

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 342/2025-T

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

SUMÁRIO:

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

II - 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.

Os Árbitros Guilherme W. d'Oliveira Martins, Elisabete Flora Louro Martins Cardoso e Catarina Belim, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Coletivo, decidem o seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

A..., LDA., sociedade por quotas com sede na Rua ..., n.º ..., ...-... Porto, matriculada na Competente Conservatória do Registo Comercial sob o número de identificação de pessoa coletiva ..., e com o capital social de € 50.000,00 (cinquenta mil euros), aqui, de ora em diante designada como SUJEITO PASSIVO, SP ou SOCIEDADE, nos termos e para os efeitos do regime disposto no Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, (abreviadamente, “RJAT”), na sua redação atual, e considerando a vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira à sua jurisdição por força do disposto na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, veio deduzir IMPUGNAÇÃO nos termos conjugados dos artigos 99.º e 102.º e seguintes, todos do Código de Procedimento e Processo Tributário (doravante abreviadamente designado por “CPPT”) e da al. a) do n.º 1 do art. 2.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, requerendo a pronúncia do TRIBUNAL ARBITRAL a funcionar junto do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”).

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Coletivo (TAC) foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT no dia 7 de abril de 2025.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitros os signatários desta decisão, tendo sido notificadas as partes em 29 de maio de 2025, que não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O TAC encontra-se, desde 18 de junho de 2025, regularmente constituído e é materialmente competente à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do RJAT.

Notificada para o efeito, a Requerida, apresentou a sua resposta a 5 de setembro de 2025 e juntou o processo administrativo.

Em 11 de setembro de 2025, o Tribunal Arbitral proferiu o seguinte:

“1. Pretende este Tribunal Arbitral, ao abrigo do princípio da autonomia na condução do processo, previsto no artigo 16.º, alínea c) do RJAT, dispensar a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, por desnecessária, atendendo a que a questão em discussão é apenas de direito e a prova produzida é meramente documental.

2. Por outro lado, estando em causa matéria de direito, que foi claramente exposta e desenvolvida, quer no Pedido arbitral, quer na Resposta, dispensa-se a produção de alegações escritas devendo o processo prosseguir para a prolação da sentença.

3. Informa-se que a Requerente deverá proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, no prazo de 10 dias a contar desta notificação.

4. Em nome do princípio da colaboração das partes solicita-se o envio das peças processuais em versão word.

Notifiquem-se as partes do presente despacho.”

II. DESCRIÇÃO SUMÁRIA DOS FACTOS

II.1 POSIÇÃO DA REQUERENTE

A Requerente fundamenta o seu pedido nos seguintes termos:

- a) Os atos de liquidação que aqui se impugnam tiveram origem na sequência de um processo de inspeção com o n.º OI2023..., levado a cabo pelo Serviço de Inspeção Tributária, em concreto, da Direção de Finanças do Porto.
- b) Que culminou num Relatório de Inspeção Tributária (RIT), documento que, naturalmente, integra os autos do processo administrativo.
- c) Para o que para a presente impugnação importa, o mencionado processo de inspeção visou a liquidação de IVA pelo SP no ano de 2020.

3.

