

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 849/2025-T

Tema: IVA – Taxa reduzida de 6%; Empreitada de reabilitação urbana

SUMÁRIO

O Acórdão **uniformizador de jurisprudência**, do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (STA), processo n.º 012/24.9BALSBB, de 26-03-2025, concluiu que, para efeitos de aplicação da taxa de IVA de 6%, 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

Os árbitros Juiz José Poças Falcão (Presidente), Prof.ª Doutora Nina Aguiar e Gonçalo Marquês de Menezes Estanque (relator), designados pelo Conselho Deontológico do CAAD para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 10 de dezembro de 2025, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., **Unipessoal, Lda**, pessoa coletiva n.º..., com sede ..., ..., ...-... Vila Nova de Gaia, doravante apenas "Requerente", veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante "RJAT"), tendo em vista à anulação de atos tributários de liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado ("IVA"), referentes aos períodos 2022-03, 2022-06, 2022-09 e 2022-12, e respectivas demonstrações de juros compensatórios, com os n.ºs 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025... e 2025... .

A Requerente vem pedir:

- (i) a anulação das liquidações (oficiosas) de IVA acima referidas por entender que legitimamente beneficiou da taxa reduzida de IVA a 6%, prevista na verba 2.23 da lista I anexa ao Código do IVA e, subsidiariamente,
- (ii) a anulação dos referidos atos tributários de liquidação de IVA, por violação do dever de fundamentação.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante "AT").

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 01 de outubro de 2025.

Em 18 de novembro de 2025, o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes da designação dos Árbitros, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 11.º do RJAT.

Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 8 artigo 11.º do RJAT, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do artigo 11.º do RJAT sem que as Partes nada viessem dizer, o Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 10 de dezembro de 2025.

A AT, em 20 de janeiro de 2026, apresentou a sua resposta, onde se defendeu por excepção e impugnação. Na mesma data a AT procedeu à junção do processo administrativo.

Em 23 de janeiro de 2026 foi emitido despacho a dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT mas as Partes foram notificadas para - querendo - produzirem alegações escritas.

Em 11 de fevereiro de 2026 as Partes apresentaram as suas alegações escritas.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março) e estão devidamente representadas.

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- A.** A Requerente tem como objeto social, entre outros, a reabilitação e requalificação de imóveis.
- B.** A Requerente promoveu uma empreitada no imóvel sito na Rua..., n.ºs..., ..., ..., ... e ..., da União de Freguesias de ... e..., Vila Nova de Gaia
- C.** A referida empreitada foi executada no decurso do ano de 2022 e para o efeito foi celebrado contrato de empreitada entre a Requerente e a B... Unipessoal, Lda.
- D.** O imóvel está inserido em área de reabilitação urbana (ARU) da Cidade de Gaia, cuja delimitação foi aprovada por deliberação da Assembleia Municipal de Gaia, de 25-02-2016, publicitada pelo Aviso n.º 3874/2016, publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º 56, de 21-03-2016, e de 05-05-2020, publicitada pelo Aviso n.º 7435/2020, de 06 de Maio, publicado no Diário da República n.º 88/2020, 2.ª Série de 06-05-2020.
- E.** Em 17 de julho de 2020, a Requerente obteve certidão emitida pela Câmara Municipal de Vila Nova de Gaia com o seguinte teor:



de. 174

A... UNIPessoal, Ld.ª
2
VILA NOVA DE GAIA

Nossa referência
19011/20

Data
2020/06/19

ASSUNTO: CONFIRMAÇÃO DE REGISTO

Após terem sido verificadas as condições necessárias à validação do pedido efetuado por V. EX.ª, vimos por este meio confirmar o registo no sistema da Gaiurb, EM com os seguintes dados:

TITULAR: A... SOCIEDADE UNIPessoal, Ld.ª
PROCESSO Nº: 20 - CERT - € ... E €
LOCAL: RUA ...
REQUERENTE: A... UNIPessoal, Ld.ª - (NIF: ...)
REQUER. Nº: ...
TIPO DE REQ.: CERTIVA - Certidão para efeitos de redução de IVA
DESCRIÇÃO: Formulário nº ... CERT - Certidão para efeitos de redução de IVA

