

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 660/2023-T**

**Tema: IVA – Verba 2.23 da Lista I, anexa do Código do IVA (CIVA) – Conceito de “reabilitação urbana” (DL n.º 307/2009) – (Não) exigência de certificação da ORU pela Câmara Municipal para efeitos de aplicação de taxa reduzida de IVA relativa a empreitada em ARU.**

**Sumário:**

I – À luz do disposto na Verba 2.23, da Lista I anexa ao CIVA, é aplicável a taxa reduzida de IVA (6%) a uma empreitada definida como tal no artigo 1207.º do Código Civil, desde que realizada em imóvel localizado em ARU (Área de Reabilitação Urbana) legalmente delimitada e cuja operação de reabilitação esteja devidamente aprovada.

II – A Lei em vigor em 2022 não obrigava o contribuinte interessado na aplicação da taxa reduzida de IVA, a apresentar à AT certificação, pela Câmara Municipal respetiva, de que a empreitada em causa tem enquadramento no âmbito da respetiva operação de reabilitação urbana (ORU).

## DECISÃO ARBITRAL

**Acordam em Tribunal Arbitral:**

### I. Relatório

1 A..., UNIPESSOAL LDA., pessoa coletiva n.º..., com sede na Avenida da República, n.º ..., ...-... ..., tendo sido notificada da decisão da Chefe de Divisão da Direção de Finanças de Lisboa, de indeferimento da reclamação graciosa que apresentou dos atos tributários de autoliquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado – IVA – refletidos nas declarações periódicas n.º ... e ..., relativas ao primeiro e segundo trimestres do ano de 2022, respetivamente, veio apresentar pedido de pronúncia arbitral da decisão de indeferimento da reclamação

1.

graciosa apresentada pela ora Requerente quanto às autoliquidações de IVA refletidos nas sobreditas declarações periódicas.

- 2 De tal decisão a Requerente foi notificada em 21/06/2023, nos termos do disposto no artigo 40.º, n.º 1, alínea a), do CPPT.
- 3 Constitui objeto imediato do presente pedido de pronúncia arbitral a decisão de indeferimento da reclamação graciosa deduzida pelo Requerente, onde a AT se pronuncia expressamente quanto à legalidade das autoliquidações reclamadas,
- 4 E objeto mediato, as próprias autoliquidações de IVA, refletidas nas declarações periódicas supra identificadas, cuja anulação, a final, aqui igualmente se requer, e sem o que sempre ocorreria violação do princípio da tutela jurisdicional efetiva
- 5 De tais autoliquidações a Requerente apresentou reclamação graciosa sobre a qual se pronunciou expressamente a AT a respeito da respetiva legalidade, decidindo pelo indeferimento, mantendo-se tais atos tributários no ordenamento jurídico.

#### Fundamentação apresentada pela Requerente

- 6 Alega a Requerente, no essencial, que:
  - 6.1 É uma sociedade comercial por quotas que, no âmbito da sua atividade, se dedica (i) à construção, reabilitação, promoção, gestão e administração de bens imóveis próprios ou alheios, incluindo a gestão, administração e exploração de empreendimentos turísticos, hoteleiros e estabelecimentos de alojamento local; (ii) compra e venda e/ou locação de bens imóveis e a revenda dos adquiridos para esse fim e (iii) à prestação de serviços de consultoria económica e financeira em qualquer uma das vertentes referidas.- *cfr. doc. n.º 1 – certidão permanente* <sup>1</sup>...
  - 6.2 ...praticando operações que conferem direito a dedução de IVA e outras que não conferem esse direito (isentas sem direito a dedução).
  - 6.3 É um sujeito passivo misto para efeito de Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA), encontrando-se assim enquadrada nos registos da Autoridade Tributária, no regime de periodicidade trimestral, de acordo com a alínea b), do n.º 1 do artigo 41.º do CIVA;
  - 6.4 Em 10/12/2021, a Requerente, na qualidade de dona de obra, celebrou com a sociedade B..., Lda, NIPC ..., esta na qualidade de Empreiteiro Geral, um contrato de empreitada. - *cfr. doc. n.º 2 – contrato*....

---

<sup>1</sup> Todos os documentos referidos sem qualquer outra menção, são documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral.

