendo esta ser aprovada no prazo máximo de 3 anos a contar da aprovação da ARU, sob pena de caducidade desta -artigo 15.º” (cfr. ob.cit., p. 18).*

**23.** Em termos resumidos, podendo os procedimentos administrativos tendentes à aprovação de uma ORU protelar-se no tempo, e até ultrapassar os três anos, visa o legislador que a mera delimitação de uma ARU possa desencadear a imediata reabilitação urbana, com todas as consequências que daí advêm, incluindo fiscais, sob pena de os potenciais processos se eternizarem em vão.

**24.** Na Decisão Arbitral, proferida no processo n.º 93/2023-T, dá-se relevo ao facto de nos termos do disposto no artigo 15.º do RJRU, se consagrar a caducidade da área de reabilitação urbana, quando não tiver lugar em simultâneo, se, no prazo de três anos, não for aprovada a correspondente operação de reabilitação.

**25.** O facto de poder ocorrer a caducidade da ARU, se não for, entretanto, aprovada a ORU, em nada pode contender com os eventuais benefícios e vantagens alcançados para os projetos e empreitadas em curso, incluindo quando tenham beneficiado de taxas reduzidas de IVA.

**26.** Em primeiro lugar, nada impede que os municípios adotem medidas tendentes à não verificação da caducidade da ARU, recorrendo à aprovação da sua redelimitação ou a uma nova

---

delimitação. Se assim não fosse nada tinha adiantado o legislador ter vindo permitir que a decisão sobre a ARU possa ocorrer antes da aprovação de uma ORU.

**27.** Em segundo lugar, mesmo em caso de caducidade, as situações com benefícios ou vantagens fiscais aprovadas serão resolvidas de acordo com os princípios gerais, tendo presente que as situações consolidadas nas esferas jurídicas dos destinatários têm de ser salvaguardadas e protegidas nos termos legais e constitucionais.

**28.** Em suma, conclui-se que, considerando o elemento literal e a razão de ser do conceito de reabilitação urbana da alínea j) do artigo 2.º do RJRU, em termos conjugados com a remissão da verba 2.23 do Anexo I do CIVA, basta que tenha sido delimitada uma ARU, sem necessidade de aprovação da respetiva ORU, para que se possa beneficiar da taxa reduzida de IVA, a que se refere a alínea a) do artigo 18.º do CIVA.

**29.** Por tudo o quanto vai exposto, conclui-se pelo provimento do pedido, com as legais consequências.

### **§2.º Questões de conhecimento prejudicado**

Em face da solução dada à questão principal, fica prejudicado o conhecimento das restantes questões de legalidade e constitucionalidade suscitadas pela Requerente.

### **III-3- Dos Juros indemnizatórios**

**1.** A Requerente peticiona ainda juros indemnizatórios, com fundamento no disposto artigo 43.º, n.º 1, da LGT.

**2.** De harmonia com o disposto na alínea *b*) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe “*restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito*”. O que está

---

em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT, aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

3. Por efeito da reconstituição da situação jurídica em resultado da anulação dos atos tributários, há assim lugar ao reembolso do imposto indevidamente pago.

4. Já em relação aos juros indemnizatórios, estabelece o art. 43º, nº3 c), LGT estabelece que os mesmos são devidos "*quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária*".

5. Tais juros indemnizatórios devem ser contados, nos termos do artigo 61.º, n.º 5, do CPPT, desde a data do pedido de reembolso até à data do seu efetivo cumprimento após a declaração de ilegalidade da liquidação controvertida.

#### **IV- DECISÃO**

Termos em que se decide neste Tribunal Coletivo:

1. Julgar procedente o pedido arbitral, com a consequente anulação do ato de liquidação adicional de IVA, identificado com o n.º ..., emitido em 10/08/2023, que determinou uma correção de € 81.743,12 ao valor peticionado pela Requerente no pedido de reembolso de IVA;
2. Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, nos termos legais;
3. Condenar a Requerida no pagamento das custas processuais.

#### **V- VALOR DO PROCESSO**

Fixa-se o valor do processo em € 81.473,12 (oitenta e um mil quatrocentos e setenta e três euros e doze cêntimos), nos termos artigo 97.º-A, n.º 1, a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

## **VI-CUSTAS**

Fixa-se o montante das custas em € 2.754,00 (dois mil setecentos e cinquenta e quatro euros), a cargo da Requerida, nos termos do artigo 5.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela II Anexa.

Notifique-se.

Lisboa, 28 de Maio de 2024.

O Tribunal Coletivo,

Fernanda Maçãs (árbitro presidente)

Dr. Jorge Carita (árbitro vogal)

Ricardo Rodrigues Pereira (árbitro vogal)