- d) Por a AT entender que, a faturas referentes a uma empreitada, deveria ser aplicada a taxa base de 23% de IVA,
- e) E não uma taxa reduzida de 6%, como foi o caso.
- f) O SUJEITO PASSIVO tem como atividade, entre o mais, “exploração de empreendimentos turísticos e estabelecimentos de alojamento local”, assim como “Compra e venda para revenda, arrendamento e gestão de imóveis” – cfr. documento n.º 3 ora junto e que aqui se dá por integralmente reproduzido, que é a certidão permanente da SOCIEDADE.
- g) Na prossecução da sua atividade comercial, no ano de 2017, o SUJEITO PASSIVO detinha a propriedade plena do prédio, à data, constituído em regime de propriedade total sem andares ou divisões suscetíveis de utilização independente, sito na Rua de ..., n.ºs ... a..., inscrito na matriz urbana com o artigo ..., atualmente com propriedade horizontal constituída e com o artigo matricial ... (doravante, apenas, o IMÓVEL) – cfr. documento n.º 4 ora junto e que aqui se dá por integralmente reproduzido, que é a certidão permanente do IMÓVEL que demonstra a propriedade à data e documento n.º 5 ora junto e que aqui se dá por integralmente reproduzido que é a caderneta predial referente à fração autónoma “E” atual do IMÓVEL, demonstrando o novo artigo matricial e a propriedade horizontal entretanto constituída.
- h) Tendo, entretanto, o SUJEITO PASSIVO, com a conclusão das obras que infra se descrevem, e após constituição da propriedade horizontal, alienado diversas frações autónomas do IMÓVEL – cfr. pág. 13/122 do RIT.
- i) Para o que para a presente impugnação importa, face ao mau estado de conservação do IMÓVEL o SUJEITO PASSIVO decidiu recuperá-lo, promovendo obras de reabilitação, tendo como objetivo último constituir um edifício de habitação coletiva.
- j) Para o efeito, o SUJEITO PASSIVO apresentou junto da Câmara Municipal do Porto uma memória descritiva justificativa no qual expôs as intervenções que pretendia realizar no IMÓVEL – cfr. memória descritiva e justificativa que consta como Anexo 7 do RIT.
- k) Adicionalmente por se tratar de obra de reabilitação em área de reabilitação urbana (ARU) do ..., o SUJEITO PASSIVO solicitou à Câmara Municipal do Porto que se

pronunciasse sobre o enquadramento da obra no regime dos benefícios fiscais estabelecido para as operações de reabilitação urbana.

- l) Visando, entre o mais, o benefício fiscal em sede de IVA.
 - m) Pretendendo a aplicação de uma taxa reduzida de 6% de IVA nas faturas decorrentes de contrato de empreitada, e não a taxa geral de 23%, por aplicação da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA.
 - n) Neste seguimento, através de Certidão datada de 12/10/2018, no âmbito do processo n.º .../18/CMP, a Câmara Municipal do Porto pronuncia-se referindo 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 ...-..., da freguesia do ..., insere-se em ARU do ... com delimitação aprovada ao abrigo do n.º 1 do artigo 13.º do RJRU” – cfr. documentos camarários que constam como Anexo 8 do RIT.
 - o) Posição que a entidade municipal manteria no processo n.º .../18/CMP, em certidão datada de 30/05/2019 – cfr. documentos camarários que constam como Anexo 8 do RIT.
 - p) Assim, resulta da matéria documental que o IMÓVEL se localiza na ARU do
 - q) O que não foi contestado pela AT.
 - r) Os documentos camarários e a legislação aplicável criaram legítimas expetativas ao SP que as obras que pretendia realizar no seu IMÓVEL e a sua localização permitir-lhe-iam beneficiar da taxa reduzida de IVA de 6% com base na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA.
 - s) Assim, em 27/02/2019, a SOCIEDADE celebra com a empreiteira B..., S.A. um Contrato de Empreitada com a empreiteira B..., S.A. – cfr. contrato de empreitada que consta como Anexo 5 do RIT.
 - t) No qual, as Partes acordaram nos trabalhos de reabilitação que seriam efetuados ao IMÓVEL.
 - u) Tendo todas as faturas ao abrigo desse Contrato de Empreitada sido emitidas com uma taxa de IVA reduzida de 6%, e liquidadas pelo SUJEITO PASSIVO, conforme Quadro 30 presente do RIT (pág. 34/122 do RIT).
- até que,

