

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 207/2025-T

**Tema: IVA-Taxa Reduzida-Verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA-
Empreitada de reabilitação urbana; ARU e ORU.**

SUMÁRIO:

1. 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.
2. Conforme 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, 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.

DECISÃO ARBITRAL

A árbitra do Tribunal Singular Dra. Catarina Belim, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o presente Tribunal Arbitral, constituído em **14.05.2025** decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

A... - **SOCIEDADE UNIPessoal, LDA**, doravante designado por “Requerente”, número de identificação fiscal ..., com morada em Rua ..., n.º ..., ..., ...-... ..., tendo sido notificado do indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2023..., que apreciou a legalidade das que apreciou a legalidade das liquidações adicionais de IVA n.º ... do período 1905M, n.º ... do período 1911M, n.º ... do período 1912M, n.º ... do período 2001M, n.º ... do período 2002M, n.º ... do período 2004M, n.º ... do período 2005M, n.º ... do período 2007M, n.º ... do período 2009M, n.º ... do período 2011M, n.º ... do período

1.

2103M, n.º ... do período 2104M, n.º ... do período 2105M, das demonstrações de liquidação de IVA n.º 2023... do período 201903, n.º 2023 ... do período 201905, n.º 2023... do período 201911, n.º 2023 ... do período 201912, n.º 2023... do período 201912, n.º 2023 ... do período 202001, n.º 2023... do período 202001, n.º 2023... do período 202002, n.º 2023... do período 202003, n.º 2023 ... do período 202004, n.º 2023... do período 202004, n.º 2023 ... do período 202002, n.º 2023 ... do período 202005, n.º 2023 ... do período 202007, n.º 2023 ... do período 202009, n.º 2023 ... do período 202011, n.º 2023 ... do período 202103, n.º 2023 ... do período 202103, n.º 2023 ... do período 202104, n.º 2023 ... do período 202104, n.º 2023 ... do período 202105, das demonstrações de liquidação de juros de IVA n.º 2023 ... do período 201903, n.º 2023 ... do período 202001, n.º 2023 ... do período 202001, n.º 2023 ... do período 202002, n.º 2023 ... do período 202104, e das demonstrações de acerto de contas n.º 2023 ... do período 201903, n.º 2023 ... do período 201905, n.º 2023 ... do período 201911, n.º 2023 ... do período 201912, n.º 2023 ... do período 201912, n.º 2023 ... do período 202001, n.º 2023 ... do período 202001, n.º 2023... do período 202001, n.º 2023 ... do período 202002, n.º 2023 ... do período 202002, n.º 2023... do período 202003, n.º 2023... do período 202003, n.º 2023 ... do período 202004, n.º 2023 ... do período 202004, n.º 2023 ... do período 202004, n.º 2023 ... do período 202004, n.º 2023 ... do período 202005, n.º 2023 ... do período 202005, n.º 2023 ... do período 202005, n.º 2023 ... do período 202007, n.º 2023 ... do período 202009, n.º 2023 ... do período 202011, n.º 2023... do período 202103, n.º 2023 ... do período 202103, n.º 2023... do período 202104, n.º 2023... do período 202104, n.º 2023 ... do período 202105, apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral com árbitro singular, ao abrigo do disposto nos artigos 5.º, n.º 2, alínea b) 10.º e 2.º n.º 1 alínea a) “declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos”, do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, sendo Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”).

1. O Requerente pretende:

- (i) a **anulação** das liquidações adicionais de IVA e respetivas liquidações de juros compensatórios e demonstrações de acerto de contas;
- (ii) o reembolso do imposto pago; e,
- (iii) o pagamento de juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da LGT.

2. Invocam, as partes, em síntese:

Requerente	Requerida
Realizou empreitadas que beneficiam da taxa reduzida de 6 % prevista na verba 2.23 da Lista I do Código do IVA, por se tratarem de obras efetuadas em edifícios situados em áreas de reabilitação urbana (ARU) delimitadas e certificadas pelas Câmaras Municipais competentes.	Para efeitos de aplicação da taxa reduzida, é necessária não apenas a localização da obra em ARU, mas também a existência de uma Operação de Reabilitação Urbana (ORU) aprovada, nos termos do Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro.