- 6.5 ...que tinha como objeto a construção de um edifício multifamiliar no prédio sito na Rua Dr. ..., n.º ..., em Aveiro, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo..., descrito na Conservatório do Registo Predial de Aveiro sob o número... .
- 6.6 A propriedade do prédio encontra-se registada a favor da Requerente.- cfr. doc. n.º 3 – caderneta predial
- 6.7 Para a referida construção do edifício projetado, a Câmara Municipal de Aveiro – enquanto entidade competente – emitiu à Requerente licenças por despachos de 20/01/2021 e de 24/11/2021, proferidos pela Vereadora do Pelouro de Obras Particulares com competências delegadas, a que corresponde o alvará de licenciamento de obras de construção n.º 15/2022- *cfr. documento n.º 4 – alvará de licenciamento*
- 6.8 O edifício multifamiliar construído destina-se a habitação e...
- 6.9 ...foi construído com emprego das mais recentes técnicas de construção civil e materiais de construção de qualidade, primando pelo bom isolamento sonoro e térmico, com ligação a todos os serviços essenciais (água, eletricidade, gás, saneamento e telecomunicações), instalação de uma rede de prevenção de incêndio e...
- 6.10 ... incluindo em cada fração as divisões necessárias para a habitação familiar.
- 6.11 A construção do edifício respeitou integralmente o projeto que foi apresentado pela Requerente junto da Câmara Municipal de Aveiro, e face ao qual esta atribuiu a licença para construção.
- 6.12 O supra identificado prédio localiza-se em Área de Reabilitação Urbana (ARU), conforme deliberação da Assembleia Municipal de Aveiro de 09/09/2016, proposta pela Câmara Municipal e publicada no Diário da República, 2ª série, n.º 183, de 22 de setembro de 2016, nos termos do Aviso n.º 11614/2016. – *cfr. documento n.º 5 – certidão ARU emitida pela Câmara Municipal de Aveiro*
- 6.13 A ORU (operação de reabilitação urbana) a desenvolver na referida ARU de 2016 – foi aprovada por deliberação da Assembleia Municipal de Aveiro de 12/11/2019, proposta da Câmara Municipal, e publicada no Diário da República, 2ª série, n.º 237, de 10 de dezembro de 2019, encontrando-se disponível para consulta pública no site da Câmara Municipal de Aveiro ([https://www.cmaveiro.pt/cmaveiro/uploads/writer\\_file/document/886/oru\\_p\\_eru.pdf](https://www.cmaveiro.pt/cmaveiro/uploads/writer_file/document/886/oru_p_eru.pdf) – *cfr. documento n.º 6 – ORU*)
- 6.14 Conforme resulta do teor deste documento, a ORU é aplicável a toda a ARU delimitada em 22/06/2016
- 6.15 A Câmara Municipal de Aveiro emitiu a licença para construção do edifício em apreço em momento posterior à aprovação da ARU e da ORU.

- 6.16 De acordo com o entendimento da AT, incluindo da própria Direção de Finanças de Aveiro, podem ser qualificadas como empreitadas de reabilitação urbana aquelas realizadas num imóvel localizado na ARU e cuja ORU já tenha sido aprovada.
- 6.17 No âmbito do referido contrato de empreitada, a Empreiteira Geral emitiu as seguintes faturas:
- 1) Fatura n.º 2022/8, emitida em 28/02/2022, no valor, sem IVA, de €102.550,90;
  - 2) Fatura n.º 2022/16, emitida em 30/03/2022, no valor, sem IVA, de €42.228,16;
  - 3) Fatura n.º 2022/27, emitida em 28/04/2022, no valor, sem IVA, de €77.454,68;
  - 4) Fatura n.º 2022/37, emitida em 30/05/2022, no valor, sem IVA, de €77.418,24;
  - 5) Fatura n.º 2022/46, emitida em 28/06/2022, no valor, sem IVA, de €96.324,86;
- cfr. documentos n.º 7 a 11 -
- 6.18 Estas faturas encontram-se pagas - cfr. documentos n.º 12 a 19 - comprovativos de pagamento e recibos
- 6.19 Todas as faturas foram emitidas sem IVA, contendo a expressão “IVA - Autoliquidação”, por força e nos termos do disposto no n.º 13 do artigo 36.º e da alínea j), do n.º 1 do artigo 2.º, ambos do CIVA;
- 6.20 Competia à Requerente, na qualidade de aquirente dos serviços de construção civil, auto liquidar e entregar o imposto devido por efeito da emissão das faturas referidas
- 6.21 Na declaração periódica de IVA relativa ao primeiro trimestre do ano de 2022, identificada pelo n.º ..., submetida em 04/05/2022, a Requerente declarou como base tributável de transmissões de bens e prestações de serviços em que liquidou imposto à taxa normal de 23%, o montante de 144.779,06 €, que corresponde à soma dos valores das faturas 2022/08 e 2022/16, no valor respetivamente de 102.550,90 € e 42.228,16 €, emitidas pela Empreiteira Geral, sem IVA...
- 6.22 ... tendo apurado imposto a favor do Estado no montante de 33.299,18 €.  
- cfr. documento n.º 20 - DPIVA primeiro trimestre de 2022;
- 6.23 Tendo entregue ao Estado o valor de 31.082,80 €, porquanto ao valor liquidado subtraiu o montante do imposto a reportar constante do campo 61 da DPIVA. - Cfr. documento n.º 21 - Guia
- 6.24 Na declaração periódica de IVA relativa ao segundo trimestre do ano de 2022, identificada pelo n.º ..., submetida em 19/08/2022, a Requerente declarou como base tributável de transmissões de bens e prestações de serviços em que liquidou imposto à taxa normal de 23%, o montante de 251.197,78 €, que corresponde à soma dos valores das faturas 2022/027, 2022/37 e 2022/46, no valor respetivamente de 77.454,68 €, 77.418,24 € e 96.324,86 €, emitidas pela Empreiteira Geral, sem IVA, tendo apurado imposto a favor do Estado no montante de 57.775,50 €. - cfr. documento n.º 22 - DPIVA segundo trimestre de 2022...
- 6.25 ---tendo entregue ao Estado o valor de 57.775,50 €. - Cfr. documento n.º 23 - Guia