- v) em 08/07/2024, o SUJEITO PASSIVO foi notificado do início de um procedimento de inspeção pela AT que, entre o mais, pretendeu analisar o ano de 2020 da Sociedade no que concerne ao IVA e na aplicação da taxa reduzida na empreitada celebrada pelo SP.
- w) O que resultou no RIT notificado ao SUJEITO PASSIVO em 21/01/2025.
- x) E que contém conclusões com as quais o SUJEITO PASSIVO não pode concordar e que motivaram a presente impugnação.
- y) Desde já se especifica que, quando no RIT é feita uma referência “à obra”, esta obra corresponde à obra de reabilitação no IMÓVEL.
- z) Ora, no RIT, conclui a AT no último parágrafo do Capítulo IV que “Atendendo aos factos expostos, conclui-se que à data dos factos em análise – ano 2020 – não estão reunidos os requisitos para aplicação da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA à referida construção, estando a referida empreitada sujeita à taxa de imposto (23%) prevista no CIVA, art. 18.º, n.º 1, al. c)”.
- aa) Interpretação com a qual o SUJEITO PASSIVO não pode concordar por resultar de uma interpretação em violação da lei e inquinada de ilegalidade.
- bb) Isto porque, para a AT, para haver o benefício fiscal de IVA pretendido pelo SUJEITO PASSIVO é necessária uma aprovação de uma operação de reabilitação urbana (“ORU”) pelos Municípios inserida em ARU (cfr. pág. 41/122 do RIT).
- cc) O que contraria, desde logo, a posição e certidão emitida pela Câmara Municipal do Porto (conforme documentos camarários já juntos),
- dd) assim como, a redação da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, na redação anterior à dada pela Lei n.º 56/2023.
- ee) Porquanto, deve ser dado como provado, por ser factual, que da legislação aplicável em momento algum é feita qualquer referência a uma ORU aprovada.
- ff) Bastando a existência de ARU, como é o caso – a ARU do
- gg) Definida pela Câmara Municipal do Porto, nos termos do artigo 13.º n.º 1 do RJRU.
- hh) E cuja existência a AT não coloca em causa.
- ii) Sendo ainda matéria factual que os requisitos de verificação cumulativa, conforme a anterior redação da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA (entretanto alterada pela Lei

- n.º 56/2023, de 06 de outubro) são: (i) tratar-se de empreitada de reabilitação urbana tal como definida em diploma específico e (ii) que as empreitadas sejam realizadas em imóveis ou em espaços públicos localizados em área de reabilitação urbana, delimitada nos termos legais.
- jj) Ora, no caso sub judice, verificaram-se os requisitos legais supra descritos, como bem decorre do próprio RIT, no qual é reconhecido que se realizou a empreitada de reabilitação urbana em imóvel localizado em área de reabilitação urbana.
- kk) Porém, a AT conclui que, “Em face do exposto, nas operações imobiliárias faturadas no ano 2020 pelo empreiteiro B..., SA respeitantes à “Empreitada de Construção de edifício na Rua ..., n.º... a ... – 2ª fase” o SP (...) deveria ter autoliquidado IVA pelas referidas operações à taxa (23%) prevista o artigo 18.º, n.º 1, al. c)” (cfr. pág. 41/122 do RIT).
- ll) Suportando a sua tese, elevando a Lei um entendimento plasmado na Informação Vinculativa n.º 22521 (cfr. ponto 24, pág. 36/122 do RIT), reiterando a exigência de aprovação de ORU.
- mm) Concluindo, no ponto 30 (cfr. pág. 36/122 do RIT) que “Deste modo, não está em conformidade com o espírito do regime a qualificação de uma empreitada como «empreitada de reabilitação urbana, tal como definida no diploma específico» se a operação de reabilitação urbana não estiver aprovada, porque é, conforme já mencionado, com a aprovação desta operação que se concretiza a intervenção integrada sobre o tecido urbano.”
- nn) Apurando um valor em falta, supra discriminado a título de IVA que o SP liquidou, incluindo os juros compensatórios calculados pela AT, conforme comprovativos de pagamento já juntos como documento n.º 2 com a presente impugnação.
- oo) Não obstante, o SUJEITO PASSIVO não concordar, de forma alguma, com esses atos de liquidação e fê-lo, apenas, para evitar qualquer processo de execução fiscal, ou outro como consequência do não pagamento.
- pp) Vindo agora, com a presente impugnação peticionar a devolução de todos os montantes pagos, assim como o reembolso que deixou de ter direito, ao qual devem

