



### **1.1. Do pedido**

Refere a Requerente sobre o pedido:

*“Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, a Requerente pretende que o Tribunal Arbitral se pronuncie sobre a (i)legalidade dos atos de liquidação de IVA referentes ao ano de 2020, consubstanciados nos atos tributários que lhe estão subjacentes e acima melhor identificados, com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação dos mesmos.*

A Requerente termina o PPA formulando o pedido:

*“NESTES TERMOS e nos demais de Direito, deve o presente pedido de constituição de Tribunal Arbitral e de pronúncia arbitral ser julgado procedente, sendo declarada a ilegalidade e consequente anulação dos atos tributários em causa nos autos com todas as consequências legais, nomeadamente, o reembolso dos montantes indevidamente pagos no valor global de € 82.365,74, acrescido dos correspondentes juros indemnizatórios.”*

### **1.2. Tramitação processual**

Em 10-10-2024 a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral o qual foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 11-10-2024 e automaticamente notificado à AT.

A Requerente procedeu à pela designação de árbitro, tendo nomeado a Prof.<sup>a</sup> Doutora Clotilde Celorico Palma.

Em 29-10-2024 a Requerida designou representantes processuais os juristas Dr. ... e Dr. ... e a 03-02-2025, e designou como árbitro a Dra. Sofia Ricardo Borges.

Os árbitros designados pelas partes remeteram para o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD a designação do Presidente do Tribunal Arbitral.

A 03-02-2025, o Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou para Presidente do Tribunal Arbitral a Prof.<sup>a</sup> Doutora Regina de Almeida Monteiro, que, na mesma data, aceitou o encargo.

Em 03-02-2025, foram as partes notificadas da designação dos árbitros a que não se opuseram. Assim, em conformidade com a alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 21-02-2025.

Notificada nos termos e para efeitos do disposto no artigo 17.º do RJAT, a Requerida em 01-04-2025, apresentou Resposta e juntou o Processo Administrativo (PA).

Por despacho de 02-04-2025 foi decidido dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, concedendo às partes a possibilidade de apresentarem alegações no prazo simultâneo de 20 dias contados desde a data da notificação desse despacho.

Em 23-04-2025 a Requerente apresentou alegações escritas.

A Requerida em 07-05-2025 apresentou alegações escritas.

Em 15-05-2025 a Requerente veio aos autos juntar uma decisão arbitral e a 16-05-2025 a AT juntou um requerimento e um acórdão.

Por despacho de 23-05-2025 foi determinado o desentranhamento dos requerimentos da Requerente e da Requerida indevidamente juntos, por se tratar de questões de Direito.

## **2. Posição das Partes**

### **2.1. Da Requerente**

Entende a Requerente que:

*“Com relevo para a discussão nos presentes autos, no elenco de serviços sujeitos à taxa reduzida de IVA, previsto na Lista I, constam, na Verba 2.23, “[e]mpreitadas 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.”*

*Da leitura da letra da lei, retira-se, portanto, que constituem conditio sine qua non para a aplicação da verba 2.23 (i) a existência de uma empreitada; (ii) de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico; (iii) realizada em imóvel ou espaços públicos localizados em ARU, legalmente delimitada. Tendo em consideração que o Código do IVA não apresenta uma definição de empreitada e que o n.º 2 do artigo 11.º da LGT preceitua que “sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm”, haverá que recorrer ao conceito de empreitada previsto no artigo 1207.º do Código Civil, segundo o qual “[e]mpreitada é o contrato pelo qual uma das partes se obriga em relação à outra a realizar certa obra, mediante um preço.”*

## 2.2. Da Requerida

Na Resposta a AT refere nomeadamente o seguinte:

“(…)

*Para a aplicação desta verba, importa que se verifiquem os seguintes condicionalismos:*

- *Tratar-se de uma empreitada;*
- *De reabilitação urbana;*
- *Realizada em imóveis localizados em ARU, ou*
- *No âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse nacional (não aplicável ao caso em concreto)”.*

*No caso em análise não se colocou em causa que se trata, de contrato de empreitada realizado sobre bens imóveis, nem que tais imóveis se localizassem em Área de Reabilitação Urbana (adiante ARU).*

*Não resultou no entanto provado, que para aqueles imóveis, na data dos factos se encontrasse aprovada qualquer Operação de Reabilitação Urbana (adiante ORU).*

*É até confessado pela Requerente, que para a ARU em questão (...), não existia ORU pré aprovada, defendendo a Requerente, no entanto, que a inexistência de pré aprovação de ORU para aquela ARU é irrelevante para efeitos de aplicação da taxa reduzida de imposto.*

*Assim, deve ser julgado provado que para a ARU onde se situam os imóveis objecto das empreitadas aqui em apreço, a ARU..., não existia qualquer ORU aprovada (cfr. RIT e, confissão da Requerente).*

“(…)