- 6.26 Nas referidas DPIVA a requerente não deduziu IVA.
- 6.27 Acontece que, dispõe a alínea a), do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA que *“as taxas do imposto são as seguintes: a) Para as importações, transmissões de bens e prestações de serviços constantes da lista I anexa a este diploma, a taxa de 6 %”*
- 6.28 No ponto 2.23. da *Lista I – Bens e serviços sujeitos a taxa reduzida*, anexa ao Código do IVA dispõe-se que são tributadas à taxa reduzida as prestações de serviços de empreitadas de reabilitação urbana, tal como definidas 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.
- 6.29 A Requerente laborou em erro na determinação da concreta norma legal aplicável ao seu caso, o que conduziu à autoliquidação de IVA à taxa normal de 23%, ao invés de IVA à taxa reduzida de 6% como se impunha;
- 6.30 Na DPIVA do primeiro trimestre do ano de 2022 a Requerente liquidou IVA no valor de 33.299,18 €, correspondente à aplicação da taxa de 23% sobre a base tributável de 144.779,06 €...
- 6.31...quando devia ter liquidado o valor de 8.686,74 € (144.779,06 € x 6%)...
- 6.32 ...havendo um excesso de 24.612,44 €.
- 6.33 E na DPIVA do segundo trimestre de 2022 liquidou o valor de 57.775,50 €, correspondente à aplicação da taxa de 23% sobre a base tributável de 251.197,78 €, ...
- 6.34 ...quando devia ter liquidado o valor de 15.071,87 € (251.197,78 € x 6%)....
- 6.35 ...havendo um excesso de 42.703,63 €.
- 6.36 No total a Requerente liquidou e entregou ao Estado IVA em excesso no valor total de 51.390,57 €.
- 6.37 Foi neste seguimento que a Requerente apresentou reclamação graciosa das autoliquidações junto da AT, ao abrigo do disposto no artigo 131.º, n.º 1 do CPPT, artigos 98.º, n.º 2, 78.º, n.º 6, e 97.º, n.º 3, todos do CIVA.
- 6.38 Os fundamentos do indeferimento pela AT da reclamação deduzida são: (i) a não entrega pela Requerente de uma declaração emitida pela Câmara Municipal de Aveiro a certificar que o projeto se enquadra no âmbito da operação de reabilitação urbana (ORU);(ii) a falta de junção dos comprovativos de pagamento das faturas.
- 6.39 A AT decidiu, assim, pela ilegalidade das autoliquidações.

6.40 Na decisão da reclamação graciosa, a AT alega os seguintes fundamentos para o indeferimento: *“Em projeto de decisão, foi referido que, «ora de acordo com a Informação Vinculativa n.º 22521, (...) a localização de um prédio em área de reabilitação urbana não constitui, por si só, condição bastante para afirmar que as operações sobre ele efetuadas se subsumem no conceito de reabilitação urbana constante do respetivo regime jurídico e, conseqüentemente, possa beneficiar da aplicação da taxa reduzida de imposto». Por sua vez, a entidade competente para certificar que determinado projeto se enquadra no âmbito de uma operação de reabilitação urbana, nos termos do Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro (1), é a Câmara Municipal da respetiva área.1 (...) Face ao exposto, caso a Câmara Municipal de Aveiro esteja em condições de certificar e certifique que, nos termos do citado diploma legal, o projeto em referência: b) consubstancia uma operação de reabilitação urbana, ser-lhe-ão verificados os restantes condicionalismos (nomeadamente tratar-se de empreitada), aplicável a taxa reduzida do imposto, a que se refere a al. a) do n.º 1 do art.º 18.º do CIVA”.*

6.41A AT – no projeto de decisão a que a alude e, conseqüentemente, na decisão propriamente dita – considera que a verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA só pode ser aplicada se estiverem reunidas três condições:

- Que se esteja perante uma empreitada como definida no artigo 1207.º do Código Civil;
- Que a mesma seja realizada em imóvel localizado em ARU legalmente delimitada e cuja operação de reabilitação esteja devidamente aprovada e
- Que a Câmara Municipal respetiva, certifique que a empreitada em causa se enquadra no âmbito da respetiva operação de reabilitação urbana (ORU).

6.42 A AT entende, assim, estar em falta na situação em apreço a certificação pela Câmara Municipal de Aveiro que o projeto concretizado pela Requerente consubstancia uma operação de reabilitação urbana.