3. De acordo com os artigos 5.º, n.º 2, alíneas a) e b) e 6.º, n.º 1 do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem designou como árbitra singular do Tribunal Arbitral a signatária, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.
4. O Tribunal Arbitral foi constituído no CAAD, em 14.05.2025, conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD.
5. Notificada para o efeito, a Requerida apresentou Resposta em 17.06.2025 e juntou o respetivo processo administrativo (“PA”) tendo-se defendido por impugnação.
6. Por despacho de 25.06.2025 foram notificadas as Partes de que era dispensada a reunião do artigo 18.º do RJAT na ausência de necessidade de produção de prova adicional, tendo sido dado prazo para alegações escritas simultâneas.
7. A Requerente apresentou alegações em 17.07.2025 indicando que:
 - (i) não desconhece o acórdão do STA do processo n.º 12/24.9BALSb;
 - (ii) no entanto, o referido acórdão não transitou em julgado por ter sido pedida a sua nulidade;
 - (iii) os factos subjacentes ao presente pedido não são iguais aos que estavam em causa no pedido arbitral.
8. A Requerida apresentou alegações em 05.09.2025 nas quais invoca:

- “3. Salienta-se, no entanto, por um lado, que a nulidade do acórdão do STA pedida no processo n.º 12/24.9BALSb, já foi julgada improcedente e, por outro lado;*
- 4. Que contrariamente ao alegado pela Requerente, os factos em apreço nos presentes autos, são os exactos mesmos apreciados no referido Acórdão do STA, ou seja, a (não) aplicação da taxa reduzida de IVA à empreitada, realizada sobre imóvel sito em ARU, mas para a qual não estava aprovada a ORU. “*

II. SANEAMENTO

9. O Tribunal é competente, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, para declarar a ilegalidade de atos de liquidação de tributos, incluindo IVA e juros compensatórios.
10. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, contado a partir dos factos previstos no artigo 102.º n.º 1, alínea e) do CPPT (indeferimento de pedido de revisão oficiosa em 06.12.2024 e data do pedido de constituição do tribunal arbitral a 03.03.2025).
11. O processo não enferma de vícios que o invalidem na totalidade.
12. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias e mostram-se legítimas.

III. MATÉRIA DE FACTO

A. Factos provados

13. Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que o Tribunal julga provados:
- a. O Requerente é uma sociedade unipessoal por quotas, registada em IVA no regime normal mensal.

- b. Tem, como atividade, a «CONSTRUÇÃO DE EDIFÍCIOS (RESIDENCIAIS E NÃO RESIDENCIAIS)».
- c. No ano de 2019 o Requerente emitiu as seguintes faturas com liquidação de IVA à taxa reduzida, relativas a serviços de construção civil em imóveis localizados no concelho de Vila Verde:

<i>Número Documento</i>	<i>Data de Emissão</i>	<i>Cliente</i>	<i>Base T ributável</i>	<i>IVA Liquidado</i>	<i>Total Doc.</i>
<i>FAT 119/8</i>	<i>2019-03-18</i>	<i>...</i>	<i>18.334,00</i>	<i>1.100,04</i>	<i>19.434,04</i>
<i>FAT 119/14</i>	<i>2019-05-02</i>		<i>33.870,00</i>	<i>2.032,20</i>	<i>35.902,20</i>
<i>FAT 119/22</i>	<i>2019-11-12</i>		<i>24.940,00</i>	<i>1.496,40</i>	<i>26.436,40</i>
<i>FAT 119/23</i>	<i>2019-12-20</i>		<i>12.000,00</i>	<i>720,00</i>	<i>12.720,00</i>
<i>Totais</i>			<i>89.144,00</i>	<i>5.348,64</i>	<i>94.492,64</i>

- d. No ano de 2020 o Requerente emitiu as seguintes faturas com liquidação de IVA à taxa reduzida, relativas a serviços de construção civil em imóveis localizados no concelho de Vila Verde:

<i>Número Documento</i>	<i>Data de Emissão</i>	<i>Cliente</i>	<i>Base Tributável</i>	<i>IVA Liquidado</i>	<i>Total Doc.</i>
<i>FAT 120/1</i>	<i>2020-01-16</i>	<i>...</i>	<i>12.940,00</i>	<i>776,40</i>	<i>13.716,40</i>
<i>FAT 120/13</i>	<i>2020-02-06</i>		<i>22.570,00</i>	<i>1.354,20</i>	<i>23.924,20</i>
<i>FAT 120/16</i>	<i>2020-04-20</i>		<i>8.339,50</i>	<i>500,37</i>	<i>8.839,87</i>
<i>FAT 120/17</i>	<i>2020-05-14</i>		<i>9.885,50</i>	<i>593,13</i>	<i>10.478,63</i>
<i>FAT 120/18</i>	<i>2020-05-31</i>		<i>26.200,00</i>	<i>1.572,00</i>	<i>27.772,00</i>
<i>FAT 120/28</i>	<i>2020-07-26</i>		<i>30.872,00</i>	<i>1.852,32</i>	<i>32.724,32</i>
<i>FAT 120/30</i>	<i>2020-09-08</i>		<i>25.097,00</i>	<i>1.505,82</i>	<i>26.602,82</i>
<i>FAT 120/41</i>	<i>2020-11-14</i>		<i>15.615,00</i>	<i>936,90</i>	<i>16.551,90</i>
<i>Totais</i>			<i>151.519,00</i>	<i>9.091,14</i>	<i>160.610,14</i>

- e. No ano de 2021 o Requerente emitiu as seguintes faturas com liquidação de IVA à taxa reduzida, relativas a serviços de construção civil em imóveis localizados no concelho de Vila Verde:

<i>Número Documento</i>	<i>Data de Emissão</i>	<i>Cliente</i>	<i>Base Tributável</i>	<i>IVA Liquidado</i>	<i>Total Doc.</i>
<i>FAT 121/14</i>	<i>2021-03-10</i>	<i>...</i>	<i>18.530,00</i>	<i>1.111,80</i>	<i>19.641,80</i>
<i>FAT 121/18</i>	<i>2021-04-21</i>		<i>61.180,00</i>	<i>3.670,80</i>	<i>64.850,80</i>
<i>FAT 121/19</i>	<i>2021-04-24</i>		<i>19.500,00</i>	<i>1.170,00</i>	<i>20.670,00</i>
<i>FAT 121/20</i>	<i>2021-05-15</i>		<i>22.080,90</i>	<i>1.324,85</i>	<i>23.405,75</i>
<i>Totais</i>			<i>121.290,90</i>	<i>7.277,45</i>	<i>128.568,35</i>

- f. Os imóveis objeto dos serviços de construção civil subjacentes às faturas enumeradas em c. a e. supra estão localizados na Área de Reabilitação Urbana do Centro Urbano de Vila Verde, aprovada pela Assembleia Municipal na sua reunião de 27 de junho de 2016 e publicada no Aviso n.º 9480/2016, na 2.ª série do Diário da República n.º 145 de 29 de julho de 2016.
- g. O Requerente foi objeto de ação inspetiva externa pela Direção de Finanças de Braga, de âmbito parcial IVA, que incidiu sobre os exercícios de:
- (i) 2019 (credenciada pela Ordem de Serviço n.º OI2022...);
 - (ii) 2020 (credenciada pela Ordem de Serviço n.º OI2022...); e
 - (iii) 2021 (credenciada pela Ordem de Serviço n.º OI2022...).
- h. O Requerente apresentou, aos Serviços de Inspeção, certidões emitidas pela Câmara Municipal de Vila Verde a atestar a localização dos imóveis objetos dos serviços de construção civil subjacentes às faturas enumeradas em c. a e. na Área de Reabilitação Urbana do Centro Urbano de Vila Verde.
- i. O Requerente foi notificado dos Relatórios de Inspeção Tributária a 13.02.2023 (OI2022...) e 14.01.2023 (OI2022.. e OI2022...), contendo correções de IVA, dos quais consta o seguinte teor:
- “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, do art.º 7.º, do RJRU, a reabilitação urbana resulta da aprovação da operação de reabilitação urbana (ORU) a desenvolver nas ARU, através de instrumento próprio ou de um plano de pormenor de reabilitação urbana.”*
- Nos casos em apreço, não ficou demonstrado que as obras em causa cumprissem todos estes requisitos, em particular o descrito na alínea b) que antecede, porquanto, se*

desconhece que o Município de Vila Verde tenha aprovadas ORU's para as ARU's do Centro Urbano da Vila de Prado e do Centro Urbano de Vila Verde”.