*O n.º 1 do art.º 7.º do RJRU determina que a reabilitação urbana em áreas definidas como tal é promovida pelos municípios, resultando da aprovação: a) da delimitação de ARU e da b) ORU a desenvolver nas áreas determinadas de acordo com a alínea anterior, através de instrumento próprio ou de um plano pormenor de reabilitação urbana.*

*O decreto-lei em referência esclarece, assim, que estamos perante uma reabilitação urbana apenas quando se verificar a aprovação destes dois requisitos/instrumentos: ARU e ORU.*

*No entanto, conforme já ficou claro, para que se trate de uma empreitada de reabilitação urbana, “tal como definida em diploma específico”, não é suficiente que se trate de uma empreitada localizada numa ARU, pois de acordo com a alínea b) do n.º 1 art.º 7.º do RJRU, a reabilitação urbana resulta da aprovação da ORU a desenvolver nas ARU, através de instrumento próprio ou de um plano pormenor de reabilitação urbana.”*

*Salienta-se, ainda, que, de acordo com o n.º 4 do art.º 7.º do mesmo diploma, a cada ARU corresponde uma ORU, tanto mais que uma vez aprovada a ARU, esta caduca se, no prazo de três anos, não tiver sido aprovada a ORU correspondente, conforme estatui o art.º 15.º do mesmo diploma.*

*Logo, é condição necessária que o imóvel se encontre localizado numa ARU delimitada nos termos legais, situação que nos casos identificados se verifica.*

*Contudo, a localização de um prédio numa ARU 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 do imposto, sendo igualmente necessária a aprovação da correspondente ORU.*

*O sujeito passivo não demonstrou que houvesse uma ORU aprovada para as obras em causa.”*

### **3. Saneamento**

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, as Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e nos artigos 1.º a 3.º da n.º 112- A/2011, de 22 de março (Portaria de Vinculação).

### **4. Matéria de facto**

#### **4.1. Factos provados**

a) A Requerente é uma sociedade por quotas que tem como objeto social operações que incidam sobre bens imóveis, designadamente, a construção, incorporação de benfeitorias, compra e venda e revenda dos adquiridos para esse fim, permuta, gestão e administração de bens imóveis, próprios e de terceiros, arrendamento e prestação de serviços de arquitetura, engenharia e construção civil e atividades conexas.

b) Em 2020, no âmbito da sua atividade, e com relevância para os presentes autos, a Requerente adquiriu serviços de construção civil tendentes à reabilitação do Imóvel do ..., sito no ..., n.ºs ..., ... e ..., e do Imóvel sito na Rua ..., n.ºs..., ..., ... e Rua ..., n.º ....; (cfr. doc. 2 junto com o PPA).

c) A Câmara Municipal do Porto atestou que os imóveis em causa localizam-se em Área de Reabilitação Urbana, (ARU), mais concretamente na ARU da ..., e que para o local foram

emitidos alvarás de licença de utilização, e de licença de obras de alteração e ampliação; (cfr. doc.s 2 e 3 juntos com o PPA).

**d)** Relativamente ao Imóvel do ..., o Município do Porto declarou, a 24.04.2024, que:

*“Para efeitos de benefícios fiscais (aplicação da taxa reduzida de 6% prevista na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA), declara-se que o prédio localizado no ..., n.ºs..., ..., ..., da união de freguesias de ..., ... e ..., insere-se em ARU (ARU da ...) com delimitação aprovada ao abrigo do n.º 1 do artigo 13.º do RJRU. Para o local foi emitido o alvará de utilização n.º ALV/.../09/DMU, o alvará de licença de obras de alteração e ampliação n.º .../90 emitido em 07/09/1990, o alvará de licença de obras de ampliação e alteração n.º ALV/.../09/DMU emitido em 25/02/2009 e o alvará de licença de obras de alteração n.º NUD/.../2021/CMP emitido em 21/09/2021.*

*As obras realizadas enquadram-se no âmbito de uma operação de reabilitação urbana, por concorrem para os objetivos traçados para a ARU da ..., na medida em que se trata de uma intervenção integrada sobre o tecido urbano existente acrescentando valor ao património edificado, nos termos previstos no RJRU, na sua atual redação.”;* (cfr. doc. 2 junto com o PPA).

**e)** No que se refere ao Imóvel sito na Rua do ... Município do Porto declarou, a 24.04.2024, que:

*“Para efeitos de benefícios fiscais (aplicação da taxa reduzida de 6% prevista na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA), declara-se que o prédio localizado na Rua ..., n.ºs..., ..., ... e Rua..., n.º ..., da união de freguesias de..., ... e ..., insere-se em ARU (ARU da ...) com delimitação aprovada ao abrigo do n.º 1 do artigo 13.º do RJRU. Para o local foi emitido o alvará de utilização n.º NUD/.../2019/CMP e o alvará de licença de obras de ampliação e alteração n.º ALV/.../17/DMU, emitido em 2017/10/18. As obras realizadas enquadram-se no âmbito de uma operação de reabilitação urbana, por concorrem para os objetivos traçados para a ARU da ..., na medida em que se trata de uma intervenção integrada sobre o tecido urbano existente acrescentando valor ao património edificado, nos termos previstos no RJRU, na sua atual redação.”* (cfr. doc. 3 junto com o PPA).