6.43 Conclusões com as quais a Requerente não se conforma.

7 A Requerida veio apresentar resposta, tempestiva, após o que o Tribunal Arbitral proferiu despacho a dispensar a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, por não haver exceções ou outras questões a debater nesse âmbito, e conferindo às partes o prazo de 20 dias para a apresentação de alegações finais escritas.

- 8 Apenas a Requerente apresentou alegações finais escritas sustentando e concluindo, no essencial, pela mesma forma que o havia feito no pedido de pronúncia arbitral.
- 9 Com justificação expressa nos respetivos despachos, tornou-se necessário proceder à prorrogação do prazo previsto no artigo 21.º, do RJAT – *Cfr despachos de 21-5-2024 e de 26-7-2024.*
- 10 Apesar da notificação 5-12-2023 e dos despachos de 2-2-2024 e 28-5-2024, a Requerida não procedeu à junção do processo administrativo instrutor nem justificou a omissão.

#### A posição e os fundamentos da Requerida (AT)

- 11 Os fundamentos invocados pela Requerida assentam essencialmente e em breve síntese, na divergência quanto à obrigatoriedade da Câmara Municipal reconhecer ou não que a empreitada de reabilitação urbana se enquadra no âmbito de uma ORU.
- 12 Assim é que entende a AT, ao contrário da Requerente, que é necessária a certificação ou reconhecimento camarário de que a empreitada se enquadra no âmbito duma ORU para poder o contribuinte beneficiar da tributação à taxa reduzida (6%) de IVA, considerando que beneficiam de taxa reduzida de IVA as empreitadas de reabilitação urbana, *“(…) tal como definidas em diploma específico, realizadas em imóveis ou espaços públicos localizados em áreas de reabilitação urbana (...) delimitadas nos termos legais, ou no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional (...)”* – cfr 2.23, da Lista I, anexa ao Código do IVA.
- 13 Ou seja: considera a Requerida, em conclusão, que a certificação municipal de que o projeto ou contrato de empreitada se integra numa ARU e consubstancia uma ORU, constitui condição indispensável para a aplicação da taxa reduzida de IVA.

## II – Saneamento

- 12 O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objeto do processo (cf. artigos 2.º, n.º 1, a) e 5.º do RJAT).
- 13 O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, al. a), do RJAT.

- 14 As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112- A/2011, de 22 de março, na redação da Portaria n.º 287/2019, de 3 de setembro).
- 15 O processo não enferma de nulidades que o invalidem.
- 16 Cumpre, pois, apreciar e decidir.

### III – Fundamentação

#### A - Matéria de facto

##### §1. Factos provados

17 Com relevo para a decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

17.1 A Requerente é uma sociedade comercial por quotas que, no âmbito da sua atividade, se dedica (i) à construção, reabilitação, promoção, gestão e administração de bens imóveis próprios ou alheios, incluindo a gestão, administração e exploração de empreendimentos turísticos, hoteleiros e estabelecimentos de alojamento local; (ii) à compra e venda e/ou locação de bens imóveis e a revenda dos adquiridos para esse fim e (iii) à prestação de serviços de consultoria económica e financeira em qualquer uma das vertentes referidas.-  *cfr. doc. n.º 1 – certidão permanente* <sup>2</sup>...

17.2 ...praticando operações que conferem direito a dedução de IVA e outras que não conferem esse direito (isentas sem direito a dedução).

17.3 É um sujeito passivo misto para efeito de Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA), encontrando-se enquadrada nos registos da Autoridade Tributária, no regime de periodicidade trimestral, de acordo com a alínea b), do n.º 1 do artigo 41.º do CIVA;

17.4 Em 10/12/2021, a Requerente, na qualidade de dona de obra, celebrou com a sociedade B..., Lda, NIPC..., esta na qualidade de Empreiteiro Geral, um contrato de empreitada. -  *cfr. doc. n.º 2 – ...*

---

<sup>2</sup> Todos os documentos referidos sem qualquer outra menção, são documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral.