Cumprimentos,

A Diretora Municipal de Urbanismo e Ambiente



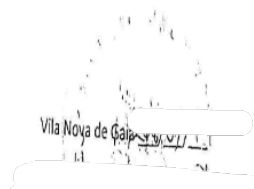


CERTIDÃO

....., Diretora Municipal de Urbanismo e Ambiente, face ao requerimento apresentado por
A... SOCIEDADE UNIPessoal, LD., registado sob o nº/20 em 09/07/2020,
certifica que o edifício onde se pretendem executar as obras de reabilitação, registadas no âmbito do
processo nº/19, se encontra localizado em área de reabilitação urbana - ARU Cidade de Gaia, sito na
Rua, da freguesia de e S..... correspondente aos prédios
descritos na 1ª Conservatória do Registo Predial de Vila Nova de Gaia sob os n.ºs
e inscritos na matriz sob os artigos 3, 1, 22 respectivamente, para
efeitos da aplicação do IVA à taxa reduzida de 6% prevista na verba 2.23 da lista I anexa ao Código do IVA,
por via da al. a) do nº1 do artigo 18º.....

Mais certifica que ARU Cidade de Gaia foi publicitada em Diário da República, através do Aviso n.º
7435/2020, de 06 de maio, tornando-se público que " a Assembleia Municipal de Vila Nova de Gaia
deliberou a 05 de março de 2020, nos termos do artigo 13.º do Regime Jurídico da Reabilitação Urbana
(RJRU), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 32/2012,
de 14 de agosto, e pelo Decreto-Lei n.º 88/2017, de 27 de julho, na sua redação total, aprovar a proposta da
Câmara Municipal relativa à Alteração da Delimitação da Área de Reabilitação Urbana (ARU) da Cidade de
Gaia, por ajustamento aos limites da ARU Valadares e da ARU Devesas, ARU esta que havia sido aprovada
pela Assembleia Municipal em 25 de fevereiro de 2016, conforme Aviso n.º 3874/2016, publicado no Diário
da República, 2.ª série, n.º 56, de 21 de março de 2016. Mais se torna público que o ato de aprovação da
alteração e os elementos que acompanham o projeto de alteração da delimitação da Área de Reabilitação
Urbana 'Cidade de Gaia' por ajustamento aos limites da ARU Valadares e da ARU Devesas podem ser
consultados nas páginas eletrónicas do município (www.cm-gaia.pt e www.gaiurb.pt)".

Certifica ainda que as obras a realizar constituem uma operação de reabilitação urbana, ao abrigo do
disposto na al. j) do art.º 2.º do Regime Jurídico de Reabilitação Urbana.....



- F. Por despacho do Vice-Presidente da Câmara Municipal de Gaia, de 2022/12/28, foi emitido alvará de autorização de utilização n.º 1/23 para o edifício ora em crise.
- G. Foi aplicada a taxa reduzida de IVA de 6% às prestações de serviços relativas à referida empreitada, ao abrigo da Verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA.
- H. A AT realizou procedimento de inspeção tributária externo, ao abrigo da ordem de serviço n.º OI2024..., com incidência sobre o IVA dos períodos do ano de 2022.
- I. Através de Despacho do Chefe de Divisão dos SIT da Direção de Finanças do Porto, de 2025/04/10, foi emitido o projeto de Relatório de Inspeção Tributária.
- J. A Requerente exerceu direito de audição no procedimento inspetivo e juntou, como documentos n.ºs 2 e 3, respetivamente: (i) uma proposta de Estratégia de Regeneração Urbana para o concelho de Vila Nova de Gaia; e (ii) um projeto de Operação de Reabilitação Urbana para a ARU – Centro Histórico de Vila Nova de Gaia.
- K. A AT notificou o Requerente e o seu mandatário judicial, através de Despacho de 2025/06/12, do Relatório de Inspeção Tributária (RIT).
- L. Os SIT concluíram que “o imóvel em apreço se localiza na Área de Reabilitação Urbana (ARU) – Cidade de Gaia” mas nenhum dos documentos apresentados demonstra a existência de qualquer Operação de Reabilitação Urbana (ORU) aprovada para a Área de Reabilitação Urbana (ARU) – Cidade de Gaia pela Câmara Municipal de Vila Nova de Gaia.
- M. Por lapso, o projeto de RIT referiu o imóvel como localizado na «Rua Pedra do Couto». Após resposta ao direito de audição, os SIT esclareceram que tal referência constituiu mero lapso e que toda a fundamentação das correções respeitava ao imóvel sito na Rua ..., n.ºs ..., ..., ..., ... e
- N. Na sequência das correções inspetivas, a AT emitiu as liquidações adicionais de IVA e de juros compensatórios n.ºs ..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025... e 2025..., no montante total de € 125.473,77.
- O. Em 2025/09/29, a Requerente apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral.

