

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 23/2026-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 – Por obediência ao princípio de prevalência da substância sobre a forma acolhido em clara e profusa jurisprudência do Tribunal de Justiça da UE sobre IVA e consagrado, nomeadamente, como cânone de interpretação e aplicação das normas tributárias, no artigo 11.º, n.º 3, da LGT, impõe-se que se dê primazia à verdade material e à substância económica dos factos.

II - Ao legislador é indiferente à forma como a empreitada é realizada desde que esteja localizada “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 realizadas no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional”, que é o que acontece no presente caso.

III. Atenta a matéria de facto dada como provada – tratando-se a ORU simples de uma mera formalidade que substancialmente nada acrescenta à ARU, as empreitadas dos autos devem ser qualificadas como “empreitada de reabilitação urbana” para efeitos da aplicação da taxa reduzida do IVA, tratando-se, para efeitos do entendimento preconizado pela AT e acolhido no Acórdão de uniformização do STA datado de 26/3/2025 proferido no processo número n.º 12/24.9BALSb, de áreas de reabilitação urbana para efeitos de aplicação da taxa reduzida do IVA à data dos factos, uma vez que a ORU posteriormente aprovada, no seu quadro estratégico, nada parece alterar de substancial em matéria de estratégia de reabilitação e do quadro dos deveres dos particulares que requeiram licenças para efetuar obras de reabilitação ou qualquer tipo de novo licenciamento, nada aditando à ARU.

IV – De facto, de acordo com a interpretação veiculada pela AT e pelo referido Acórdão de uniformização de jurisprudência do STA, o regime jurídico não impõe requisitos adicionais para além da ARU e ORU existentes, razão pela qual a discriminação operada pela AT exigindo a aprovação prévia de uma ORU ainda que esta se limite a reproduzir, no seu essencial, a ARU, traduz uma violação ao princípio da prevalência da substância sobre a forma, consubstanciando-se numa discriminação arbitrária e ilegal, não podendo a AT distinguir onde o próprio legislador entendeu não o fazer, sob pena de violar a coerência do sistema fiscal, bem assim como o princípio da legalidade fiscal previsto no artigo 103º, nº2 da CRP, e ainda os princípios da justiça, igualdade e proporcionalidade fiscal.

Os Árbitros Guilherme W. d'Oliveira Martins, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, Clotilde Celorico Palma, designada pelo Requerente e Fernando Marques Simões, designado pela Requerida, para formar o Tribunal Arbitral Coletivo, decidem o seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

A... S.A., sociedade anónima registada na Conservatória do Registo Comercial sob o número único de matrícula e de identificação de pessoa coletiva ..., com sede na Rua ..., n.º ..., ..., ...-... .. (“A...”), e B..., S.A., sociedade anónima registada na Conservatória do Registo Comercial sob o número único de matrícula e de identificação de pessoa coletiva..., com sede na Rua..., n.º ..., ..., ...-... .. (“B...”), doravante, individualmente, “Primeira Requerente” e “Segunda Requerente” e, em conjunto, “Requerentes”, vêm, na sequência, de indeferimento tácito no âmbito do procedimento de reclamação graciosa n.º ...2025... (cuja cópia carimbada da primeira página da reclamação se junta como documento n.º 1 e cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido), relativo aos atos de liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) relativos aos períodos de abril de 2023 a setembro de 2024, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, na alínea b) do n.º 3 do artigo 5.º, na alínea b) do n.º 2 do artigo 6.º, na alínea a) do n.º 1 e no n.º 2 do artigo 10.º, todos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), requerer a CONSTITUIÇÃO DE TRIBUNAL ARBITRAL COLETIVO, com nomeação de árbitro, com vista à declaração de ilegalidade daquele ato de indeferimento tácito da reclamação graciosa e dos atos de liquidação adicional que a B... foi objeto.

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

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Coletivo (TAC) foi aceite pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e automaticamente notificado à AT no dia 8 de janeiro de 2026.

O Requerente procedeu à nomeação de árbitro, tendo indicado nos termos do artigo 11.º, n.º 2 do RJAT a Senhora Professora Doutora Clotilde Celorico Palma. Nos termos do n.º 3 do mesmo artigo, a AT indicou como árbitro o Senhor Dr. Fernando Marques Simões. O Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou, na sequência de sorteio, o Senhor Professor Doutor Guilherme W. d'Oliveira Martins, como Árbitro Presidente desta decisão, que aceitou o encargo, tendo sido notificadas as partes

em 5 de março de 2026, 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 24 de março de 2026, 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 4 de maio de 2026.

Em 5 de maio de 2026, o Tribunal Arbitral proferiu o seguinte despacho:

“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. 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.”

Em 6 de maio de 2026, foi proferido o seguinte despacho adicional:

“Em aditamento ao despacho anterior, notifique-se a Requerida para a remessa ao tribunal arbitral, no prazo de 5 dias, de cópia do processo administrativo dentro do prazo de apresentação da resposta, aplicando-se, na falta de remessa, o disposto no n.º 5 do artigo 110.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.”

A AT remeteu o Processo Administrativo no prazo.

II. DESCRIÇÃO SUMÁRIA DOS FACTOS

II.1 POSIÇÃO DAS REQUERENTES

As Requerentes fundamentam o seu pedido nos seguintes termos:

- a) A B... é uma sociedade com 28 anos de experiência no setor da engenharia e da construção civil (CAE principal 41200) que já tem um longo e diversificado historial de obras públicas e privadas, que pauta a sua atuação por garantir elevados padrões de qualidade nas empreitadas de construção, por uma aposta constante na inovação dos seus métodos construtivos e por priorizar a sustentabilidade ambiental em cada uma das obras que assume.
- b) A B... tem exercido a sua atividade em todo o território nacional, mas em especial nas regiões do Porto, de Lisboa e do Algarve.
- c) O objeto social da B... compreende, nomeadamente, a construção e reparação de edifícios (código de acesso à certidão permanente comercial:...), o que está totalmente em linha com a sua atividade corrente de empreiteiro em inúmeros projetos relevantes de construção e reabilitação.
- d) A B... é um sujeito passivo normal de IVA, enquadrado no regime mensal.
- e) A A... é uma promotora imobiliária, constituída em 2022, que atua sobretudo na região Norte do país, e que tem vindo desde então a adquirir um conjunto apreciável de imóveis, designadamente terrenos destinados a construção, que tem destinado a projetos de construção, promoção e posterior venda dos edifícios e/ou frações construídos no âmbito desses projetos (para informação mais detalhada sobre os dados registrais atualizados da A... (cfr. código de acesso à certidão permanente comercial: ...-... -...)).
- f) A A..., enquanto proprietária dos terrenos para construção, tem vindo a contratar os serviços de construção da B..., sendo ambas parceiras em vários projetos de promoção imobiliária, maioritariamente na região Norte.
- g) A A... é um sujeito passivo isento de IVA, não tendo direito à dedução dos inputs suportados a montante.
- h) A 17-02-2023, a B... e a A... celebraram um contrato de empreitada (“contrato”) (cuja cópia se junta como documento n.º 5 e cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido).
- i) O contrato tinha por objeto a empreitada de execução de um edifício de habitação coletiva, comércio e serviços, sito no gaveto das Ruas ... e Rua..., na união de freguesias de ... e..., artigo matricial..., com área total de 2.536,5 m², doravante, “Lote 1”, tal como descrito na cláusula 4.^a do contrato.
- j) Foi com base nesse contrato que a empreiteira... emitiu faturas dos serviços de construção que ia executando em nome da dona da obra A..., com periodicidade mensal, conforme tabelas-síntese que se seguem (e que constam dos RIT relevantes, para os quais, por brevidade, se remete):