**f)** A Requerente autoliquidou o IVA à taxa reduzida de 6%, relativamente aos serviços de construção civil prestados pelos fornecedores B..., Lda. e C...Lda. relacionados com os aludidos imóveis do ... e da Rua ...; (cfr. PPA e RIT)

**g)** Em 2023, a Requerente foi objeto de um procedimento de inspeção tributária, de âmbito parcial em sede de IRC e IVA, por referência ao ano de 2020, realizado pelos Serviços de

Inspeção Tributária da Direção de Finanças do Porto, credenciado pela Ordem de Serviço nº OI2023... .

**h)** Por requerimento de 24-04-2024 a Requerente exerceu o seu direito de audição prévia; (cfr. doc. 5 junto com o PPA).

**i)** A AT manteve as correções em sede de IVA, tendo considerado que *“não basta que esteja em causa obra de reabilitação urbana localizada em área delimitada nos termos legais, pois só após a aprovação de uma Operação de Reabilitação Urbana (ORU) para a Área de Reabilitação Urbana (ARU), é que é possível qualificar a obra de requalificação como sendo de reabilitação urbana, podendo apenas nessa situação beneficiar da taxa reduzida prevista na verba 2.23 da Lista I do CIVA”, e referido, entre o mais, que “as mais recentes informações vinculativas confirmam esta posição”;* (cfr. RIT)

**j)** A AT concluiu que *“a A... deveria ter autoliquidado imposto à taxa normal do IVA (23%) nos serviços de construção civil que lhe foram prestados e facturados pelos fornecedores B... Ld.a e C... Ld.a, no decorrer dos exercícios de 2019 a 2020, pelo que, relativamente a estas operações, se apura imposto em falta no exercício de 2020 no valor global de € 72.332,56 (...)”* (cfr. RIT).

**k)** Consta do RIT nomeadamente, além do mais, o seguinte:

*“IVA*

*Nos termos do art.º 2.º n.º 1 al. j) do Código do IVA são sujeitos passivos do IVA «as pessoa singulares ou colectivas referidas na alínea a) que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confirmem o direito à dedução total ou parcial do imposto, quando sejam adquirentes de serviços de construção civil, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada ou subempreitada».*

*Significa isto que nos casos aí previstos, há inversão do sujeito passivo, cabendo ao adquirente a liquidação e entrega do imposto que se mostre devido.*

*Pelos elementos disponíveis, a A... suportou e não deduziu qualquer valor do IVA tanto nas operações em que houve inversão do sujeito passivo como nas restantes, por não ter praticado operações fora do âmbito do regime de isenção previsto no art.º 9.º do CIVA.*

*Contudo, na autoliquidação de IVA pelos serviços de construção civil que lhe foram facturados, a A... aplicou a taxa reduzida (6%) do IVA nas facturas de operações de construção civil afectas aos imóveis sites no “...” – realizadas pela firma C... Ld.<sup>a</sup> -, no “...” – executadas pelo fornecedor B... Ld.<sup>a</sup> – e no “...” – a cargo da empresa D... Ld.<sup>a</sup> -, tendo no ano de 2020 autoliquidado IVA no montante global de*

€25.663,95, conforme se discrimina no quadro seguinte, ao abrigo do disposto na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA:

Quadro 16 - Facturas com IVA autoliquidado a 6% do ano de 2020 (valores em euro)

Factura		Fornecedor		Valor	Taxa	IVA autoliquidado
N.º	Data	NIF	Designação			
12	2020-01-31		B... Ld. <sup>a</sup>	21 132,00	6%	1 267,92
19	2020-02-28		B... Ld. <sup>a</sup>	16 162,21	6%	969,73
28	2020-03-31		B... Ld. <sup>a</sup>	17 922,90	6%	1 075,37
80	2020-04-23		D... 2 Ld. <sup>a</sup>	2 247,30	6%	134,84
35	2020-04-30		B... Ld. <sup>a</sup>	18 935,71	6%	1 136,14
44	2020-05-31		B... Ld. <sup>a</sup>	40 470,58	6%	2 428,23
54	2020-06-30		B... Ld. <sup>a</sup>	40 834,80	6%	2 450,09
62	2020-07-31		B... Ld. <sup>a</sup>	68 303,35	6%	4 098,20
65	2020-08-28		B... Ld. <sup>a</sup>	44 494,72	6%	2 669,68
72	2020-09-30		B... Ld. <sup>a</sup>	31 969,50	6%	1 918,17
82	2020-10-31		B... Ld. <sup>a</sup>	32 360,34	6%	1 941,62
87	2020-11-30		B... Ld. <sup>a</sup>	38 773,32	6%	2 326,40
124	2020-11-30		C... Ld. <sup>a</sup>	17 797,50	6%	1 067,85
136	2020-12-23		C... Ld. <sup>a</sup>	9 941,00	6%	596,46
101	2020-12-31		C... Ld. <sup>a</sup>	26 387,56	6%	1 583,25
<b>Total 2020</b>				<b>427 732,79</b>		<b>25 663,95</b>

(...)