- j. Na sequência das correções efetuadas no Relatório de Inspeção, o Requerente foi notificado das liquidações adicionais de IVA referidas no ponto I. da presente decisão.
- k. O Requerente pagou ao Estado as liquidações de IVA e juros compensatórios (documentos 71 a 98 do PPA) no valor de € 54.175.60.

B. Factos não provados

- 14. Não ficou provado que existisse ORU aprovada para a Área de Reabilitação Urbana do local onde se situam os imóveis em questão, i.e. Centro Urbano de Vila Verde.

C. Motivação da matéria de facto

15. O Tribunal Arbitral não tem o dever de pronúncia sobre toda a matéria de facto alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa à decisão, tendo em conta a causa de pedir que suporta o pedido formulado pelo autor, e decidir se a considera provada ou não provada (artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1, a) e), do RJAT).
16. Por outro lado, segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal deve basear a sua decisão em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e de conhecimento das pessoas e da envolvência.
17. O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos ao PPA.
18. 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.

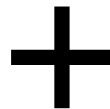
IV. MATÉRIA DE DIREITO

19. 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 o Requerente.
20. Para este Tribunal, como já foi entendimento da presente signatária expresso noutros processos arbitrais (processos n.º 295/2022-T e 404/2022-T), a resposta é afirmativa e a exigência de uma ORU decorre, de forma indireta, do Regime Jurídico de Reabilitação Urbana (“RJRU”) na medida em que o conceito de “*área de reabilitação urbana*” (esse sim constante da verba 2.23 da Lista I do Código do IVA) está “acoplado” ao conceito de “*operação de reabilitação urbana*”

nos termos do artigo 7.º do RJRU, ou seja, resulta deste artigo 7.º que não pode existir uma “*área de reabilitação urbana*” sem existir uma aprovação (simultânea ou em momento posterior) de uma “*operação de reabilitação urbana a desenvolver nas áreas de reabilitação urbana*”:

Art. 7.º do RJRU - Reabilitação urbana em áreas de reabilitação urbana resulta da

Aprovação da
delimitação
da ARU pela CM



Aprovação da
operação de
reabilitação urbana a
desenvolver na
ARU pela CM

21. Este entendimento foi confirmado pelo acórdão de uniformização de jurisprudência do pleno da seção de contencioso tributário do Supremo Tribunal Administrativo no processo n.º 12/24.9BALSb, de março deste ano de 2025, cuja fundamentação se transpõe e é adotada na presente decisão:

“(…)

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. *Eleveu-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.”

22. À luz do entendimento seguido por este Tribunal, considerando que os serviços de construção civil aqui em causa ocorrem, 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.

23. Assim, e com respeito pela função de uniformização da jurisprudência que cabe ao Pleno do STA - sempre se refira, sem prejuízo do entendimento adotado por este Tribunal e veiculado pela presente signatária que sempre deveria permanecer a interpretação do Pleno do STA até revogação ou reforma do acórdão de uniformização de jurisprudência - as liquidações de IVA em causa que pressupõem a verificação de uma condição da exigência de uma ORU aprovada e em vigor não enfermam de qualquer ilegalidade com base na interpretação da Verba 2.23.

V. DECISÃO

De harmonia com o exposto este Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar improcedente o pedido e manter na ordem jurídica as liquidações de IVA em causa e decisão de indeferimento da respetiva reclamação graciosa;
- b) Julgar improcedente o pedido de reembolso e de pagamento de juros indemnizatórios.

(i) VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de **€ 54.175.60**.

(ii) CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em **€ 2.142,00**, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo do Requerente.

Notifique.

Lisboa, 10 de Novembro de 2025

(Catarina Belim)