OI2024..., a pág. 17 do respetivo RIT:

Nº Doc.	Data de Emissão	Adquirente	Descrição	Base Tributável	IVA Liquidado		
FT 202301/100	30-04-2023	A... NIF: [redacted] SA.	"Empreitada de Execução de um Edifício de habitação coletiva, comércio e serviços. Central City"	250 772,60 €	15 046,36 €		
FT 202301/140	30-05-2023			213 923,60 €	12 835,42 €		
FT 202301/180	28-06-2023			328 955,29 €	19 737,32 €		
FT 202301/210	31-07-2023			429 864,18 €	25 779,85 €		
FT 202301/242	31-08-2023			495 205,32 €	29 712,32 €		
FT 202302/158	14-08-2023			59 869,80 €	3 592,19 €		
FT 202302/175	29-09-2023			470 377,36 €	28 222,64 €		
FT 202302/208	31-10-2023			492 020,73 €	29 521,24 €		
FT 202301/332	30-11-2023			777 065,98 €	46 659,98 €		
FT 202302/267	29-12-2023			683 100,87 €	40 988,05 €		
Total				4 291 555,73 €	252 093,35 €		

Obs: Taxa reduzida conforme Verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA

OI2024..., a pág. 12 do respetivo RIT:

O sujeito passivo emitiu as seguintes faturas:				
NIPC	Designação	Nº de fatura	Valor	IVA
[redacted]	C... S.A.	FT 202401/19	80020,20	4801,21
		FT 202402/2	24520,01	1471,20
		FT 202401/58	79570,19	4774,21
		FT 202401/59	14982,59	898,96
		FT 202401/140	12967,64	778,06
		FT 202401/139	200124,94	12007,50
		FT 202401/153	6656,17	0,00
		FT 202401/172	187101,86	11226,11
		FT 202401/173	29623,62	1777,42
		FT 202401/233	104071,43	6244,29
		FT 202401/234	72126,60	4327,50
		FT 202401/254	200870,33	12052,22
		FT 202401/255	18934,96	1136,10
		[redacted]	A... S.A.	FT 202401/31
FT 202401/41	563586,91			33815,21
NCC 202401/6	-660275,96			-39616,56
FT 202401/60	609435,91			36566,15
FT 202402/28	770499,47			46229,97
FT 202401/175	684807,12			41088,43
FT 202401/200	789305,08			47358,30
FT 202402/64	888966,93			53338,02
Total			5 338 171,96 €	319 890,96 €

OI2024..., a pág. 16 do respetivo RIT:

Nº Doc.	Data de Emissão	Adquirente	Descrição	Base	IVA Liquidado
FT 202401/313	02-08-2024	A... SA, NIPC: []	"Empreitada de Execução de um Edifício de habitação coletiva, comércio e serviços. Central City"	14 977,68 €	898,66 €
FT 202401/384	30-08-2024			628 684,40 €	37 721,06 €
FT 202401/385	30-08-2024			33 459,59 €	2 007,58 €
FT 202401/388	30-08-2024			26 480,00 €	1 587,60 €
FT 202401/386	30-08-2024			18 443,70 €	1 106,62 €
FT 202401/387	30-08-2024			9 586,23 €	575,17 €
Total				731 811,60 €	43 896,69 €
Obs:	Taxa reduzida conforme Verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA				

- k) Como se pode observar a partir dos quadros acima, as faturas em causa são as mesmas que foram objeto de correção, mas com o IVA originalmente liquidado a 6% pela B... e não a 23% como mais tarde veio a fazer-se em sede de regularização.
- l) O imóvel/Lote 1, sito no ... e Rua..., na união de freguesias de ... e ..., artigo matricial..., com área total de 2.536,5 m², insere-se na ARU Cidade de Gaia, cuja delimitação foi aprovada pelo Aviso n.º 7435/2020, de 6 de maio, e alterada pelo Aviso n.º 7412/2023, de 22 de março.
- m) Feita a pesquisa no Geoportal3 pela localização do Lote 1, é possível verificar a área do mesmo e que se integra na citada ARU Cidade de Gaia
- n) A empreitada de reabilitação contratada pela A... e levada a cabo pela B..., foi devidamente autorizada pela Câmara Municipal de Gaia através do respetivo Alvará de licenciamento de obras de construção n.º .../23, relativo ao processo de licenciamento n.º.../21 (que se junta como documento n.º 6 e cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido). Este Alvará foi já objeto de prorrogações e continua em vigor, uma vez que a empreitada ainda não foi concluída à presente data.
- o) No Alvará são descritas as obras de construção previstas, anteriormente licenciadas por despacho do Vice-Presidente da Câmara Municipal de Gaia datado de 20-01-2022, e os condicionamentos dessas obras. É afirmado no Alvará que as obras respeitam o disposto no Plano Diretor Municipal de Vila Nova de Gaia, que prossegue objetivos de reabilitação urbana.
- p) A A... diligenciou junto da Câmara Municipal de Vila Nova de Gaia a obtenção de um reconhecimento próprio para efeitos de aplicação da taxa reduzida de IVA à empreitada em causa, tendo, para tal, requerido a passagem da competente certidão à Câmara para certificação da localização desta empreitada na respetiva ARU.
- q) Em consequência deste pedido, foi emitida a certidão camarária de 22-12-2022 em que a Diretora Municipal de Urbanismo certificou essencialmente o seguinte:

certifico que o edifício onde se pretendem executar as obras de reabilitação, registadas no âmbito do processo PL n.º []/21, se encontra localizado em área de reabilitação urbana – ARU Cidade de Gaia, sita na Rua [], da União de Freguesias de [] e [] correspondente ao artigo matricial [] e encontra-se descrito na [] Conservatória do Registo Predial de Vila Nova de Gaia sob o n.º [], 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 n.º1 do artigo 18.º. -----

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. -----

(junta como Anexo 1 dos relatórios de inspeção tributária “RIT” e no qual, por brevidade, se certificou ainda que as obras a realizar naquele imóvel constituíam uma operação de reabilitação urbana, na aceção da alínea j) do artigo 2.º do RJRU).