Assim, feito o enquadramento jurídico-tributário, importa analisar a situação de facto.

A primeira condição para a aplicação da taxa reduzida prevista na verba 2.23 da Lista I anexa do CIVA é a existência de uma empreitada, o que se verifica no caso em análise, atendendo aos elementos recolhidos no decorrer da acção inspectiva.

A segunda condição exige que o prédio a que respeite a operação de reabilitação se situe numa ARU – Área de Reabilitação Urbana e que o respectivo projecto esteja em conformidade com a estratégia ou o programa estratégico previsto na ORU - Operação de Reabilitação Urbana.

No caso do imóvel sito no ... existe uma certidão emitida pelo Município do Porto que explicita tratar-se duma ORU situada numa ARU, pelo que cumpre os requisitos para ser autoliquidado IVA à taxa reduzida (6%).

Quanto às restantes SP apresentou diversos elementos, sendo um deles declaração de localização em ARU para o imóvel localizado no ..., sendo possível confirmar que, para o Município do Porto (entidade responsável), o local em questão insere-se na ARU da ... .

Figura 1 - ARU [redacted]

<p><b>Processo</b> [redacted] /19/CMP</p> <p>Porto, 28-02-2019 [redacted] 19/CMP</p> <p>Requerente: A... Lda.</p> <p>Local: [redacted] (R. [redacted]) [redacted] Rua [redacted]</p>
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

**Assunto: Declaração de localização em ARU**

Para efeitos de benefícios fiscais (aplicação da taxa reduzida de 6% prevista na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA), declara-se que o prédio localizado na Rua [redacted], n.º [redacted] e [redacted] e Rua [redacted] n.º [redacted] da união das Freguesias de [redacted] e [redacted], insere-se na ARU da Foz Velha com delimitação aprovada nos termos do previsto pelo artigo 13.º do RJRU, .....

Com os melhores cumprimentos, [redacted]

*Apresentou também o alvará de licenciamento para o prédio no Largo... , da Direcção Municipal de Urbanismo.*

<p>Direção Municipal de Urbanismo Praça General Humberto Delgado 4049-001 Porto</p>	
<p><b>ALVARÁ DE LICENCIAMENTO DE OBRAS DE ALTERAÇÃO N.º NUD/[redacted] /2021/CMP</b></p> <p><b>PROCESSO N.º NUP/[redacted] 2020/CMP</b></p>	
<p>Nos termos do artigo 74.º do RJUE é emitido o presente alvará de licenciamento de obras de alteração, em nome de A... Lda., Pessoa Coletiva n.º [redacted], que titula o licenciamento das obras que incidem sobre o prédio sito no [redacted], n.ºs [redacted] e [redacted], da união de freguesias de [redacted], [redacted] e [redacted], descrito na Conservatória do Registo Predial do Porto sob o n.º [redacted] /20150626 e inscrito na matriz predial urbana sob o artigo n.º [redacted] da respetiva união de freguesias.</p> <p>As obras, licenciadas por despacho do Senhor Vereador do Pelouro do Urbanismo, Espaço Público e Património, de 2021/07/08, respeitam o disposto no PDM, e apresentam as seguintes características:</p> <p>Tipo de obras a executar: Alteração</p> <p>Características da obra:</p> <p>Área total do prédio: 153,04 m<sup>2</sup>;</p>	

No entanto, os referidos documentos nada esclarecem relativamente ao facto de se tratarem, ou não, de operações de reabilitação urbana, situação que, conforme vimos anteriormente, impossibilita a fruição da taxa reduzida de 6% do IVA.

Assim, nos termos dos art. os 2.º n.º 1 al. j), 8.º n.º 1, 16.º n.º 1 e 18.º n.º 1 al. c), todos do CIVA, verifica-se que a A... deveria ter autoliquidado imposto à taxa normal do IVA (23%) nos serviços de construção civil que lhe foram prestados e facturados pelos fornecedores B...Ld.<sup>a</sup> e C... Ld.<sup>a</sup>, no decorrer dos exercícios de 2019 e 2020, pelo que, relativamente a estas operações, se apura imposto em falta no exercício de 2020 no valor global de €72.332,56, discriminado por factura, conforme quadro seguinte:

Quadro 17 - IVA em falta em 2020 (valores em euro)