2.2. Factos não provados

Não há factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

2.3. Fundamentação da decisão da matéria de facto

Cabe ao Tribunal Arbitral seleccionar os factos relevantes para a decisão e discriminar a matéria provada e não provada (cf. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT). Os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito (cf. artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal Arbitral baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima convicção formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cf. artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e artigo 607.º, n.º 5, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT). Somente quando a força probatória de certos meios se encontra pré-estabelecida na lei (e.g., força probatória plena dos documentos autênticos, cf. artigo 371.º do Código Civil) é que não domina, relativamente à prova produzida, o princípio da livre apreciação.

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos pela Requerente e os que constam do processo administrativo.

3. Matéria de direito

O *thema decidendum* do presente processo arbitral consiste em saber se a empreitada realizada pela Requerente no imóvel sito na Rua ... pode ou não ser qualificada como «empreitada de reabilitação urbana» para efeitos de aplicação da taxa reduzida de IVA de 6%, nos termos da Verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, conjugada com o artigo 18.º, n.º 1, alínea a), do mesmo Código.

Vejamos:

3.1. Do Direito Aplicável

À data dos factos, o artigo 18.º, n.º 1, alínea a) do Código do IVA estabelecia que:

“Artigo 18.º

Taxas do imposto

1 - As taxas do imposto são as seguintes:

a) Para as importações, transmissões de bens e prestações de serviços constantes da lista I anexa a este diploma, a taxa de 6% (...).”

Por seu turno, de acordo com a verba 2.23 da lista I anexa ao Código do IVA, estão sujeitas à taxa reduzida de IVA (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"*.

O Regime Jurídico da Reabilitação Urbana (“RJRU”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de Outubro, com relevo para o presente processo dispunha o seguinte:

“Artigo 2.º

Definições

Para efeitos de aplicação do presente decreto-lei, entende-se por:

(...)

b) 'Área de reabilitação urbana' a área territorialmente delimitada que, em virtude da insuficiência, degradação ou obsolescência dos edifícios, das infraestruturas, dos equipamentos de utilização coletiva e dos espaços urbanos e verdes de utilização coletiva, designadamente no que se refere às suas

condições de uso, solidez, segurança, estética ou salubridade, justifique uma intervenção integrada, através de uma operação de reabilitação urbana aprovada em instrumento próprio ou em plano de pormenor de reabilitação urbana;

(...)

h) «Operação de reabilitação urbana» o conjunto articulado de intervenções visando, de forma integrada, a reabilitação urbana de uma determinada área;

(...)

j) «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 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;

(...)”

“Artigo 8.º

Operações de reabilitação urbana

1 - Os municípios podem optar pela realização de uma operação de reabilitação urbana:

a) Simples; ou

b) Sistemática.

2 - A operação de reabilitação urbana simples consiste numa intervenção integrada de reabilitação urbana de uma área, dirigindo-se primacialmente à

reabilitação do edificado, num quadro articulado de coordenação e apoio da respectiva execução.

3 - A operação de reabilitação urbana sistemática consiste numa intervenção integrada de reabilitação urbana de uma área, dirigida à reabilitação do edificado e à qualificação das infra-estruturas, dos equipamentos e dos espaços verdes e urbanos de utilização colectiva, visando a requalificação e revitalização do tecido urbano, associada a um programa de investimento público.