- ser acrescidos juros caso se conclua pela procedência da impugnação contados desde a citação da AT até integral pagamento.
- qq) Dado que a pretensão da AT não tem qualquer suporte legal, como se demonstrará em sede de Direito.
- rr) Não obstante do exposto, e à cautela, por mero dever de patrocínio,
- ss) Cumpre ao SUJEITO PASSIVO pronunciar-se sobre a qualificação da empreitada no IMÓVEL como “reabilitação urbana”.
- tt) Ainda que não conste das conclusões da AT no RIT, dado que o fundamento apresentado para as correções das liquidações em sede de IVA resulta modo direto e explícito, da inexistência de ORU.
- uu) Sucede que, a AT esqueceu-se que na sua análise havia considerado, com base no art. 77.º-A do RJRU, como um requisito para aplicação da verba 2.23, que a empreitada tenha por objeto edifício “cuja construção, legalmente existente, tenha sido concluída há pelo menos 30 anos”.
- vv) E, no RIT, a AT ensaiou uma tese de que este requisito não estaria verificado por entender que a empreitada contratada pelo SUJEITO PASSIVO tratar-se-ia de uma construção nova.
- ww) Por, entre o mais, ter incluído, como parte dos trabalhos, demolição de construção pré-existente.
- xx) Ora a verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA requer uma “empreitada de reabilitação de edifícios”.
- yy) Empreitada essa que, naturalmente, pode compreender a demolição de construções existentes
- zz) Como se demonstrará em sede de direito,
- aaa) e que constam identificados na memória descritiva junta como Anexo 7 ao RIT.
- bbb) E na posse da qual a Câmara Municipal do Porto atesta tratar-se de uma construção de edifício já concluído há mais de 30 anos e de obras de reabilitação.
- ccc) Como consta do Parecer da Professora Fernanda Paula Oliveira junto com a memória descritiva e justificativa (cfr. Anexo 7 ao RIT), a reabilitação urbana pode

- incluir, também, a demolição de edifícios obsoletos (o que era o caso), para serem substituídos por novos que permitem cumprir a sustentabilidade definida pela ARU.
- ddd) E ainda que assim não fosse, no que não se concede, a letra da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA em momento algum impõe a verificação de determinados trabalhos específicos de construção.
- eee) Ou, melhor, afasta a aplicação do benefício fiscal em detrimento da realização de trabalhos de demolição.
- fff) Pelo que uma eventual alegação da AT de que não se tratou de uma obra de reabilitação não poderá prevalecer, devendo também por esta via, ser ressarcido do valor pago no âmbito das liquidações corrigidas pela AT.

II.2. POSIÇÃO DA REQUERIDA

Por seu turno, a Requerida fundamenta a sua posição nos seguintes termos:

- a) Sustenta a Requerente, em síntese, que a aprovação de ORU não é condição para a aplicação da taxa reduzida de IVA por tal requisito não constar da verba 2.23 da lista I anexa ao CIVA, nem em qualquer outro diploma legal;
- b) E que a posição da AT não pode desconsiderar «(...) a interpretação e aplicação das normas relevantes do RJRU» pela «Câmara Municipal do Porto» e pela «jurisprudência».
- c) Como já resultou já demonstrado no procedimento inspetivo, e como se demonstrará também adiante, a Requerente não tem razão.
- d) Dispõe a alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IVA que é aplicável a taxa de imposto de 6% às importações, transmissões de bens e prestações de serviços constantes da lista I anexa àquele diploma.
- e) A verba 2.23 da referida lista I anexa ao Código do IVA, na redação anterior à alteração introduzida pela Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro, compreendia:

«2.23 - Empreitadas de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico, realizadas em imóveis ou em espaços públicos localizados em áreas de reabilitação urbana (áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística, zonas de intervenção das sociedades de reabilitação urbana e outras) delimitadas nos termos legais, ou no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional».

- f) Dispõe a alínea j) do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro (que estabelece o regime jurídico da reabilitação urbana, doravante RJRU) que se entende por reabilitação urbana:

«(...) a forma de intervenção integrada sobre o tecido urbano existente, em que o património urbanístico e imobiliário é mantido, no todo ou em parte substancial, e modernizado através da realização de obras de remodelação ou beneficiação dos sistemas de infraestruturas urbanas, dos equipamentos e dos espaços urbanos ou verdes de utilização coletiva e de obras de construção, reconstrução, ampliação, alteração, conservação ou demolição dos edifícios» (sublinhados nossos).

- g) Mais estabelece o artigo 7.º do RJRU que:

«Artigo 7.º

Áreas de reabilitação urbana

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

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

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

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

4 - A cada área de reabilitação urbana corresponde uma operação de reabilitação urbana» (sublinhados nossos).

h) Determinando-se no artigo 15.º do RJRU, na redação conferida pela Lei n.º 32/2012, de 14 de agosto, que:

«1 - No caso de a aprovação da delimitação de uma área de reabilitação urbana não ter lugar em simultâneo com a aprovação da operação de reabilitação urbana a desenvolver nessa área, aquela delimitação caduca se, no prazo de três anos, não for aprovada a correspondente operação de reabilitação.

(...)»