Local	Data	Emitente	Base Tributável	IVA autoliquidado:		IVA devido		IVA em falta
			(1)	Taxa (2)	IVA (3)=(1) x (2)	Taxa (4)	IVA (5)=(1) x (4)	(6)=(5) - (3)
	2020-01-31		21 132,00	6%	1 267,92	23%	4 860,36	3 592,44
	2020-02-28		16 162,21	6%	969,73	23%	3 717,31	2 747,58
	2020-03-31		17 922,90	6%	1 075,37	23%	4 122,27	3 046,90
	2020-04-23		2 247,30	6%	134,84	6%	134,84	0,00
	2020-04-30		18 935,71	6%	1 136,14	23%	4 355,21	3 219,07
	2020-05-31		40 470,58	6%	2 428,23	23%	9 308,23	6 880,00
	2020-06-30		40 834,80	6%	2 450,09	23%	9 392,00	6 941,91
	2020-07-31		68 303,35	6%	4 098,20	23%	15 709,77	11 611,57
	2020-08-28		44 494,72	6%	2 669,68	23%	10 233,79	7 564,11
	2020-09-30		31 969,50	6%	1 918,17	23%	7 352,99	5 434,82
	2020-10-31		32 360,34	6%	1 941,62	23%	7 442,88	5 501,26
	2020-11-30		38 773,32	6%	2 326,40	23%	8 917,86	6 591,46
	2020-11-30		17 797,50	6%	1 067,85	23%	4 093,43	3 025,58
	2020-12-23		9 941,00	6%	596,46	23%	2 286,43	1 689,97
	2020-12-31		26 387,56	6%	1 583,25	23%	6 069,14	4 485,89
<b>Total 2020</b>			<b>427 732,79</b>		<b>25 663,95</b>		<b>97 996,51</b>	<b>72 332,56</b>

A factura da D... Ld.<sup>a</sup>, de 2020-04-23, respeita a obras em imóvel sito no ..., tendo sido confirmado, através de certidão da E..., que essa requalificação foi uma ORU numa ARU, pelo que beneficia da taxa reduzida (6%) do IVA.”

“(…) Direito de Audição

(...) Em 2025-05-03 (...) e já após a reunião de regularização, apresentou direito de audição relativamente às correcções de IVA, tendo anexado declarações da Direção Municipal de Desenvolvimento Urbano, da Câmara Municipal do Porto (...).

No entanto, consultado o sítio da E..., verifica-se que, apesar de existirem áreas de reabilitação urbana no local (...) onde os imóveis se situam (figura 3), não se encontra aprovada qualquer ORU (figura 4) nas ARUs em questão: (...)

Consultado o Portal da Habitação, chegamos à mesma conclusão (...).”



Assim, e tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, e como prevê o artigo 110.º do CPPT, a prova documental produzida, consideraram-se provados e não provados com relevo para a decisão, os factos supra elencados.

## 5. Matéria de direito

A questão a decidir nos presentes autos prende-se com a interpretação da Lista I Anexa ao CIVA, e está em causa determinar se a aplicação da taxa reduzida constante da Verba 2.23 da Lista, na versão aplicável, exige a aprovação de uma ORU, como sustenta a AT, ou se, porventura, tal exigência não encontra respaldo na lei, como propugna a Requerente.

Vejamos.

O Supremo Tribunal Administrativo, em 26-03-2025 proferiu o Acórdão de Uniformização de Jurisprudência do Pleno da Secção do Contencioso Tributário, no Processo n.º 12/24.9BALSB, em que decidiu:

“(…)

**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».**

3.2.4.4. Por sua vez, dispõem os artigos 7.º, 8.º, 14.º e 15.º do RJRU (...)

3.2.4.6. 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.

3.2.4.7. 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, n.ºs 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).

3.2.4.8. 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.

3.2.4.9. 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.

3.2.4.10. 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.

3.2.4.11. 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».

3.2.4.12. 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.

3.2.4.13. 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]; (...)

3.2.4.14. 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 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).».

**3.2.4.15.** 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, conseqüentemente, 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.

**3.2.3.16.** Interpretação que sai reforçada pelo elemento 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.

**3.2.3.17. 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).**

**3.2.3.18. 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 infraestruturas 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».**

**3.2.3.19. 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. (...)**

**3.2.3.20. 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.».**

3.2.3.21. 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.».

3.2.3.22. 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.

3.2.3.23. “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.».

3.2.3.24. «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.».

3.2.3.25. 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.

**3.2.3.26. 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. 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. (...)**

(...)

**3.2.4.32. 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.”**

Considerando que a empreitada de reabilitação urbana aqui em causa ocorre, é certo, dentro de uma Área de Reabilitação Urbana (ARU), mas que não ficou provado nos autos que estivesse aprovada e em vigor uma Operação de Reabilitação Urbana (ORU) para a área (ARU) onde se localizam os respetivos imóveis, não pode deixar de ficar comprometida a fruição por parte da Requerente do benefício fiscal previsto na verba 2.23 da Lista I Anexa ao CIVA, e a correspondente aplicação da taxa reduzida de IVA.

De referir que qualquer ORU, depois de aprovada, é enviada para publicação através de aviso na 2.ª série do Diário da República e divulgada na página eletrónica do município, com remessa, em simultâneo, ao Instituto da Habitação e da Reabilitação Urbana, IP, por meios eletrónicos.