4 - As operações de reabilitação urbana simples e sistemática são enquadradas por instrumentos de programação, designados, respectivamente, de estratégia de reabilitação urbana ou de programa estratégico de reabilitação urbana.

5 - O dever de reabilitação que impende sobre os proprietários e titulares de outros direitos, ónus e encargos sobre edifícios ou fracções compreendidos numa área de reabilitação urbana é densificado em função dos objectivos definidos na estratégia de reabilitação urbana ou no programa estratégico de reabilitação urbana.”

“Artigo 16.º

Aprovação das operações de reabilitação urbana

As operações de reabilitação urbana são aprovadas através de instrumento próprio ou de plano de pormenor de reabilitação urbana, que contém:

- a) A definição do tipo de operação de reabilitação urbana; e*
- b) A estratégia de reabilitação urbana ou o programa estratégico de reabilitação urbana, consoante a operação de reabilitação urbana seja simples ou sistemática.”*

“Artigo 17.º

Aprovação de operações de reabilitação urbana através de instrumento próprio

1 - A aprovação de operações de reabilitação urbana através de instrumento próprio é da competência da assembleia municipal, sob proposta da câmara municipal.

2 - A câmara municipal pode encarregar uma entidade de entre as mencionadas na alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º da preparação do projeto de operação de reabilitação urbana, estabelecendo previamente os respetivos objetivos e os prazos para a conclusão dos trabalhos.

3 - O projeto de operação de reabilitação urbana é remetido ao Instituto da Habitação e da Reabilitação Urbana, I. P., por meios eletrónicos, para emissão de parecer não vinculativo no prazo de 15 dias.

4 - Simultaneamente com a remessa a que se refere o número anterior, o projeto de operação de reabilitação urbana é submetido a discussão pública, a promover nos termos previstos no regime jurídico dos instrumentos de gestão territorial (RJIGT), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 380/99, de 22 de setembro, alterado pelos Decretos-Leis n.os 53/2000, de 7 de abril, e 310/2003, de 10 de dezembro, pelas Leis n.os 58/2005, de 29 de dezembro, e 56/2007, de 31 de agosto, pelos Decretos-Leis n.os 316/2007, de 19 de setembro, 46/2009, de 20 de fevereiro, 181/2009, de 7 de agosto, e 2/2011, de 6 de janeiro, para a discussão pública dos planos de pormenor.

5 - O ato de aprovação de operação de reabilitação urbana integra os elementos previstos no artigo anterior e é publicado através de aviso na 2.ª série do Diário da República e divulgado na página eletrónica do município.

6 - O procedimento previsto no presente artigo pode ocorrer simultaneamente com a elaboração, alteração ou revisão de instrumentos de gestão territorial de âmbito municipal, sendo, nessas circunstâncias, submetido ao respetivo processo de acompanhamento, participação e aprovação pela assembleia municipal.”

Importa, igualmente, salientar que a aplicação da taxa reduzida de IVA às empreitadas de reabilitação urbana tem sido objeto de diversos litígios entre a AT e contribuintes, nomeadamente quanto à interpretação das normas *supra* referidas. Neste sentido, importa mencionar o Acórdão **uniformizador de jurisprudência**, do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (STA), processo n.º 012/24.9BALS.B, de 26-03-2025, no qual se concluiu que:

“(…) 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.

3.2.4.8. 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).

3.2.4.9. 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 (...).

3.2.4.10. 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.

3.2.4.11. 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.

3.2.4.12. 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».

3.2.4.13. 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.

3.2.4.14. 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];

- no que respeita à Operação de Reabilitação Urbana, que os Municípios podem optar pela realização de uma Operação “ Simples ” que consistirá em uma «intervenção integrada de reabilitação urbana de uma área, dirigindo-se primordialmente à reabilitação do edificado, num quadro articulado de coordenação e apoio da respetiva execução» [artigo 8.º, n.º 1 al. a) e n.º 2] ou “Sistemática” que consiste «numa intervenção integrada de reabilitação urbana de uma área, dirigida à reabilitação do edificado e à qualificação das infraestruturas, dos equipamentos e dos espaços verdes e urbanos de

utilização coletiva, visando a requalificação e revitalização do tecido urbano, associada a um programa de investimento público» [artigo 8.º n.º 1 al. b) e n.º 3];

- a cada Área de Reabilitação Urbana corresponde uma Operação de Reabilitação Urbana (artigo 7.º, n.º 4);

- ambas as Operações de Reabilitação Urbana, “Simples” ou “Sistemáticas”, tem de estar enquadradas por instrumentos de programação, designados, respetivamente, de estratégia de reabilitação urbana ou de programa estratégico de reabilitação urbana [artigo 16.º, als. a) e b), do RJRU].