- i) Assim, atendendo ao enquadramento jurídico descrito e vertendo ao caso dos autos,
- j) É cristalino que não tem razão a Requerente quando afirma que não resulta do elemento literal das normas aplicáveis (verba 2.23 e RJRU) qualquer referência à necessidade de existência de ORU aprovada, como condição de aplicação da taxa reduzida de IVA.
- k) Sendo certo que a Requerente assume tal posição com base numa interpretação ampla do conceito de reabilitação urbana e com referência, aliás, às disposições gerais do RJRU, de onde constam aliás os conceitos genéricos;
- l) Mas desatendendo a normas específicas do regime da reabilitação urbana previstas no RJRU, designadamente, a constante do transcrito artigo 7.º.
- m) Como se deixou explícito, nos termos do n.º 1 do artigo 7.º do RJRU, e que se trata do diploma específico a que se refere a verba 2.23 da lista I anexa ao CIVA, a reabilitação urbana a promover pelos municípios, de que depende a aplicação da taxa reduzida de IVA, implica a delimitação de ARU e a aprovação de ORU a desenvolver nas áreas delimitadas, através de instrumento próprio ou de um plano de pormenor de reabilitação urbana.
- n) Mais determina que «A aprovação da delimitação de áreas de reabilitação urbana e da operação de reabilitação urbana pode ter lugar em simultâneo», sendo que «A aprovação da delimitação de áreas de reabilitação urbana pode ter lugar em momento anterior à aprovação da operação de reabilitação urbana a desenvolver nessas áreas»,

e que «A cada área de reabilitação urbana corresponde uma operação de reabilitação urbana» (n.ºs 2 a 4 do artigo).

- o) A aprovação de ORU trata-se, pois, de uma imposição legislativa, resultando da conjugação da mencionada verba 2.23 da lista I anexa ao Código do IVA com o disposto no artigo 7.º do RJRU, para o qual a própria verba remete.
- p) Verifica-se, assim, atento o elemento literal daquela norma, que, o legislador fez constar da mesma que:
 - a. A reabilitação urbana em ARU é promovida pelos municípios onde os imóveis objeto de reabilitação se inserem; e
 - b. Tal promoção resulta da aprovação da delimitação de ARU, e (repare-se que o legislador recorreu à conjunção “e” e não à conjunção disjuntiva “ou”) da aprovação da ORU a desenvolver na ARU; sendo que
 - c. A aprovação da delimitação de ARU pode ter lugar em simultâneo com a aprovação da ORU; mas
 - d. A aprovação da delimitação de ARU pode preceder a aprovação da ORU; e
 - e. A cada ARU corresponde uma ORU.
- q) Ou seja, é, pois, manifesto que o legislador estipulou, *ipsis verbis*, que a reabilitação urbana em ARU é promovida pelos municípios; e que a reabilitação urbana é resultado da aprovação da delimitação de ARU “e” da ORU a desenvolver na ARU.
- r) O que encontra perfeita justificação no facto de a ORU constituir o instrumento de pormenor de onde o município faz constar, em concreto, as intervenções a efetuar na ARU, bem como as restrições ao que nesta se pode realizar.
- s) Diferentemente do que a Requerente pretende fazer, nem todas as operações realizadas em ARU correspondem a reabilitação urbana, mas tão somente as que se coadunem com a ORU aprovada.

III. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (*vide* artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

IV. FUNDAMENTAÇÃO

IV.1. MATÉRIA DE FACTO

Factos dados como provados

Considera-se como provada a seguinte matéria de facto:

- a) O pedido de pronúncia arbitral tem por objeto a legalidade dos seguintes atos de liquidações adicionais de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) e respetivas liquidações de juros compensatórios, referentes aos períodos de tributação identificados infra, no valor total de € 284.658,71:
- Período 2020-02 Liquidação n.º 2025...: LA - €22.604,22; JC: €3.888,45;
 - Período 2020-03 Liquidação n.º 2025...: LA - €45.089,92; JC: €7.367,56;
 - Período 2020-04 Liquidação n.º 2025...: LA - €53.434,59; JC: €9.779,26;
 - Período 2020-05 Liquidação n.º 2025...: LA - €33.114,20; JC: €5.944,22;
 - Período 2020-08 Liquidação n.º 2025...: LA - €5.390,41; JC: €1.389,76;
 - Período 2020-09 Liquidação n.º 2025...: LA - €507,46; JC: €84,36;
 - Período 2020-12 Liquidação n.º 2025...: LA - €14.635,06; LA: €53.653,72; JC: €2.279,06; JC: €8.355,28;
 - Período 2021-05 Liquidação n.º 2025...: LA - €1.636,72; JC: €362,52;
 - Período 2021-06 Liquidação n.º 2025...: LA - €4.578,72; JC: €992,52;
 - Período 2021-07 Liquidação n.º 2025... : LA - €2.846,41; JC: €609,30;
 - Período 2021-08 Liquidação n.º 2025...: LA - €4.378,66; JC: €921,49; e