- 17.5 ...contrato que tinha como objeto a construção de um edifício multifamiliar no prédio sito na Rua ..., n.º ..., em Aveiro, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ..., descrito na Conservatório do Registo Predial de Aveiro sob o número ... .
- 17.6 A propriedade do prédio encontra-se registada a favor da Requerente.-  
*cf. doc. n.º 3*
- 17.7 Para a referida construção do edifício projetado, a Câmara Municipal de Aveiro – enquanto entidade competente – emitiu à Requerente licenças por despachos de 20/01/2021 e de 24/11/2021, proferidos pela Vereadora do Pelouro de Obras Particulares com competências delegadas, a que corresponde o alvará de licenciamento de obras de construção n.º 15/2022- *cf. documento n.º 4.*
- 17.8 O edifício multifamiliar construído destina-se a habitação e...
- 17.9 ...foi construído com emprego das mais recentes técnicas de construção civil e materiais de construção de qualidade, primando pelo bom isolamento sonoro e térmico, com ligação a todos os serviços essenciais (água, eletricidade, gás, saneamento e telecomunicações), instalação de uma rede de prevenção de incêndio e...
- 17.10 ... incluindo em cada fração as divisões necessárias para a habitação familiar.
- 17.11 A construção do edifício respeitou integralmente o projeto que foi apresentado pela Requerente junto da Câmara Municipal de Aveiro, e face ao qual esta atribuiu a licença para construção.
- 17.12 O supra identificado prédio localiza-se em Área de Reabilitação Urbana (ARU), conforme deliberação da Assembleia Municipal de Aveiro de 09/09/2016, proposta pela Câmara Municipal e publicada no Diário da República, 2ª série, n.º 183, de 22 de setembro de 2016, nos termos do Aviso n.º 11614/2016. – *cf. documento n.º 5 – certidão ARU emitida pela Câmara Municipal de Aveiro*
- 17.13 A ORU (operação de reabilitação urbana) a desenvolver na referida ARU de 2016 – foi aprovada por deliberação da Assembleia Municipal de Aveiro de 12/11/2019, proposta da Câmara Municipal, e publicada no Diário da República, 2ª série, n.º 237, de 10 de dezembro de 2019, nos termos do Aviso n.º 19819/2019, encontrando-se disponível para consulta pública no site da Câmara Municipal de Aveiro  
([https://www.cmaveiro.pt/cmaveiro/uploads/writer\\_file/document/886/oru\\_p\\_eru.pdf](https://www.cmaveiro.pt/cmaveiro/uploads/writer_file/document/886/oru_p_eru.pdf) – *cf. documento n.º 6 – ORU*)

- 17.14 A citada ORU é aplicável a toda a sobredita ARU delimitada em 22/06/2016
- 17.15 A Câmara Municipal de Aveiro emitiu a licença para construção do edifício em apreço após a aprovação da ARU e da ORU.
- 17.16 No âmbito do referido contrato de empreitada, a empreiteira emitiu à requerente e dona da obra, para pagamento, as seguintes faturas:
- Fatura n.º 2022/8, emitida em 28/02/2022, no valor, sem IVA, de € 102.550,90;
  - Fatura n.º 2022/16, emitida em 30/03/2022, no valor, sem IVA, de € 42.228,16;
  - Fatura n.º 2022/27, emitida em 28/04/2022, no valor, sem IVA, de € 77.454,68;
  - Fatura n.º 2022/37, emitida em 30/05/2022, no valor, sem IVA, de € 77.418,24;
  - Fatura n.º 2022/46, emitida em 28/06/2022, no valor, sem IVA, de € 96.324,86;
- cfr. documentos n.º 7 a 11 –
- 17.17 Estas faturas encontram-se pagas... – Cfr Docs n.ºs 7 a 19, juntos com o pedido pronúncia...
- 17.18 ...competindo à Requerente, na qualidade de aquirente dos serviços de construção civil, auto liquidar e entregar o imposto devido por efeito da emissão das faturas referidas
- 17.19 Na declaração periódica de IVA relativa ao primeiro trimestre do ano de 2022, identificada pelo n.º..., submetida em 04/05/2022, a Requerente declarou como base tributável de transmissões de bens e prestações de serviços em que liquidou imposto à taxa normal de 23%, o montante de 144.779,06 €, que corresponde à soma dos valores das faturas 2022/08 e 2022/16, no valor respetivamente de 102.550,90 € e 42.228,16 €, emitidas pela Empreiteira Geral, sem IVA...
- 17.20 ...tendo apurado imposto a favor do Estado no montante de 33.299,18 €.  
– cfr. documento n.º 20 – DPIVA primeiro trimestre de 2022,
- 17.21 Tendo entregue ao Estado o valor de 31.082,80 €, porquanto ao valor liquidado subtraiu o montante do imposto a reportar constante do campo 61 da DPIVA. – Cfr. documento n.º 21 – Guia
- 17.22 Na declaração periódica de IVA relativa ao segundo trimestre do ano de 2022, identificada pelo n.º ..., submetida em 19/08/2022, a Requerente declarou como base tributável de transmissões de bens e prestações de serviços em que liquidou imposto à taxa normal de 23%, o montante de 251.197,78 €, que corresponde à soma dos valores das faturas 2022/027, 2022/37 e 2022/46, no valor respetivamente de 77.454,68 €, 77.418,24 € e 96.324,86 €, emitidas pela Empreiteira Geral, sem IVA, tendo apurado imposto a favor do Estado no montante de 57.775,50 €. – cfr. documento n.º 22 – DPIVA segundo trimestre de 2022/10...