3.2.4.15. 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 ela 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).».

3.2.4.16. 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.

3.2.4.17. Interpretação que sai reforçada pelos elementos teleológico e histórico, isto é, pela finalidade, objetivos 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.

3.2.4.18. 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).

3.2.4.19. 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 infra-estruturas 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».

3.2.4.20. 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. (...)

3.2.4.21. 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.».

3.2.4.22. 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.».

3.2.4.23. 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.

3.2.4.24. *“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.».

3.2.4.25. *«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.».*

3.2.4.26. *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.

3.2.4.27. Só tendo presente esta intencionalidade e objectivos faz sentido a norma excepcional do artigo 18.º, 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. Refutamos, por fim, ainda que de forma breve, dois argumentos jurídicos em que a Recorrente deposita grandemente a sua tese de que o conceito de empreitada de reabilitação urbana e, por via deste, a Verba 2.23 não comporta a existência prévia de uma Operação de Reabilitação Urbana. Argumentos de que supostamente resulta infirmada a interpretação por que optamos: a disciplina contida nos artigos 14.º («Efeitos da delimitação») e 15.º («Âmbito temporal»), ambos do RJRA.

3.2.4.29. Quanto aos efeitos (seguros de que só podem estar em questão os efeitos fiscais previstos no n.º 2 do artigo 14.º do RJRU, por o IVA não constituir um imposto associado aos impostos municipais sobre o património), cumpre apenas dizer que os direitos que aí estão reconhecidos aos proprietários e titulares de outros direitos, ónus e encargos sobre os edifícios ou frações compreendidos na Área de Reabilitação Urbana de aceder aos apoios e incentivos fiscais e financeiros à reabilitação urbana, se encontram condicionados ao que na legislação aplicável se encontrar estabelecido.

3.2.4.30. 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. Tal como o seu reconhecimento, verificados os pressupostos que vimos mencionando, constituem o cumprimento da mesma.

3.2.4.31. Relativamente à questão do âmbito temporal importa realçar dois aspectos. O primeiro é o de que não pode confundir-se a possibilidade legalmente reconhecida aos Municípios de não aprovarem simultaneamente os dois instrumentos que, cumpridos, aprovados, permitem qualificar uma empreitada como empreitada de reabilitação urbana (delimitação da área e operação de reabilitação urbana) com as condições de reconhecimento do benefício fiscal ao sujeito passivo.

Do exercício da faculdade concedida aos primeiros (aprovação não simultânea dos dois instrumentos) pode resultar, ou não, a caducidade da delimitação da Área de Reabilitação Urbana, nos termos do n.º do artigo 15.º. Tal como a realização da empreitada em Área de Reabilitação Urbana pode conduzir, ou não, ao reconhecimento ao sujeito passivo do benefício consagrado na verba 2.23. da Lista I anexa ao CIVA, dependendo de estar associada ou não a essa Área uma Operação de Reabilitação Urbana. Condição que cumpre ao sujeito passivo assegurar que está verificada, antes de realização da empreitada, pretendendo beneficiar da taxa de IVA reduzida. Ou seja, não está vedado ao sujeito passivo, a partir do momento em que o legislador passou a admitir que é possível não haver coincidência temporal entre a delimitação da Área de Reabilitação Urbana e a aprovação da Operação de Reabilitação Urbana, realizar empreitadas em Área de

Reabilitação Urbana. O que lhe está legalmente vedado é beneficiar da tributação reduzida prevista na Verba n.º 2.23 se a empreitada se concretiza, mesmo que em Área de Reabilitação Urbana, antes da aprovação da Obra de Reabilitação Urbana.