Ou seja, as obras em causa nestes autos respeitam a imóveis inseridos na ARU do respetivo município, cuja ORU não se encontra aprovada, pelo que, não existindo ORU aprovada, não se pode enquadrar as referidas obras numa empreitada de reabilitação urbana, “tal como definida em diploma específico”, pelo que, não é aplicável a taxa reduzida do imposto a que se refere a alínea a) n.º 1 art.º 18.º do CIVA, mas sim a taxa normal (23%), definida na alínea c) do mesmo preceito e normativo legal.

Concluindo-se, com base na documentação apresentada pela Requerente, que não havia ORU aprovada para as obras de reabilitação urbana em causa.

Assim as liquidações de IVA em causa que pressupõem a verificação de uma tal condição da exigência de uma ORU aprovada e em vigor não enfermam de qualquer ilegalidade com base na interpretação da Verba 2.23. que preconizamos como boa, e fundada também no Acórdão do STA supramencionado.

Pelo exposto, e com respeito pela função de uniformização da jurisprudência que cabe ao Pleno do STA e em homenagem ao valor **segurança jurídica** daí decorrente, este Tribunal Arbitral, aderindo também ao decidido nesse Acórdão do STA suprarreferido, decide que as liquidações de IVA objeto deste PPA, devem manter-se na ordem jurídica por não enfermarem do vício de violação de lei que lhes é assacado pela Requerente - alínea a) do n.º 1 do artigo 18º do Código do IVA e na Verba 2.23.

## **6. Decisão**

Pelo exposto, o Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar totalmente improcedente o pedido e manter na ordem jurídica as liquidações de IVA em causa;
- b) Julgar improcedente o pedido de reembolso e de pagamento de juros indemnizatórios.

## **7- VALOR DO PROCESSO**

Fixa-se o valor do processo em € 82.365,74 valor atribuído pela requerente e não impugnado pela Requerida de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos

---

Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, este último **ex vi** artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Notifique-se

Lisboa, 12 de agosto de 2025

As Árbitras

(Regina de Almeida Monteiro – Presidente e Relatora)

(Sofia Ricardo Borges – Adjunta)

(Clotilde Celorico Palma – Adjunta e com declaração de voto)

#### Declaração de voto

Com o devido respeito que nos merecem os subscritores do Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (STA) n.º 0430/16, proferido no âmbito de Recurso para Uniformização de Jurisprudência, de 26 de Março de 2025, não podemos concordar com os argumentos expendidos nem com a conclusão a que se chega no mesmo, embora, obviamente, nos encontremos vinculados à mesma.

Como vimos, o STA veio concluir que a aplicação da taxa reduzida de IVA ao abrigo anterior redacção desta verba 2.23 na Lista I anexa ao Código do IVA (CIVA) está reservada a “empreitadas de reabilitação urbana”, sendo que estas só podem ser qualificadas como tal caso

sejam realizadas não apenas dentro de uma Área de Reabilitação Urbana (ARU) mas também no âmbito de uma Operação de Reabilitação Urbana (ORU) em vigor, dando assim razão ao entendimento sufragado pela Autoridade Tributária (AT) neste contexto. O STA vem em resumo decidir que: • *"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.»*

No seu essencial, o sentido da decisão fundamenta-se na interpretação que o STA leva a cabo do Regime Jurídico da Reabilitação Urbana (RJRU), entendendo que uma empreitada, para se inserir no contexto desse Regime, terá de ser efectuada após a aprovação, pelo Município, da delimitação de ARU e da ORU (simples ou sistemática) a desenvolver, através de instrumento próprio ou de um plano de pormenor de reabilitação urbana.

O STA conclui que a referida verba do CIVA, ao fazer referência a “empreitadas de reabilitação urbana”, deverá ser interpretada, com base nos elementos sistemático e teleológico, no sentido de que o legislador terá pretendido delimitar a aplicação da taxa reduzida de IVA em empreitadas alinhadas com os desígnios da reabilitação urbana, ou seja, em empreitadas realizadas em imóveis situados em ARU e para as quais os municípios já tenham definido uma programação estratégica, concretizada em ORU simples ou sistemática.

Queríamos, contudo, deixar nota de que, como sempre defendemos, decidir no sentido proposto colide com a *ratio legis* subjacente à aplicação da taxa reduzida do IVA às empreitadas de reabilitação urbana, assim como com a letra da lei e demais elementos de interpretação das normas jurídicas fiscais. Este Acórdão foi proferido em Recurso de oposição de julgados interposto de uma decisão arbitral, na qual o Tribunal Arbitral decidiu no sentido de apenas poder ser aplicada a taxa reduzida de IVA a uma empreitada em que, para além de o imóvel estar inserido em ARU aprovada, fosse executada no contexto de uma ORU também aprovada, tendo a ora signatária feito voto de vencida – Decisão proferida no Processo n.º 517/2023-T, de 11 de Dezembro de 2023. Tal como à data invocámos, o conceito de reabilitação urbana constante da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, à data dos factos (antes do denominado Programa Mais Habitação que veio alterar a redacção da aludida verba), acolhia