- 17.23** ... que entregou ao Estado – *Cfr. documento n.º 23 – Guia*
- 17.24** Nas referidas DPIVA a requerente não deduziu IVA e, ulteriormente...
- 17.25** ...invocou erro na determinação da concreta norma legal aplicável ao seu caso, o que terá conduzido à autoliquidação de IVA à taxa normal de 23%, ao invés de IVA à taxa reduzida de 6%;
- 17.26** Concretamente: na DPIVA do primeiro trimestre do ano de 2022 a Requerente liquidou IVA no valor de 33.299,18 €, correspondente à aplicação da taxa de 23% sobre a base tributável de 144.779,06 €...
- 17.27** ...quando, segundo alega, devia ter liquidado o valor de 8.686,74 € (144.779,06 € x 6%)...
- 17.28** ...conduzindo a conseqüente excesso de 24.612,44 €.
- 17.29** E na DPIVA do segundo trimestre de 2022 liquidou o valor de 57.775,50 €, correspondente à aplicação da taxa de 23% sobre a base tributável de 251.197,78 €...
- 17.30** ...quando, segundo alega, deveria ter liquidado o valor de 15.071,87 € (251.197,78 € x 6%)...
- 17.31** ...conduzindo a um conseqüente excesso de 42.703,63 €.
- 17.32** A Requerente apresentou reclamação graciosa das citadas autoliquidações, ao abrigo do disposto no artigo 131.º, n.º 1 do CPPT, artigos 9.8º, n.º 2, 78.º, n.º 6, e 97.º, n.º 3, todos do CIVA...
- 17.33** ...reclamação graciosa que foi indeferida pela AT com os seguintes fundamentos: (i) a não entrega pela Requerente de uma declaração emitida pela Câmara Municipal de Aveiro a certificar que o projeto se enquadra no âmbito da operação de reabilitação urbana (ORU); (ii) a falta de junção dos comprovativos de pagamento das faturas.
- 17.34** Mais concretamente: na decisão da reclamação graciosa, a AT alega os seguintes fundamentos para o indeferimento: *“Em projeto de decisão, foi referido que, «ora de acordo com a Informação Vinculativa n.º 22521, (...) a localização de um prédio em área de reabilitação urbana não constitui, por si só, condição bastante para afirmar que as operações sobre ele efetuadas se subsumem no conceito de reabilitação urbana constante do respetivo regime jurídico e, conseqüentemente, possa beneficiar da aplicação da taxa reduzida de imposto». Por sua vez, a entidade competente para certificar que determinado projeto se enquadra no âmbito de uma operação de reabilitação urbana, nos termos do Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro (1), é a Câmara Municipal da respetiva área.1 (...) Face ao exposto, caso a Câmara Municipal de Aveiro esteja em condições de certificar e*

*certifique que, nos termos do citado diploma legal, o projeto em referência: b) consubstancia uma operação de reabilitação urbana, ser-lhe-ão verificados os restantes condicionalismos (nomeadamente tratar-se de empreitada), aplicável a taxa reduzida do imposto, a que se refere a al. a) do n.º 1 do art.º 18.º do CIVA”.*

**17.35** Ou seja: considera a AT que a verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA só pode ser aplicada se estiverem reunidas três condições:

- Que se esteja perante uma empreitada como definida no artigo 1207.º do Código Civil;
- Que a mesma seja realizada em imóvel localizado em ARU legalmente delimitada e cuja operação de reabilitação esteja devidamente aprovada e
- Que a Câmara Municipal respetiva, certifique que a empreitada em causa se enquadra no âmbito da respetiva operação de reabilitação urbana.

**17.36** O presente pedido de pronúncia arbitral foi apresentado no CAAD em 19-9-2023.

## §2. Factos não provados

**18** Não se surpreendem outros factos essenciais para o objeto do litígio, provados e/ou não provados.

## §3. Fundamentação da matéria de facto

**19** Ao Tribunal incumbe o dever de selecionar os factos que interessam à decisão e discriminar a matéria que considerada provada e declarar a que, se for o caso, se considera não provada, não tendo de se pronunciar sobre todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes nem sobre os argumentos ou razões e/ou conclusões destas – Cfr., designadamente, os artigos 123.º, n.º 2, do CPPT e 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1, als. a) e e), do RJAT e da jurisprudência há muito consolidada sobre esta matéria [cf, v. g., Acórdão do STA de 14-3-2018, no Proc nº 0716/13/2ª Secção, assim sumariado: *é entendimento pacífico e corrente que o Tribunal não tem de apreciar ou conhecer todos os argumentos ou considerações que as partes tenham produzido. Isto porque uma coisa são as questões submetidas ao tribunal e outra são os argumentos que se usam na sua defesa. Sendo que só têm dignidade de questões as pretensões processuais formuladas pelas partes ao tribunal e não os argumentos por elas usados em defesa das mesmas, não*

*estando assim o tribunal vinculado a apreciar todos os argumentos utilizados pelas partes)*

- 20 Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são os que se deixaram assinalados e foram selecionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é determinada tendo em conta as várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, conforme decorre da aplicação conjugada do artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, e), do RJAT.
- 21 Teve o Tribunal em conta para formar a sua convicção, as posições assumidas pelas partes no processo e a prova documental junta aos autos, designadamente os documentos assinalados, juntos pela Requerente e não impugnados pela parte contrária.