3.2.4.32. De tudo quanto fica exposto se retira uma última conclusão, qual seja, a de que, neste contexto interpretativo, carecem de fundamento legal as alegações da Recorrente de que a interpretação que perfilhamos viola o princípio da legalidade fiscal nas vertentes da tipicidade e da reserva de Lei por se estarem a “adicionar administrativamente” (presume-se que se esteja a referir aos Ofícios Circulados e Informações invocados pela recorrida nas decisões das Reclamações Graciosas e nas respostas no processo arbitral) à Verba n.º 2.23. da Lista I anexa ao CIVA requisitos que o legislador não contemplou. Ao exigir-se que se trate de uma empreitada de reabilitação urbana, nos termos definidos, está-se apenas a exigir que se preencham as condições impostas pelo legislador fiscal no artigo 18.º al. a) do CIVA e Verba 2.23 da Lista I a esse Código anexa, que inclui, como vimos, a existência prévia de uma Operação de Reabilitação Urbana.

3.2.4.33. Tendo presente o quadro legal supra descrito, particularmente a interpretação perfilhada quanto aos requisitos consagrados na Verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, e que dos factos apurados na decisão recorrida resulta que a empreitada foi realizada em Área de Reabilitação Urbana para a qual não estava à data da sua execução aprovada uma Operação de Reabilitação Urbana bem andou o Tribunal Arbitral em julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral, julgamento que nestes autos se confirma.

3.2.4.34. 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.”*

3.2. Da Aplicação da Taxa Reduzida de IVA — Verba 2.23 da Lista I Anexa ao CIVA ao caso *sub judice*

A exigência cumulativa, ou não, de ARU e ORU previamente aprovadas para que a empreitada ora em crise possa beneficiar da taxa reduzida de IVA de 6%, ao abrigo da Verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, foi, conforme se referiu acima, objeto de jurisprudência uniformizadora do STA. Ou seja, em termos sucintos, para efeitos de aplicação da taxa de IVA de 6%, 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.”

A Requerente juntou ao PPA o Doc. n.º 12, denominado *“Operação de Reabilitação Urbana da ARU CH Gaia”*, datado de 19 de novembro de 2016. Por seu turno, a AT alega que tal documento é um mero *projecto / proposta* que não corresponde a uma ORU aprovada e publicada.

Ademais, a Requerente junta uma certidão, emitida pela Diretora Municipal de Urbanismo e Ambiente da Câmara Municipal de Gaia, datada de 17 de junho de 2020, a qual refere, expressamente, que, por um lado *“o edifício onde se pretendem executar as obras de reabilitação (...) se encontra localizado em área de reabilitação urbana - ARU Cidade de Gaia”* e, por outro lado, *“certifica ainda que as obras a realizar constituem uma operação de reabilitação urbana, ao abrigo do disposto na alínea j) do artigo 2.º do Regime Jurídico de Reabilitação Urbana”*. No entanto, de acordo com o entendimento preconizado pela AT, a

certidão em causa “*não pode atestar que determinadas obras têm correspondência com uma ORU, quando esta não está aprovada*” (art. 84.º da Resposta).

Adiante-se, desde já, que assiste razão à AT.

Apesar da Requerente alegar que o “*o que o STA fez foi recusar a aplicação da taxa reduzida em situações em que inexistia qualquer enquadramento urbanístico concreto, reduzindo-se a invocação do benefício à mera localização do imóvel em ARU, sem mais*” (art. 34.º das suas Alegações), a verdade é que o STA é bem claro ao exigir que “***esteja previamente aprovada uma Operação de Reabilitação Urbana***”. Refira-se que a existência de uma Estratégia de Reabilitação Urbana (ERA) - Doc. n.º 11 junto ao PPA pela Requerente - não pode ser confundida com uma ORU, pois, conforme consta do artigo 8.º, n.º 4 do RJRU, a ERA funciona como um instrumento de programação que enquadra as ORU. Ou seja, a ORU é o instrumento de planeamento e programação que operacionaliza as intervenções específicas a efetuar numa ARU, sendo aprovada pela Assembleia Municipal, sob proposta da Câmara Municipal. A ERA é o instrumento de programação interno que enquadra e define os objetivos de uma ORU.