- r) Este artigo do RJRU não contém uma definição de “ORU”, como poderia erroneamente inferir-se da expressão empregue pela CMVNG, mas define “reabilitação urbana”, caracterizando-a como “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.”
- s) Não há, portanto, margem para equívocos: o executivo camarário entendeu que a obra licenciada à B... constituía uma reabilitação urbana, em sintonia com as diretrizes de reabilitação do município e englobada na área de reordenamento urbanístico que é uma ARU.
- t) A B... passou então a aplicar a taxa reduzida aos serviços por si prestados no âmbito da empreitada em causa, por entender ser aplicável a verba 2.23 da Lista I do CIVA, na redação em vigor à data dos factos.
- u) Este foi o pano de fundo para a instauração dos procedimentos inspetivos atrás identificados, tendo a AT concluído, não obstante o cariz inequívoco de reabilitação da obra, pela insuficiência ou irrelevância do atestado camarário e da situação geográfica em ARU em face da estrita necessidade de prévia aprovação e publicação de uma ORU para a área em questão.
- v) Sintomaticamente, a AT optou por não solicitar esclarecimentos à Câmara Municipal de Vila Nova de Gaia, consciente de que a resposta não lhe seria favorável, como se verificou noutras ações inspetivas.
- w) Muito recentemente, foi aprovada, através do Aviso n.º 24255/2025/2, de 1 de outubro, a nova ORU Cidade de Gaia, cobrindo a área geográfica já anteriormente delimitada aquando da aprovação da ARU Cidade de Gaia.

- x) Trata-se de uma nova ORU, pois nenhuma a precede, mas o seu quadro estratégico nada parece alterar de substancial em matéria de estratégia de reabilitação e do quadro dos deveres dos particulares que requeiram licenças para efetuar obras de reabilitação.
- y) Com efeito, consta do Aviso supra a informação de que a aprovação da ORU Cidade de Gaia assenta, entre outros elementos, num documento denominado Estratégia de Reabilitação Urbana – Operação de Reabilitação Urbana Cidade de Gaia (“ERU – ORU Cidade de Gaia”), definida para a ARU Cidade de Gaia, disponível para consulta pública no website da Gaiurb4 (e que, por facilidade, se junta como documento n.º 8 e cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido).
- z) Para a presente análise, assumem particular importância as seguintes passagens do ponto 3.2.1. - “Objetivos Estratégicos”, inserido no subcapítulo 3.2 - “Estratégia de Reabilitação Urbana a Prosseguir”, do capítulo 3 - “Operação de Reabilitação Urbana | ORU Cidade de Gaia”, que versam, concreta e detalhadamente, sobre os objetivos de habilitação e regeneração urbana subjacentes à aprovação da ORU Cidade de Gaia:
- “Os objetivos de regeneração estabelecidos na delimitação da ARU Cidade de Gaia mantêm-se adequados, na continuidade das ações de reabilitação urbana que decorreram das respetivas orientações estratégicas, incentivos e oportunidades de financiamento que visavam a qualificação e consolidação da cidade de Gaia, tanto em termos urbanísticos, como socioeconómicos e ambientais”;*
- “Assumida a ORU Cidade de Gaia na modalidade simples, conforme descrito, a presente proposta vem formalizar a estratégia anteriormente assumida pelo Município, fundamentando-se no diagnóstico atrás apresentado”.*
- “Em resumo, a operacionalização da estratégia para a ARU Cidade de Gaia deve, acima de tudo, ser encarada como o reconhecimento de que estamos na presença de um território complexo e diverso (...)”.*
- aa) No mesmo documento percebe-se que (i) a ARU Cidade de Gaia mantém o seu perímetro (cfr. pág. 13 da ERU – ORU Cidade de Gaia), o qual foi definido na ERUG 2013-2024, nomeadamente na memória descritiva e justificativa; e que, (ii) muitos dos objetivos específicos que contribuem para a estratégia global foram sendo alcançados, quer por via da delimitação de ARUs, quer por via do desenvolvimento de projetos de requalificação do espaço público e do edificado enquadrados no Plano Estratégico de Desenvolvimento Urbano (“PEDU”) de Vila Nova de Gaia, quer ainda por via do investimento privado, atraído por um pacote de benefícios e incentivos fiscais e financeiros, associado às ARUs e disponibilizado pela Administração Central e pelo Município.
- bb) As passagens transcritas são por demais evidentes e clarificadoras quanto à estratégia de reabilitação urbana que a ORU Cidade de Gaia se propõe concretizar: a mesma estratégia que havia sido definida aquando da delimitação da ARU Cidade de Gaia, a qual, por seu turno, se inspirava na ERUG que abrange a totalidade do concelho e que foi sendo executada espontaneamente pelo Município ao longo dos anos em que tal ERUG vigorou.

- cc) Transparece assim, de forma inequívoca, o propósito desta aprovação: de forma singela, apor o “carimbo ORU simples” na estratégia de reabilitação urbana anteriormente definida e já em curso há muitos anos, ao abrigo da delimitação geográfica da ARU, correndo atrás do prejuízo causado pela justa expectativa criada pelos particulares de que, perante todos os elementos que falámos e ainda a jurisprudência maioritária que se ia formando, tal ORU simples não seria necessária.
- dd) Neste contexto, a Requerente alega, em síntese, o seguinte, citando abundante jurisprudência clara do TJUE:
- Está ciente do entendimento da AT e do Acórdão de uniformização de jurisprudência do STA de 26/3/2025 proferido no processo número n.º 12/24.9BALS, de acordo com o qual para que a verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA seja aplicável é necessário que a operação consubstancie: - uma empreitada; realizada em imóveis localizados em ARU; no âmbito de ORU previamente aprovada.
 - Todavia, neste caso estamos perante uma ORU simples que substancialmente nada acrescenta à ARU.
 - Basta atentar na jurisprudência do TJUE, em matéria de compatibilidade com os princípios de IVA de imposições legais não neutrais e potencialmente distorcivas da concorrência, com especial destaque para os casos Pro Med Logistik e Pongratz (C-454/12 e C-455/12, de 27-02- 2014), Valentina Heights (C-733/22, de 08-02-2024) e Gabarel (C-555/15, de 14-05-2016), para não restar qualquer dúvida de que requerer a aprovação prévia de uma ORU, como requisito adicional à localização da empreitada numa ARU, para reconhecer o direito à taxa reduzida, viola os princípios da neutralidade fiscal , da igualdade e da proporcionalidade e da Diretiva que o rege e é, por isso, ilegal à face do direito europeu ainda que conforme com a verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA.
 - *Maxime*, em obediência ao princípio de prevalência da substância sobre a forma acolhido em clara e profusa jurisprudência do Tribunal de Justiça da UE sobre IVA, bem como entre nós como princípio de interpretação e aplicação das normas tributárias, impõe-se que no caso concreto se dê primazia à verdade material e à substância económica dos factos.
 - Assim sendo, uma vez que na situação controvertida a ORU posteriormente aprovada, no seu quadro estratégico, nada parece alterar de substancial em matéria de estratégia de reabilitação e do quadro dos deveres dos particulares que requeiram licenças para efetuar obras de reabilitação ou qualquer tipo de novo licenciamento, nada aditando à ARU, deverá aplicar-se a taxa reduzida do IVA prevista na
 - Ainda assim, de acordo com a jurisprudência clara do TJUE, sempre resultaria violado o princípio da proporcionalidade, atenta a excessiva atuação da AT na situação concreta.