um conceito amplo de reabilitação urbana, abrangendo, nomeadamente, construção nova e casos de existência de ARU sem ORU. Transcrevemos para o efeito a parte essencial do nosso voto de vencida: *“Neste sentido veja-se nomeadamente, as Professoras Paula Oliveira e Dulce Lopes in, pp. 33 e 35, Note-se que a ratio legis subjacente à introdução do artigo 14.º no RJUR consistiu precisamente em deixar claro que os benefícios são concedidos com a delimitação da ARU, (...) Este artigo foi inserido precisamente para, de forma, clara e expressa, deixar explícito que os benefícios são conferidos com a delimitação da ARU, sendo com esta conferidos os benefícios que devem ser definidos pelo Município. Tal como as Professoras Paula Oliveira e Dulce Neves salientam, in op. cit. <sup>1</sup>, pp. 40 e 41, “Uma coisa é certa, o legislador veio expressamente aliar a delimitação de uma ARU à concessão de benefícios fiscais, ao determinar no art. 14.º que 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. Note-se, para que conste, que o legislador é claro ao determinar que os benefícios fiscais e apoios à reabilitação urbana são conferidos aos proprietários e titulares de outros direitos, ónus e encargos sobre os edifícios ou frações nela compreendidos, indiciando que tais benefícios e apoios apenas podem ser mobilizados quando, à data da delimitação da ARU, tais edifícios ou frações já existam e não quando se trate de edifícios e frações a construir. Um conceito limitado de reabilitação urbana, é certo, mas que pode bem justificar -se no facto de com a mera delimitação da ARU ainda não estar definida a ORU a concretizar nem a sua programação, estando, por isso, o processo de reabilitação numa fase inicial. Em todo o caso, é o próprio art.º 14.º, alínea b), que reconhece aos proprietários e titulares de outros direitos, ónus e encargos sobre os edifícios ou frações nela compreendidos o direito de acesso a apoios e*

---

<sup>1</sup> Referimo-nos à obra “Reabilitação urbana em ARUS sem ORUS: que conceito de reabilitação e que benefícios fiscais em matéria de IVA”, *Questões Atuais de Direito Local*, n.º 13, Janeiro/Março 2017.

*incentivos fiscais e financeiros, nos termos estabelecidos na legislação aplicável, o que nos remete para essa legislação.” No mesmo sentido veja-se, nomeadamente, Daniel Bobus Radu, “Reabilitação Urbana na Acepção do IVA: Nota Metodológica, Cadernos IVA 2023, Almedina, Novembro de 2023 e Duarte Lima Mayer, “A taxa reduzida de IVA em áreas de reabilitação urbana para obras novas: o caso de Lisboa”, Questões Atuais de Direito Local n.º 24 Outubro / Dezembro 2019.*

## **2.2 Aplicação dos benefícios em caso de ARU sem ORU**

*Apurar se é possível conceder os benefícios em causa bastando a existência de uma ARU sem ORU importa, naturalmente, proceder a uma cuidadosa interpretação das normas controvertidas e, igualmente de forma cuidadosa, subsumir os factos em apreço. Desde logo, no que toca ao elemento literal, importa desde logo salientar, que, distintamente do que se verifica em sede de concessão dos benefícios a que se refere o n.º 4 do artigo 71.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), que podem ser mobilizados quando estejam em causa encargos suportados pelo proprietário, com a reabilitação de imóveis, localizados em áreas de reabilitação urbana e recuperados nos termos das respectivas estratégias de reabilitação e no n.º 5 do mesmo artigo, a verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA não utiliza, não contém, nem emprega, em nenhum momento, o conceito de “operação de reabilitação urbana” e muito menos refere ou remete para qualquer certificação pela Câmara Municipal a “consubstanciar” tal operação. Mas importa atender à respectiva ratio legis. Sendo um dado público que tal regime foi elaborado pelo Professor Doutor Carlos Baptista Lobo, concluímos claramente que, em conformidade com os elementos histórico, teleológico e sistemático da interpretação das normas, o conceito acolhido é intencionalmente amplo, abrangendo construção nova e não exigindo aprovação de ORU (veja-se neste sentido, Vídeo Conferência IVA e Reabilitação Urbana, dos Colégios da Especialidade dos Impostos sobre o Consumo e sobre o Património da Ordem dos Contabilistas Certificados e da Associação Fiscal Portuguesa, ocorrida a 7 de Março de 2023, disponível em <https://www.afp.pt/calendario/764-webinar-iva-e-reabilitacao-urbana> Neste mesmo sentido veja-se nomeadamente, as Professoras Paula Oliveira e Dulce Lopes, op. cit., pp. 30 e 31 – “ Com a Lei n.º 32/2012, de 14 de agosto, veio permitir -se (mas não impor-se) que a decisão complexa (traduzida num conjunto de decisões parcelares ou preliminares anteriormente referidas) seja faseada,*