### III - Fundamentação (cont)

#### B - O Direito

- 22 As taxas de IVA constam do artigo 18.º do Código do IVA (CIVA), sendo de 6% a aplicável às importações, transmissões de bens e prestações de serviços constantes da lista I anexa ao CIVA.
- 23 Em causa nos autos está uma questão já apreciada pelos Tribunais, designadamente os constituídos no âmbito do CAAD – cfr., *v. g.*, as decisões proferidas nos processos do CAAD n.ºs 354/2023-T, 947/23023-T, 603/2022-T, 137/2022-T, 93/2023-T, 517/2023-T, 295/2022-T, 404/2022-T e 517/2023-T, todas publicadas no *site do CAAD* ([www.caad.org.pt](http://www.caad.org.pt))
- 24 Trata-se então da questão de saber se, para beneficiar da taxa reduzida de IVA (6%) numa empreitada de reabilitação urbana em zona definida como tal, deve o contribuinte apresentar prova documental idónea emitida pelo órgão executivo do Município em que é realizada a empreitada, designadamente comunicação de que esta assim foi qualificada e aprovada.

Vejamos então a questão e, a final, qual a melhor interpretação dessa disposição, quando impõe que sejam reunidos para a aplicação da taxa reduzida de IVA os respetivos requisitos: (i) tratar-se de empreitada; (ii) esta ser de reabilitação urbana e (iii) o imóvel ou imóveis estarem localizadas em área de reabilitação urbana (ARU).

- 25 Dispensando desenvolvimentos sobre o conceito civilístico, transposto para o domínio fiscal, de *empreitada*” (art.º 1207.º, do CC e art.º 11.º-2, da LGT) - que, no caso, não é objeto de controvérsia pois nenhuma das partes põe em causa que se está perante um contrato de empreitada - , a questão que se coloca para efeitos fiscais é relativa ao conceito de reabilitação urbana.
- 26 Adiante-se desde já que este Tribunal seguirá de muito perto por com ela concordar, a jurisprudência arbitral que se julga maioritária incluindo, pela clareza, as posições da Professora Clotilde Celorico Palma<sup>3</sup> e da Doutora Catarina Belim - Cfr Decisões nos Procs CAAD n.ºs 295/2022-T e 517/2023-T.<sup>4</sup>
- 27 Para surpreender o conceito de reabilitação urbana torna-se necessário senão mesmo indispensável trazer à colação o Dec-Lei n.º 307/2009, alterado pelo DL n.º 66/2019, que aprovou o denominado *“Regime Jurídico da Reabilitação Urbana”* (RJRU), com redação anterior aos DL’s n.ºs 56/2023 e 10/2024.
- 28 Assim é que, à luz do citado RJRU, define-se como 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, sendo 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 de edifícios (…)”*
- 29 Na mencionada lista I anexa ao Código do IVA, lista que elenca, lembrem-se, os bens e serviço sujeitos à taxa reduzida (6%), considerando nesse elenco - verba 2.23 - as *“(…) empreitadas de reabilitação urbana, tal como definidas em diploma específico, realizadas em imóveis ou em espaços públicos localizados em áreas de reabilitação urbana (…)* delimitadas, nos termos legais, ou no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional (…)”(redação em vigor em 2022 - Lei n.º 64-A/2008).
- 30 Ora não perdendo de vista que, em sede interpretativa - histórica, sistemática e atualista-, não pode nunca o intérprete afastar-se da regra ou princípio da correspondência verbal mínima, ainda que imperfeitamente expressa, entre essa interpretação e a letra da lei - cfr artigo 9.º-2, do Código Civil (CC) -, ter-se-á, à luz do exposto, extrair como válida e decorrente do teor literal da verba 2.23, da lista anexa ao CIVA, uma interpretação que admita como exigível ao contribuinte para usufruir da taxa reduzida de IVA relativamente a empreitada em ARU, a prova, perante a AT, de aprovação do licenciamento da empreitada (ORU) pela Câmara Municipal respetiva (ou entidade gestora, no âmbito de poderes delegados, de harmonia com o RJUE) - Cfr artigo 4.º, do RJUE (Regime Jurídico de Urbanização e Edificação, aprovado pelo DL n.º 555/99).

<sup>3</sup> Cfr também, da autoria desta reputada especialista em IVA, *“O Conceito de Reabilitação Urbana para Efeitos da Aplicação da Taxa Reduzida do IVA”* in Revista Eletrónica de Fiscalidade da AFP, Ano V, nº 1.