Ademais, a - alegada - ORU que a Requerente apresenta como Doc. n.º 12 refere-se à ORU do Centro Histórico de Vila Nova de Gaia. Ora, o imóvel em crise encontra-se, isso sim, localizado na ORU Cidade de Gaia (*vide*, ponto E do probatório) pelo que é, pois, inaplicável a ORU constante do Doc. n.º 12 (independentemente da questão de estarmos ou não perante uma *proposta / projecto*).

Por fim, a certidão emitida pela Diretora Municipal de Urbanismo e Ambiente da Câmara Municipal de Gaia, datada de 17 de junho de 2020, (*vide*, ponto E do probatório), ao certificar “*as obras a realizar constituem uma operação de reabilitação urbana, ao abrigo do disposto na alínea j) do artigo 2.º do Regime Jurídico de Reabilitação Urbana*” não está, naturalmente, a aprovar uma ORU, desde logo, porque, conforme consta do artigo Artigo 17.º, n.º 1 do RJRU, “*a aprovação de operações de reabilitação urbana através de instrumento próprio é da competência da assembleia municipal, sob proposta da câmara municipal*”, o que

obsta a que se possa concluir pela existência de uma operação de reabilitação urbana decorrente de uma mera certificação (veja-se, no mesmo sentido, a Decisão Arbitral proferida no Proc. n.º 517/2023-T).

Termos em que, perante a inexistência de ORU previamente aprovada, não pode, pois, a empreitada em questão beneficiar da taxa reduzida de IVA.

Por fim, quanto à questão da alegada falta de fundamentação, também, aqui não assiste razão à Requerente.

Conforme se extrai da Jurisprudência do STA, *“a fundamentação, ainda que feita por remissão ou de forma muito sintética, não pode deixar de ser clara, congruente e encerrar os aspectos, de facto e de direito, que permitam conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo prosseguido pela Administração para a determinação do acto”*¹.

Ou seja, a fundamentação de atos tributários de liquidação é admissível desde que efectuada de forma clara, congruente e de molde a permitir que o administrado, colocado na posição de um destinatário normal, possa ficar a conhecer as razões factuais e jurídicas que estão na sua génese, i.e. o itinerário cognoscitivo e valorativo prosseguido pela Administração.

Analisado o processo administrativo e o presente PPA resulta claro que a Requerente conhece os fundamentos da AT. Tal é, claramente, descortinado no Direito de Audição exercido antes da emissão da liquidação, bem como no presente PPA.

O alegado erro na indicação da morada do imóvel em nada inquina o que acima se referiu, pois, por um lado, tal lapso foi devidamente sanado após a Audição Prévia da Requerente (*vide*, o Relatório Final de Inspeção) e, por outro lado, conforme se referiu acima, a fundamentação é perfeitamente clara, permitindo conhecer as razões de facto e de direito que levaram à AT a emitir as liquidações oficiosas.

¹ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 23-04-2014, proferido no processo n.º 01690/13.

Termos em que, improcede, também, o pedido subsidiário, i.e. a anulação das liquidações por vício de violação do dever de fundamentação alegado pela Requerente.

4. Decisão

De harmonia com o exposto acordam neste Tribunal Arbitral em julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral.

5. 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 € **125.473,77**, indicado pela Requerente sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

6. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **3.060,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente.

Notifique-se.

Lisboa e CAAD, 04-05-2026

O Tribunal Arbitral,

Juiz José Poças Falcão (Presidente)

Prof.ª Doutora Nina Aguiar

Gonçalo Marquês de Menezes Estanque (relator - junta declaração de voto)

Declaração de Voto do árbitro Gonçalo Marquês de Menezes Estanque

A jurisprudência uniformizadora do STA merece, naturalmente, acolhimento, conforme, de resto, fez este tribunal arbitral. No entanto, essa jurisprudência, na minha opinião, não é isenta de críticas. Remeto, por exemplo, as declarações de voto constantes do acórdão arbitral proferido no processo n.º 1249/2024.

Gonçalo Estanque