*procedendo-se, primeiro, à identificação dos concretos limites físicos da área a sujeitar à operação de reabilitação urbana (arts. 7.º, n.º 3, e 13.º), apenas depois se aprovando essa operação (art. 16.º), aprovação que integrará, para além da definição do tipo de operação a realizar (simples ou sistemática), também a estratégia ou programa estratégico a prosseguir (9). Pretendeu-se, com esta alteração, promover, o mais antecipada mente possível, em área de reabilitação urbana, a reabilitação de edifícios e frações pelos seus proprietários (mesmo antes da aprovação da respetiva operação de reabilitação urbana), 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, bem como a concessão aos proprietários e titulares de outros direitos, ónus e encargos sobre os edifícios ou frações nela com pretendidos 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.” Para a final, as autoras concluírem a p. 45, que o benefício pode ser concedido sem existência de ORU - “Entendemos, como resultado da melhor ponderação dos vários interesses em confronto, que se pode interpretar o referido benefício constante do Código do IVA como extensível a intervenções que, estando integradas em áreas de reabilitação urbana, não prejudicam (ou potenciam) os objetivos estratégicos antecipados aquando da delimitação destas áreas. Achamos até adequado que assim seja, na medida em que, se assim se entender, não são apenas os municípios que têm de abdicar de receitas fiscais (já que aqueles de que estes beneficiam, IMI e IMT, têm necessariamente de ser definidos aquando da delimitação da ARU), fazendo também impender esse “encargo” sobre o Estado.”*

Como é sabido, uma ORU consiste num instrumento aprovado pelos Municípios que define a sua estratégia para as intervenções a promover na ARU a que respeite. A respetiva aprovação é da responsabilidade dos Municípios que, nos termos do RJRU, podem fazê-lo em simultâneo com a aprovação da ARU ou posteriormente dentro de um prazo de 3 anos, sob pena de caducar a ARU, não tendo sido o STA sensível a tal faculdade.

Note-se em particular que nenhuma disposição do RJRU faz depender da aprovação da ORU a eficácia da delimitação da ARU, antes pelo contrário, esta produz efeitos no tocante a benefícios

fiscais por via do disposto no artigo 14.º, alínea b), do RJRU. Ora, se a lei admite que a aprovação da ORU pode ser desfasada sem que tal determine limitações ao acesso a outros benefícios fiscais, não se nos afigura, com o devido respeito, existir qualquer fundamento jurídico para se conceder um tratamento distinto em sede de IVA.

Isto é, à luz do aludido artigo 14.º do RJRU, a aprovação da ORU apenas vem consolidar as situações jurídicas envolvidas – eliminando o risco hipotético de caducidade da ARU avançado pela AT em sede de interpretação restritiva. Com efeito, a ORU não pode ter um efeito constitutivo, i.e., criar novas situações jurídicas, sendo certo que a lei não lhe atribui esse efeito. Acresce que com o mencionado Programa Mais Habitação se veio alterar a redacção da aludida verba 2.23, no sentido de limitar a sua aplicação à “reabilitação de edifícios”, excluindo-se expressamente a construção nova, deixando de ser condição a verificação de uma empreitada de “reabilitação urbana” mas apenas uma empreitada de reabilitação de um edificado existente localizado numa ARU, sem que seja necessária a respetiva integração no âmbito de uma ORU em vigor. A própria Administração Fiscal, no seu Ofício Circulado n.º 25003, de 30 de Outubro de 2023, já tinha expressamente prescindido do requisito da aprovação da operação de reabilitação urbana relativamente ao conceito de “área de reabilitação urbana” utilizada na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA na sua actual redacção. Acresce ainda, finalmente, que o entendimento ora sufragado pelo STA se afigura susceptível de suscitar eventuais questões de constitucionalidade, dado a aludida verba 2.23 nem sequer fazer qualquer menção ao requisito de aplicação ora imposto atinente à necessidade de aprovação de ORU, assim se questionando o respeito pelo princípio da legalidade tributária e da reserva de lei. Naturalmente respeitando e devendo acatar o Acórdão de uniformização de jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, sempre foi este o nosso entendimento. Entendimento este que, aliás, tem vindo a ser veiculado por ilustres fiscalistas já após a prolação do aludido Acórdão do STA como, nomeadamente, por Carlos Baptista Lobo/Daniel S. de Bobos-Radu, “Ainda o IVA na reabilitação urbana: algumas divergências insupríveis face à recente uniformização de jurisprudência” e Álvaro Silveira de Meneses, “IVA Reabilitação Urbana”, ambos *in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, IDEFF, Almedina, 2025 2T, e Rogério Fernandes Ferreira, Marta Machado de Almeida, Álvaro Silveira de Meneses, Miriam Campos Dionísio, João de Freitas Jacob, José Nuno Vilaça e Joana Fidalgo Barreiro, “A estranha vida

do IVA a 6% na reabilitação urbana: um fim contrário aos seus princípios”, *RFI, newsletter* de 4 de Abril de 2025.

Clotilde Celorico Palma