II.2. POSIÇÃO DA REQUERIDA

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

- a) Os factos são os constantes do RIT, que possui valor probatório qualificado (cfr. artigos 76.º, n.º 1 da LGT e 371.º do C.Civil) e, que se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais, como parte da presente Resposta, escusando-nos, por motivos de economia processual a repetir o ali feito constar pelos SIT.
- b) Destaca-se, de entre aqueles factos, o seguinte:
- Constatou-se, em sede inspetiva, que a B... é um sujeito passivo de imposto e que o seu objeto social consiste na construção e reparação de edifícios, incluindo a prestação de serviços de engenharia civil, tais como: construção de estradas, pontes, túneis, pistas de aeroportos e vias férreas, construção de redes de transporte de águas, de esgotos, de distribuição de energia, de telecomunicações e de outras redes, construção de outras obras de engenharia civil.
 - Inclui, ainda, a prestação de serviços em atividades especializadas de construção, tais como: demolição e preparação dos locais de construção, atividades de comercialização, instalação e/ou manutenção de equipamentos e sistemas de segurança contra incêndios em edifícios (SCIE), nomeadamente, portas e envidraçados resistentes ao fogo e ao fumo e seus acessórios, sistemas de compartimentação e revestimentos contra incêndio, sistemas automáticos e dispositivos autónomos de deteção de incêndio e gases, sistemas e dispositivos de controlo de fumo, extintores, sistemas de extinção por água, sistemas de extinção automática por agentes distintos da água e água nebulizada, e sinalização de segurança.
 - Verificou-se que, ao longo da sua atividade tem apurado crédito de IVA.
- c) O último pedido de reembolso foi solicitado no período de 2023/06, tendo sido deferido automaticamente.
- d) A B... pediu o reembolso de IVA ao qual foi atribuído o n.º..., de 2023-09-14, no total de €383.140,52 relativo ao período 2023/07.
- e) Das diligências efetuadas verificou-se que, ao longo da sua atividade, a B... se encontra normalmente em situação de crédito de imposto.
- f) Tal é devido, principalmente, ao imposto suportado resultante da aquisição de ativos não correntes (imobilizado), inventários (existências) e outros bens e serviços necessários para trabalhos de construção civil e de pichelaria.
- g) A maioria das operações ativas realizadas no período 2023/07 consubstanciam serviços enquadrados na regra de inversão, prevista na alínea j) do n.º 1 do art.º 2.º do CIVA e serviços de aplicação da taxa reduzida de IVA, ao abrigo das verbas 2.19 e 2.23, ambas da Lista I anexa ao CIVA.
- h) Tais operações correspondem a 99,10% do volume de negócios (VN), no período 2023/07.
- i) Concluiu-se que o reembolso de IVA resulta da conjugação dos seguintes factos: prestações de serviços abrangidos pela regra da inversão e prestações de serviços às quais foi aplicada a taxa reduzida de IVA ao abrigo das verbas 2.19 e 2.23, ambas da Lista I anexa ao CIVA e operações passivas, localizadas em território nacional (TN), com direito à dedução, nos termos dos artigos 19.º e 20.º do CIVA.

- j) Para que a verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA seja aplicável é necessário que a operação consubstancie: - uma empreitada; realizada em imóveis localizados em ARU; no âmbito de ORU.
- k) Não basta que esteja em causa apenas uma empreitada realizada numa ARU para que se possa considerar uma empreitada de reabilitação urbana, se não existem condições para apurar se a mesma está conforme à estratégia ou ao programa estratégico de reabilitação urbana, o que só fica definido com a provação da respetiva ORU.
- l) Nestes termos, caso a CM certifique que, a obra em referência se integra numa ARU e consubstancie uma ORU previamente aprovada, será então aplicável a taxa reduzida de imposto, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 18.º do CIVA.
- m) A intervenção integrada sobre o tecido urbano existente apenas se materializa com a aprovação da ORU.
- n) O próprio n.º 1 do art.º 7.º do decreto-lei n.º 307/2009, de 23 de outubro, determina que a reabilitação urbana em ARU resulta não só da aprovação e da delimitação de ARU, mas também da ORU a desenvolver nestas áreas delimitadas.
- o) E o n.º 4 da mesma norma estabelece que “a cada área de reabilitação urbana corresponde uma operação de reabilitação urbana”.
- p) Concluindo-se que: “... a localização de um prédio em área de reabilitação urbana não constitui, por si só, condição bastante para afirmar que as operações sobre ele efetuadas se subsumem no conceito de reabilitação urbana constante do respetivo regime jurídico e, conseqüentemente, possa beneficiar da aplicação da taxa reduzida do imposto.”

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). Admite-se a coligação de autores.

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) A B... é uma sociedade com 28 anos de experiência no setor da engenharia e da construção civil (CAE principal 41200), comum longo e diversificado historial de obras públicas e privadas – facto não controvertido.
- b) O objeto social da B... compreende, nomeadamente, a construção e reparação de edifícios (facto não controvertido – cfr. código de acesso à certidão permanente comercial: ...-...-...).
- c) A B... é um sujeito passivo normal de IVA, enquadrado no regime de periodicidade mensal.
- d) A A... é uma promotora imobiliária, constituída em 2022, que atua sobretudo na região Norte do país, e que tem vindo desde então a adquirir um conjunto apreciável de imóveis, designadamente terrenos destinados a construção, que tem destinado a projetos de construção, promoção e posterior venda dos edifícios e/ou frações construídos no âmbito desses projetos (facto não controvertido - cfr. código de acesso à certidão permanente comercial: ...-...-...).
- e) A A..., enquanto proprietária dos terrenos para construção, tem vindo a contratar os serviços de construção da B..., sendo ambas parceiras em vários projetos de promoção imobiliária, maioritariamente na região Norte - facto não controvertido.
- f) A A... é um sujeito passivo isento de IVA, não tendo direito à dedução dos inputs suportados a montante.
- g) A 17-02-2023, a B... e a A... celebraram um contrato de empreitada (“contrato”) (cuja cópia se junta como documento n.º 5 e cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido).
- h) O contrato tinha por objeto a empreitada de execução de um edifício de habitação coletiva, comércio e serviços, sito no gaveto das Ruas ... e Rua ..., na união de freguesias de ... e ..., artigo matricial ..., com área total de 2.536,5 m², doravante, “Lote ...”, tal como descrito na cláusula 4.^a do contrato.
- i) Foi com base nesse contrato que a empreiteira B... emitiu faturas dos serviços de construção que ia executando em nome da dona da obra A..., com periodicidade mensal, conforme tabelas-síntese que se seguem (e que constam dos RIT relevantes):

OI2024..., a pág. 17 do respetivo RIT:

Nº Dec.	Data de Emissão	Adquirente	Descrição	Base Tributável	IVA Liquidado		
FT 202301/100	30-04-2023	A... NIF [redacted] SA, [redacted]	"Empreitada de Execução de um Edifício de habitação coletiva, comércio e serviços. Central City"	250 772,60 €	15 046,36 €		
FT 202301/140	30-05-2023			213 923,60 €	12 835,42 €		
FT 202301/180	28-06-2023			328 955,29 €	19 737,32 €		
FT 202301/210	31-07-2023			429 864,18 €	25 779,85 €		
FT 202301/242	31-08-2023			495 205,32 €	29 712,32 €		
FT 202302/158	14-08-2023			58 868,80 €	3 592,19 €		
FT 202302/175	29-09-2023			470 377,36 €	28 222,64 €		
FT 202302/208	31-10-2023			492 020,73 €	29 521,24 €		
FT 202301/332	30-11-2023			777 065,98 €	46 659,98 €		
FT 202302/287	29-12-2023			683 100,87 €	40 988,06 €		
Total				4 291 555,73 €	282 093,35 €		
Obs:				Taxa reduzida conforme Verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA			

OI2024..., a pág. 12 do respetivo RIT:

O sujeito passivo emitiu as seguintes faturas:				
NIPC	Designação	Nº de fatura	Valor	IVA
[redacted]	C... S.A.	FT 202401/19	80020,20	4801,21
		FT 202402/2	24520,01	1471,20
		FT 202401/58	79570,19	4774,21
		FT 202401/59	14982,59	898,96
		FT 202401/140	12967,64	778,06
		FT 202401/139	200124,94	12007,50
		FT 202401/153	6656,17	0,00
		FT 202401/172	187101,86	11226,11
		FT 202401/173	29623,62	1777,42
		FT 202401/233	104071,43	6244,29
		FT 202401/234	72126,60	4327,50
		FT 202401/254	200870,33	12052,22
		FT 202401/255	18934,96	1136,10
		[redacted]	A... S.A.	FT 202401/31
FT 202401/41	563586,91			33815,21
NCC 202401/6	-660275,96			-39616,56
FT 202401/60	609435,91			36566,15
FT 202402/28	770499,47			46229,97
FT 202401/175	684807,12			41088,43
FT 202401/200	789305,08			47358,30
FT 202402/64	888966,93			53338,02
Total			5 338 171,96 €	319 890,96 €

OI2024..., a pág. 16 do respetivo RIT:

Nº Doc.	Data de Emissão	Adquirente	Descrição	Base	IVA Liquidado
FT 202401/313	02-08-2024	A... SA, NIPC: []	"Empreitada de Execução de um Edifício de habitação coletiva, comércio e serviços. Central City"	14 977,68 €	898,66 €
FT 202401/384	30-08-2024			628 684,40 €	37 721,06 €
FT 202401/385	30-08-2024			33 459,59 €	2 007,58 €
FT 202401/388	30-08-2024			26 480,00 €	1 587,60 €
FT 202401/386	30-08-2024			18 443,70 €	1 106,62 €
FT 202401/387	30-08-2024			9 586,23 €	575,17 €
Total				731 811,60 €	43 896,69 €
Obs:	Taxa reduzida conforme Verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA				

- j) As faturas em causa são as mesmas que foram objeto de correção, mas com o IVA originalmente liquidado a 6% pela B... e não a 23% como mais tarde veio a fazer-se em sede de regularização - facto não controvertido.
- k) O imóvel/Lote 1, sito no ... e Rua ..., na união de freguesias de ... e ..., artigo matricial ..., com área total de 2.536,5 m2, insere-se na ARU Cidade de Gaia, cuja delimitação foi aprovada pelo Aviso n.º 7435/2020, de 6 de maio, e alterada pelo Aviso n.º 7412/2023, de 22 de março - facto não controvertido.
- l) É possível verificar a área do mesmo, integrando-se na citada ARU Cidade de Gaia (cfr. Geoportal3 pesquisa da localização do Lote 1).
- m) A aprovação da ORU Cidade de Gaia assenta, entre outros elementos, num documento denominado Estratégia de Reabilitação Urbana – Operação de Reabilitação Urbana Cidade de Gaia (“ERU – ORU Cidade de Gaia”), definida para a ARU Cidade de Gaia, disponível para consulta pública no website da Gaiurb4 (que se junta como documento n.º 8 e cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido).
- n) Em conformidade com o ponto 3.2.1. - “Objetivos Estratégicos”, inserido no subcapítulo 3.2 - “Estratégia de Reabilitação Urbana a Prosseguir”, do capítulo 3 - “Operação de Reabilitação Urbana | ORU Cidade de Gaia”, que versam, concreta e detalhadamente, sobre os objetivos de habitação e regeneração urbana subjacentes à aprovação da ORU Cidade de Gaia:
- a. *“Os objetivos de regeneração estabelecidos na delimitação da ARU Cidade de Gaia mantêm-se adequados, na continuidade das ações de reabilitação urbana que decorreram das respetivas orientações estratégicas, incentivos e oportunidades de financiamento que visavam a qualificação e consolidação da cidade de Gaia, tanto em termos urbanísticos, como socioeconómicos e ambientais”;*
 - b. *“Assumida a ORU Cidade de Gaia na modalidade simples, conforme descrito, a presente proposta vem formalizar a estratégia anteriormente assumida pelo Município, fundamentando-se no diagnóstico atrás apresentado”.*

- c. *“Em resumo, a operacionalização da estratégia para a ARU Cidade de Gaia deve, acima de tudo, ser encarada como o reconhecimento de que estamos na presença de um território complexo e diverso (...)”.*
- o) No mesmo documento resulta que: (i) a ARU Cidade de Gaia mantém o seu perímetro (cfr. pág. 13 da ERU – ORU Cidade de Gaia), o qual foi definido na ERUG 2013-2024, nomeadamente na memória descritiva e justificativa; e que, (ii) muitos dos objetivos específicos que contribuem para a estratégia global foram sendo alcançados, quer por via da delimitação de ARUs, quer por via do desenvolvimento de projetos de requalificação do espaço público e do edificado enquadrados no Plano Estratégico de Desenvolvimento Urbano (“PEDU”) de Vila Nova de Gaia, quer ainda por via do investimento privado, atraído por um pacote de benefícios e incentivos fiscais e financeiros, associado às ARUs e disponibilizado pela Administração Central e pelo Município.
- p) A empreitada de reabilitação contratada pela A... e levada a cabo pela B..., foi devidamente autorizada pela Câmara Municipal de Gaia através do respetivo Alvará de licenciamento de obras de construção n.º .../23, relativo ao processo de licenciamento n.º .../21 (que se junta como documento n.º 6 e cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido).
- q) Este Alvará foi já objeto de prorrogações e continua em vigor, uma vez que a empreitada ainda não foi concluída à presente data - facto não controvertido.
- r) No Alvará são descritas as obras de construção previstas, anteriormente licenciadas por despacho do Vice-Presidente da Câmara Municipal de Gaia datado de 20-01-2022, e os condicionamentos dessas obras.
- s) É afirmado no Alvará que as obras respeitam o disposto no Plano Diretor Municipal de Vila Nova de Gaia, que prossegue objetivos de reabilitação urbana.
- t) A A... diligenciou junto da Câmara Municipal de Vila Nova de Gaia a obtenção de um reconhecimento próprio para efeitos de aplicação da taxa reduzida de IVA à empreitada em causa, tendo, para tal, requerido a passagem da competente certidão à Câmara para certificação da localização desta empreitada na respetiva ARU.
- u) Em consequência deste pedido, foi emitida a certidão camarária de 22-12-2022, na qual a Diretora Municipal de Urbanismo certificou essencialmente o seguinte:

certifico que o edifício onde se pretendem executar as obras de reabilitação, registadas no âmbito do processo PL n.º []/21, se encontra localizado em área de reabilitação urbana – ARU Cidade de Gaia, sita na Rua [] e Rua [], da União de Freguesias [] e [], correspondente ao artigo matricial [] e encontra-se descrito na [] Conservatória do Registo Predial de Vila Nova de Gaia sob o n.º []/[], 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 n.º1 do artigo 18.º. -----

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. -----

(facto não controvertido - junta como Anexo 1 dos relatórios de inspeção tributária “RIT” e para o qual, por brevidade, se certificou ainda que as obras a realizar naquele imóvel constituíam uma operação de reabilitação urbana, na aceção da alínea j) do artigo 2.º do RJRU).

- v) A 07-07-2025, as Requerentes deduziram reclamação graciosa contra os atos de liquidação adicional de IVA de abril de 2023 a setembro de 2024, não tendo, até à presente data, recebido qualquer resposta por parte da AT - facto não controvertido.
- w) O presente pedido de pronúncia arbitral tem como objeto imediato a apreciação da legalidade do ato de indeferimento tácito da reclamação graciosa n.º ...2025... e como objeto mediato a apreciação da legalidade dos atos de liquidação adicional de IVA relativos aos períodos de abril de 2023 a setembro de 2024, mais bem identificados na tabela infra, com um valor global a pagar de € 1.446.386,73 (que se juntam como documento n.º 2 e cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido):

Demonstração Acerto de Contas			
Número de Documento	Número Acerto de Contas	Período Relativo	Valor a pagar
2025()	2025()	abr-22	42.631,34 €
2025()	2025()	mai-23	36.367,01 €
2025()	2025()	jun-23	55.922,40 €
2025()	2025()	jul-23	73.042,91 €
2025()	2025()	ago-23	84.184,90 €
2025()	2025()	sep-23	90.142,02 €
2025()	2025()	out-23	83.643,53 €
2025()	2025()	nov-23	132.203,22 €
2025()	2025()	dez-23	116.127,15 €
2025()	2025()	jan-24	112.246,91 €
2025()	2025()	fev-24	87.166,98 €
2025()	2025()	mar-24	130.984,91 €
2025()	2025()	abr-24	116.417,21 €
2025()	2025()	mai-24	134.181,87 €
2025()	2025()	jun-24	151.124,37 €
-	-	jul-24	-
2025()	2025()	ago-24	-
			1.446.386,73€

t) Estes atos de liquidação adicional decorreram de correções no valor global de € 1.703.779,58, consubstanciadas em demonstrações de liquidação de IVA conforme tabela síntese infra:

Demonstração Liquidação de IVA e Liquidação adicional com correções			
Número de Documento Demonstração	Período	Número de Documento Correção	Valor Correção
2025	202304		42.631,34 €
2025	202305		36.367,01 €
2025	202306		55.922,40 €
2025	202307		73.042,91 €
2025	202308		84.184,90 €
2025	202309		90.142,02 €
2025	202310		83.643,53 €
2025	202311		132.203,22 €
2025	202312		116.127,15 €
2025	202401		112.246,91 €
2025	202402		87.166,98 €
2025	202403		130.984,91 €
2025	202404		116.417,21 €
2025	202405		134.181,87 €
2025	202406		151.124,37 €
2025	202407		133.018,87 €
2025	202408		124.373,98 €
2025	202409		-
			€ 1.703.779,58

u) Estes atos foram emitidos na sequência de três procedimentos inspetivos instaurados à B... e credenciados pelas ordens de serviço OI2024..., OI2024... e OI2024..., e assentam na inaplicabilidade da taxa reduzida prevista na verba 2.23 da Lista I, anexa ao CIVA, na redação em vigor à data dos factos.

Factos dados como não provados

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

Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição e em factos não questionados pelas partes.

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 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

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

IV.2.A. QUANTO AO THEMA DECIDENDUM

A questão essencial 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. Nesse pressuposto, a Requerente pretende ver ser anulados os atos de liquidação de IVA e respetivos juros compensatórios referentes aos períodos de abril de 2023 a setembro de 2024, que deram lugar à liquidação adicional de IVA ora impugnada.

Na sua redação anterior à atualmente em vigor (que foi introduzida pela Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro) nos termos da aludida verba determinava-se a aplicação da taxa reduzida do IVA às: “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.*”

No historial da aplicação da taxa reduzida do IVA às obras qualificadas como reabilitação urbana, entre outras questões, têm estado em causa sobre a exigência de ARU e/ou de ARU e ORU prévia duas posições divergentes proferidas no âmbito de diversos processos, que correram os seus termos na CAAD, infra exemplificados por dois processos.

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 conexas ressalta do uso da conjunção «e» que separa as duas alíneas do n.º 1 deste artigo 7.º.

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.”

Não obstante decisões anteriores em que o Presidente deste Tribunal tomou parte no sentido desta última jurisprudência, perante os elementos fornecidos no caso concreto, a presente impugnação apresenta sérios indícios noutra sentença. Na realidade estamos perante uma situação distinta em que resulta dos factos provados estarmos perante uma ORU simples que não veio substancialmente alterar a ORU.

Senão vejamos.

Conforme dito pelos Requerentes, e não contrariado pela Requerida:

- Trata-se de uma nova ORU, pois nenhuma a precede, mas o seu quadro estratégico nada parece alterar de substancial em matéria de estratégia de reabilitação e do quadro dos deveres dos particulares que requeiram licenças para efetuar obras de reabilitação.
- Com efeito, consta do Aviso supra a informação de que a aprovação da ORU Cidade de Gaia assenta, entre outros elementos, num documento denominado Estratégia de Reabilitação Urbana – Operação de Reabilitação Urbana Cidade de Gaia (“ERU – ORU Cidade de Gaia”), definida para a ARU Cidade de Gaia, disponível para consulta pública no website da Gaiurb4 (e que, por facilidade, se junta como documento n.º 8 e cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido).
- Para a presente análise, assumem particular importância as seguintes passagens do ponto 3.2.1. - “Objetivos Estratégicos”, inserido no subcapítulo 3.2 - “Estratégia de Reabilitação Urbana a Prosseguir”, do capítulo 3 - “Operação de Reabilitação Urbana | ORU Cidade de Gaia”, que versam, concreta e detalhadamente, sobre os objetivos de habilitação e regeneração urbana subjacentes à aprovação da ORU Cidade de Gaia:

- *“Os objetivos de regeneração estabelecidos na delimitação da ARU Cidade de Gaia mantêm-se adequados, na continuidade das ações de reabilitação urbana que decorreram das respetivas orientações estratégicas, incentivos e oportunidades de financiamento que visavam a qualificação e consolidação da cidade de Gaia, tanto em termos urbanísticos, como socioeconómicos e ambientais”;*
- *“Assumida a ORU Cidade de Gaia na modalidade simples, conforme descrito, a presente proposta vem formalizar a estratégia anteriormente assumida pelo Município, fundamentando-se no diagnóstico atrás apresentado”.*
- *“Em resumo, a operacionalização da estratégia para a ARU Cidade de Gaia deve, acima de tudo, ser encarada como o reconhecimento de que estamos na presença de um território complexo e diverso (...)”.*
- No mesmo documento percebe-se que (i) a ARU Cidade de Gaia mantém o seu perímetro (cfr. pág. 13 da ERU – ORU Cidade de Gaia), o qual foi definido na ERUG 2013-2024, nomeadamente na memória descritiva e justificativa; e que, (ii) muitos dos objetivos específicos que contribuem para a estratégia global foram sendo alcançados, quer por via da delimitação de ARUs, quer por via do desenvolvimento de projetos de requalificação do espaço público e do edificado enquadrados no Plano Estratégico de Desenvolvimento Urbano (“PEDU”) de Vila Nova de Gaia, quer ainda por via do investimento privado, atraído por um pacote de benefícios e incentivos fiscais e financeiros, associado às ARUs e disponibilizado pela Administração Central e pelo Município.
- As passagens transcritas são por demais evidentes e clarificadoras quanto à estratégia de reabilitação urbana que a ORU Cidade de Gaia se propõe concretizar: a mesma estratégia que havia sido definida aquando da delimitação da ARU Cidade de Gaia, a qual, por seu turno, se inspirava na ERUG que abrange a totalidade do concelho e que foi sendo executada espontaneamente pelo Município ao longo dos anos em que tal ERUG vigorou.
- Transparece assim, de forma inequívoca, o propósito desta aprovação: de forma singela, apor o “carimbo ORU simples” na estratégia de reabilitação urbana anteriormente definida e já em curso há muitos anos, ao abrigo da delimitação geográfica da ARU, correndo atrás do prejuízo causado pela justa expectativa criada pelos particulares de que, perante todos os elementos que falámos e ainda a jurisprudência maioritária que se ia formando, tal ORU simples não seria necessária.

Por conseguinte, atenta a matéria de facto dada como provada, as empreitadas dos autos devem, para efeitos de aplicação da taxa reduzida do IVA prevista a verba 2.23 da Lista I anexa ao Código na sua redação à data dos factos, ser qualificadas como “empreitada de reabilitação urbana”, tratando-se de áreas de reabilitação urbana com a competente ORU aprovada que no seu quadro estratégico nada parece alterar de substancial em matéria de estratégia de reabilitação e do quadro dos deveres dos particulares que requeiram licenças para efetuar obras de reabilitação ou qualquer tipo de novo licenciamento.

Com efeito, por obediência ao princípio de prevalência da substância sobre a forma, consagrado na profusa jurisprudência do TJUE invocada pela Requerente, nomeadamente nos Casos Pro Med Logistik e Pongratz (C-454/12 e C-455/12, de 27-02- 2014), Valentina Heights (C-733/22, de 08-02-2024) e Gabarel (C-555/15, de 14-05-2016), entre nós acolhido no artigo 11.º, n.º 3, da LGT, impõe-se que se dê primazia à verdade material e à substância económica dos factos em nada influenciando o facto de a aprovação da ORU ser posterior à realização das obras..

Retiramos da jurisprudência clara do IVA que para efeitos deste tributo o que releva para fins de IVA é a natureza material e não jurídica da atividade económica exercida.

Como bem salienta a Requerente, no domínio do IVA, a formalidade legal não é um fim em si mesmo, mas unicamente um meio para atingir um interesse público ou uma diferenciação relevante aos olhos do consumidor (num afloramento do princípio europeu da proporcionalidade), para além de não poder resultar numa entorse à neutralidade fiscal.

Como enfatiza, *“No caso em apreço, nem a câmara municipal nem a AT alguma vez puseram em causa que as empreitadas em causa são, materialmente, obras de reabilitação nos termos do RJRU e do RJUE e não invocaram e muito menos demonstraram que a aprovação de uma ORU isola algum aspeto específico de uma obra de reabilitação que mereça qualquer diferenciação ao nível de consumidores ou de entidades públicas; para além disso, é facto notório e não carecido de prova que qualquer promotor que haja decidido apostar em Vila Nova de Gaia para realizar atividades de reabilitação urbana será concorrencialmente desfavorecido em relação a qualquer promotor que haja apostado na vastíssima ARU de Lisboa - ou, se quisermos estar mais próximos de Gaia, de qualquer investidor que haja apostado, por exemplo, na “ARU da Expansão da Cidade da Maia”, que foi aprovada em simultâneo com a ORU simples (Aviso n.º 5760/2022, de 18 de março, publicado no DR n.º 55/2022, série II) – sem qualquer razão de interesse público ou critério distintivo atendível aos olhos dos potenciais consumidores.”*

Em conformidade como princípio da prevalência da substância sobre a forma, nuclearmente, o que releva, para o direito fiscal, e, em particular, para o IVA, assim se respeitando o princípio da neutralidade fiscal que rege este tributo, é o apuramento da efetiva realidade, relevante para efeitos de tributação, que não a mera forma do

negócio jurídico concretamente utilizado. Ora, dos autos, resulta que a operação subjacente à criação da ORU nada mais representa do que uma réplica da ARU.

Refira-se ainda que a questão de que a validade da ORU necessitaria de nova aprovação da ARU pelos órgãos competentes, alegada pela AT, nem se chega a colocar, porque o que revela é a operação subjacente. Conclui-se que ficou demonstrado que a operação subjacente de criação da ORU nada mais é que a repetição da ARU não a alterando substancialmente, sendo este o facto tributário que se deve apreciar à luz do IVA em causa no presente aresto. A esta luz, repita-se, não pode, designadamente, deixar de reconhecer-se também nesta matéria a prevalência da substância perante a forma, muito especialmente atendendo ao princípio da neutralidade do IVA. Ou seja, perante esta verdade material, a AT não poderá fazer mais nada senão aceitar a aplicação da taxa reduzida do IVA prevista na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA- Empreitada de reabilitação urbana, na sua redação à data dos factos.

E se olharmos agora para a substância económica dos factos tributários, em cumprimento do artigo 11º, nº 3 da LGT, sem que para o efeito se adira a uma interpretação económica das normas de direito tributário, hoje condenada pela Doutrina (cfr. *Impostos, Teoria Geral*, Américo Fernando Brás Carlos, pág. 196, 2014, 4º ed. Almedina), teremos igualmente de reconhecer que uma ORU que reproduza a ARU é motivo suficiente para o reconhecimento da aplicação da taxa reduzida de IVA constante da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA.