<sup>4</sup> Ver ainda Fernanda Paula Oliveira, *“O IVA na Reabilitação Urbana”*, in Revista de Direito Administrativo, Ano VI, nº 17 - 2517

- 31 Pois bem: a verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, não utiliza, não contém nem emprega, em nenhum momento, o conceito de “*operação de reabilitação urbana*” (ORU) e muito menos contém, nem implícita nem explicitamente, a remissão para qualquer certificação pela Câmara Municipal que consubstancie essa operação concreta de reabilitação.
- 32 Pelo contrário, o conceito de reabilitação acolhido revela-se intencionalmente amplo, abrangendo, inclusive, construção nova, sempre sem exigência de comprovação ou certificação de aprovação de ORU.
- 33 Com efeito inexistente na citada verba 2.23, qualquer exigência de certificação de que um determinado projeto ou empreitada consubstancie uma operação de reabilitação urbana.
- 34 No caso dos autos, comprova-se a empreitada em ARU e a aprovação ou enquadramento do projeto respetivo no âmbito da ORU conforme deliberação da Assembleia Municipal de Aveiro de 09/09/2016, proposta pela Câmara Municipal e publicada no Diário da República, 2ª série, n.º 183, de 22 de setembro de 2016, nos termos do Aviso n.º 11614/2016. – cfr. documento n.º 5 – certidão ARU emitida pela Câmara Municipal de Aveiro
- 35 Mais ficou demonstrado que a ORU foi aprovada por deliberação da Assembleia Municipal de Aveiro de 12/11/2019, proposta da Câmara Municipal, e publicada no Diário da República, 2ª série, n.º 237, de 10 de dezembro de 2019, nos termos do Aviso n.º 19819/2019, encontrando-se disponível para consulta pública no site da Câmara Municipal de Aveiro e que a ORU é aplicável a toda a ARU delimitada em 22-6-2016.  
[https://www.cmaveiro.pt/cmaveiro/uploads/writer\\_file/document/886/oru\\_peru.pdf](https://www.cmaveiro.pt/cmaveiro/uploads/writer_file/document/886/oru_peru.pdf) – cfr. documento n.º 6 – ORU)...
- 36 Tão pouco o facto de ser a ORU aprovada nos três anos subsequentes, como é o caso, à aprovação da delimitação da ARU, tem qualquer relevância negativa para a questão *sub judicio* porquanto e tal como resulta da RJRU (artigo 15.º) a aprovação de uma ARU pode não ter lugar em simultâneo com a aprovação da ORU a desenvolver nessa área, desde que ocorra (a aprovação da ORU) nos três anos subsequentes ao da aprovação da ARU<sup>5</sup>.
- 37 Foi apenas porque não foi apresentada à AT a certificação pela Câmara Municipal de Aveiro de que o projeto da empreitada mencionada se enquadrava no âmbito da ORU, que foi denegada a redução da taxa de IVA à luz da verba 2.23 da lista anexa ao CIVA e indeferida a reclamação graciosa objeto dos autos.
- 38 Trata-se de indeferimento ilegal, como se viu, na medida em que enferma de erro de direito sustentado em interpretação não permitida da norma contida na citada verba 2.23 em vigor à data e anterior à alteração da redação dessa norma por via legal, numa tentativa de aproximação à interpretação administrativa anterior da AT (cfr., v.g. ponto 38, da Informação Vinculativa n.º 22521, da DSIVA).

<sup>5</sup> Sobre esta matéria e mais desenvolvidamente, cfr. o Acórdão Arbitral proferido no Proc n.º 137/2022-T, do CAAD, publicado em [www.caad.org.pt](http://www.caad.org.pt) e Clotilde Celorico Palma, ob. citada.



## IV Decisão

Pelo exposto, decide este Tribunal julgar totalmente procedente o pedido e, em consequência:

- a) Anular, por ilegalidade (i) a supra identificada decisão de indeferimento da reclamação graciosa e (ii) os atos de autoliquidação de IVA refletidos nas declarações periódicas n.ºs ... e ..., relativas ao 1.º e 2.º trimestre do ano de 2022 e
- b) Condenar a Requerida nas custas, atento o seu total decaimento.

### Valor do processo

Em conformidade com o disposto no artigo 306.º, n.º 2 do CPC, no artigo 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT [« 1- Os valores atendíveis, para efeitos de custas ou outros previstos na lei, para as ações que decorram nos tribunais tributários, são os seguintes: a) Quando seja impugnada a liquidação, o da importância cuja anulação se pretende (...)»], e no artigo 3, n.º 2 do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária [«O valor da causa é determinado nos termos do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário»], fixa-se o valor do processo em € 88.858,30 indicado pela Requerente sem contestação pela Autoridade Tributária.

### Custas

Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22, n.º 4 do RJAT, no artigo 4.º, n.º 4 e na Tabela I (anexa) do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o montante de custas é fixado em € 2.754,00, a cargo da Requerida conforme decidido supra.

- Notifique-se.

Lisboa, 9 de agosto de 2024

*José Poças Falcão*  
(Presidente do Tribunal Arbitral e Relator)

*Clotilde Celorico Palma*  
(Árbitra- Adjunta)



*Arlindo José Francisco*  
(Árbitro Adjunto)