- Período 2021-09 Liquidação n.º 2025...: LA - €675,76; JC: €139,08.
- b) Tais liquidações foram efetuadas pela AT na sequência do procedimento inspetivo, de natureza externa, de âmbito parcial, em sede de IVA e IRC, referente ao exercício de 2020, credenciado pela ordem de serviço n.º OI2023..., realizado pelos Serviços de Inspeção Tributária (SIT) da Direção de Finanças do Porto.
- c) A Requerente é uma sociedade por quotas, enquadrando-se, no período inspecionado, no regime geral de IRC e no regime normal de IVA com periodicidade mensal, com os CAE descritos no Capítulo III Informações complementares do Relatório de Inspeção Tributária (RIT) constante do processo administrativo.
- d) Apurou-se, entretanto, no âmbito do procedimento de inspeção, que:
- No período em análise a Requerente procedeu à aquisição de serviços de construção civil relacionados com a empreitada de construção do prédio sito na Rua ..., n.º ... –..., na cidade do Porto;
 - O qual se encontra inserido na Área de Reabilitação Urbana (ARU) do ..., inexistindo Operação de Reabilitação Urbana (ORU) aprovada;
 - A aquisições de serviços consubstanciaram a construção nova de edifício com 5 pisos, cfr. respetiva Memória Descritiva e Justificativa, que descreve «a demolição das construções existentes» e a «construção de um edifício constituído por 5 pisos (cave, piso térreo, 1º piso, 2º piso e 3º piso recuado)»;
 - A Requerente promoveu a autoliquidação do IVA sobre as referidas aquisições de serviços de construção, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea j) do Código do IVA (CIVA), por aplicação da taxa reduzida prevista na verba 2.23 da lista I anexa ao CIVA.
- e) A Requerente não solicitou à AT a emissão de qualquer informação vinculativa com vista à determinação da taxa de imposto aplicável à aquisição dos serviços supra descrito e que se encontram em discussão nos presentes autos.

Factos dados como não provados

Não existem quaisquer factos não provados relevantes para a decisão da causa.

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição e no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária e Aduaneira, e em factos não questionados pelas partes.

Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

A matéria de facto foi fixada por este TAC e a convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes, bem como nos documentos juntos aos autos, tendo admitido, ao abrigo da livre condução do processo, todos os documentos pertinentes ao apuramento da verdade material, garantindo o pleno contraditório às partes.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, *cf.* n.º 1 do artigo 596.º e n.ºs 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* das alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, *cf.* n.º 2 do artigo 123.º Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do n.º 7 do artigo 110.º do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Acórdão do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo n.º 07148/13¹, “*o valor probatório do relatório da inspeção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas*”.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a decisão, em relação às provas produzidas, na íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que

¹ Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC.

Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g., força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

IV. 2. MATÉRIA DE DIREITO

A questão essencial² a decidir gira em torno de saber quando estamos perante uma “empreitada de reabilitação urbana”, nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do artigo 18.º do Código do IVA, em conjugação com a verba 2.23 da Lista I anexa ao mesmo Código.

Afinal, estão em causa as duas posições divergentes proferidas no âmbito de dois processos (entre outros), que correram os seus termos na CAAD.

Por um lado, na Decisão Arbitral proferida no processo n.º 517/2023-T, entendeu-se o seguinte:

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

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

² Seguindo de perto <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?id=9342>.

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

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

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

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

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

Por outro lado, como resulta dos artigos 16.º e 17.º do RJRU, «as operações de reabilitação urbana são aprovadas através de instrumento próprio ou de plano de pormenor

de reabilitação urbana», da competência da assembleia municipal, sob proposta da câmara municipal, que contenham, cumulativamente, «a definição do tipo de operação de reabilitação urbana» e «a estratégia de reabilitação urbana ou o programa estratégico de reabilitação urbana, consoante a operação de reabilitação urbana seja simples ou sistemática», o que obsta a que se possa concluir pela existência de uma operação de reabilitação urbana decorrente de uma mera certificação, como a que se refere na matéria de facto fixada, efectuada por uma câmara municipal, manifestando o seu entendimento de que a construção consubstancia uma «operação de reabilitação urbana».

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

É certo que a alínea b) do artigo 14.º do RJRU, a que a Requerente alude, estabelece que «a delimitação de uma área de reabilitação urbana (...) confere aos proprietários e titulares de outros direitos, ónus e encargos sobre os edifícios ou frações nela compreendidos o direito de acesso aos apoios e incentivos fiscais e financeiros à reabilitação urbana, nos termos estabelecidos na legislação aplicável, sem prejuízo de outros benefícios e incentivos relativos ao património cultural», o que permite concluir que haverá potencialmente efeitos decorrentes da mera delimitação da ARU.

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

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

Por outro, na Decisão Arbitral proferida no processo n.º 2/2023-T, entendeu-se o seguinte:

“1- Constituem-se condições cumulativas para o preenchimento da previsão normativa da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código de IVA: empreitada de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico; e empreitada de reabilitação urbana, localizar-se em área de reabilitação urbana delimitadas nos termos legais, ou no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional.

2- A delimitação e aprovação de ARU, nos termos do artigo 14º do decreto-lei nº307/2009 confere de forma direta o acesso aos apoios e incentivos fiscais à reabilitação urbana, entre os quais a possibilidade de acesso à taxa reduzida de IVA de 6% constante da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código de IVA.”

Acontece que face a esta diferente interpretação foi já prolatado o Acórdão do Pleno do Contencioso Tributário, do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no processo número n.º 12/24.9BALS datado de 26/3/2025, cujo relator foi a Conselheira Anabela Ferreira Alves e Russo, para o qual remetemos na íntegra para fundamentação da decisão no presente processo arbitral e que decidiu:[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;

- 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.

Conforme se mencionou o que estava em causa era saber-se, para o preenchimento da previsão normativa da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, era, ou não, necessária a cumulação de uma ARU e de uma ORU, para estarmos perante a existência de uma reabilitação urbana.

“Os Acórdãos de Uniformização de Jurisprudência, conquanto não tenham a força obrigatória geral que era atribuída aos Assentos pelo revogado art. 2º do CC, têm um valor reforçado que deriva não apenas do facto de emanarem do Pleno das Secções Cíveis do Supremo Tribunal de Justiça, [2] como ainda de o seu não acatamento pelos tribunais de 1ª instância e Relação constituir motivo para a admissibilidade especial de recurso, nos termos do art. 629º, nº 2, al. c), do CPC.

2. Esse valor reforçado impõe-se ao próprio Supremo Tribunal de Justiça, sendo projectado, além do mais, pelo dever que recai sobre o relator ou os adjuntos de proporem ao Presidente o julgamento ampliado da revista sempre que se projecte o vencimento de solução diversa da uniformizada.”[3]

Deve então este Tribunal seguir a mencionada jurisprudência que assim foi firmada.

Por conseguinte, atenta a matéria de facto dada como provada, as empreitadas dos autos não poderão ser qualificadas como “empreitada de reabilitação urbana” por faltar, para as áreas de reabilitação urbana em causa, uma “operação de reabilitação urbana” aprovada pelo competente órgão municipal.

Reitera-se a remissão integral quanto aos fundamentos da presente decisão para o teor do mencionado Acórdão de Uniformização de Jurisprudência

Improcedem assim todos os pedidos da Requerente.

V. DECISÃO

Termos em que, de harmonia com o exposto, decide-se neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar totalmente improcedente os pedidos e,
- b) Condenar a Requerente no pagamento das custas processuais.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € **285.852,05**, nos termos do disposto no artigo 32.º do CPTA e no artigo 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VII. CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de € **5.202,00**, a pagar pela Requerente, uma vez que o pedido foi totalmente improcedente, conformemente ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 11 de novembro de 2025

Os Árbitros,

(Guilherme W. d'Oliveira Martins)

(Elisabete Flora Louro Martins Cardoso)

(Catarina Belim)