Ou, como se salienta na decisão proferida no processo 272/2014-T do CAAD, “*na ótica do legislador, não importa o rigor jurídico-formal da situação concreta do prédio mas sim a sua utilização normal, o fim a que se destina o prédio*”, pelo que “*para o legislador a situação do prédio em propriedade vertical ou em propriedade horizontal não relevou, pois que nenhuma referência ou distinção é efetuada entre uns e outros. O que releva é a verdade material subjacente à sua existência enquanto prédio urbano e à sua utilização.*”

Como argumento adicional e final, se olharmos para a globalidade do sistema tributário não encontraremos indícios que venham infirmar a conclusão traçada até agora.

Com efeito, ao legislador é indiferente a forma como a empreitada é realizada desde que esteja localizada “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 realizadas no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional”, que é o que acontece no presente caso.

Exigir que formalmente estivesse aprovada a ORU numa situação em que se constata, *a final*, que esta em nada altera a ARU, para além do mais, colide com o princípio da proporcionalidade que deve pautar a atuação da Administração Tributária.

O TJUE tem reiterado de forma clara sobre a aplicação do princípio da proporcionalidade das medidas públicas em matéria fiscal, nomeadamente em sede de IVA, que as medidas nacionais não podem ir além do necessário para prossecução dos seus objetivos (nomeadamente no Acórdão Dranken Van Eetvelde, C-331/23, § 23).

Como nota ainda a Requerente neste contexto, “ (...) mesmo que se admitisse, por mera hipótese académica e por dever de patrocínio, que os potenciais consumidores e o interesse público são satisfeitos de forma distinta com uma ORU simples, ainda assim essa distinta satisfação teria de ser proporcional ao enorme impacto que a distinção opera na concorrência entre agentes no mesmo mercado: por uma bagatela, estar-se -ia a interferir na livre escolha dos agentes económicos, distorcendo o mercado da reabilitação urbana e, inclusivamente, comprometendo a plena concretização dos objetivos de reabilitação urbana subjacentes à própria aprovação da ARU.”

Uma última nota para referir que, dados os específicos contornos da situação controvertida, esta em nada é influenciada pela decisão constante do recente Acórdão n.º 155/2026, de 2026-02-10, do Tribunal Constitucional que, em abstrato, se pronunciou sobre a proporcionalidade da atuação da AT ao exigir, para efeitos da aplicação da taxa reduzida do IVA nas empreitadas de reabilitação urbana, a aprovação de ARU e ORU prévia.

Destarte, conclui-se que os presentes factos e a correspondência pela verdade material não só estão em consonância com a coerência do sistema fiscal, como também com a proporcionalidade que se exige no cumprimento estrito do princípio da legalidade fiscal, pelo que este Tribunal decide pela procedência total do pedido, com as legais consequências.

IV.2.B. QUANTO AO REENVIO PREJUDICIAL

É ainda entendimento deste Tribunal que a jurisprudência do TJUE é clara, encontrando-se preenchido um dos requisitos estabelecidos no Caso CILFIT (Acórdão C-283/81, de 6 de outubro), nomeadamente o de que a interpretação correta do direito europeu é tão óbvia que não deixa margem para qualquer dúvida razoável.

IV.2.C. QUANTO AO PEDIDO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS

No caso presente, será inquestionável que, na sequência da consagração da ilegalidade dos atos de liquidação, haverá lugar a reembolso do imposto por força do disposto no n.º 1 do artigo 43.º da LGT, e do artigo 100.º da LGT passando, necessariamente por aí o

restabelecimento da “situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado”.

A Requerente pede juros indemnizatórios, sendo que nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, 61.º, n.º 5 do CPPT, 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de abril, tem direito aos mesmos juros indemnizatórios calculados com base na quantia a reembolsar, contados desde a data de pagamento voluntário do imposto, até à data em que vier a ser processada a nota de crédito, à taxa legal supletiva,

V. DECISÃO

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

- a) Julgar totalmente procedente o presente pedido arbitral e anular a liquidação adicional de IVA e respetivos juros compensatórios referentes aos períodos de abril de 2023 a setembro de 2024, condenando a Requerida ao reembolso da respetiva quantia acrescida de juros indemnizatórios;
- b) Anular a decisão de indeferimento tácito no âmbito do procedimento de reclamação graciosa n.º ...2025... .

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em **€ 1.446.386,73**, 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).

Notifique-se.

Lisboa, 19 de maio de 2026

Os Árbitros,

(Guilherme W. d'Oliveira Martins)

(Clotilde Celorico Palma)

(Fernando Marques Simões)

DECLARAÇÃO DE VOTO

Não acompanho a decisão sufragada pela maioria do Tribunal Arbitral no sentido da procedência do presente pedido de pronúncia arbitral e consequente anulação das liquidações adicionais de IVA impugnadas, pelas razões que passo a expor:

1. A questão jurídica central submetida à apreciação deste Tribunal consiste em determinar se, para efeitos de aplicação da taxa reduzida de IVA prevista na verba 2.23 da Lista I Anexa ao Código do IVA, basta que a empreitada em causa seja realizada em imóvel localizado em Área de Reabilitação Urbana (“ARU”) validamente delimitada, ou se se torna igualmente necessária a existência, à data dos factos tributários, de Operação de Reabilitação Urbana (“ORU”) aprovada e em vigor para a respetiva área territorial.
2. A maioria do Tribunal concluiu que, não obstante o entendimento firmando pelo Acórdão de Uniformização de Jurisprudência do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no Processo n.º 12/24.9BALSb, de 26 de março de 2025, o caso concreto apresentaria especificidades bastantes para afastar a aplicação da solução ali uniformizada.
3. Em síntese, entendeu a decisão maioritária que estando em causa uma ORU simples, cujo conteúdo estratégico reproduziria substancialmente os objetivos anteriormente definidos no contexto da ARU e não acrescentando, tal ORU, “nada de substancial” à estratégia urbanística anteriormente existente, a exigência de ORU aprovada se reconduziria, no caso concreto, a um mero requisito formal cuja imposição violaria os princípios da neutralidade fiscal, da proporcionalidade e da prevalência da substância sobre a forma acolhidos pela jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia.
4. Com o devido respeito, não posso acompanhar tal entendimento.
5. Antes de mais, importa precisar que a presente divergência não assenta numa adesão acrítica ou meramente formalista à posição defendida pela Requerida.
6. Na verdade, reconheço que a questão em apreço conheceu, durante largos anos, significativa controvérsia doutrinal e jurisprudencial, tendo coexistido, no âmbito da jurisprudência arbitral do CAAD, soluções interpretativas divergentes quanto ao alcance da verba 2.23 da Lista I Anexa ao CIVA e quanto à necessidade de cumulação entre ARU e ORU para efeitos da qualificação de determinada intervenção como “empreitada de reabilitação urbana”. Reconheço igualmente que os argumentos desenvolvidos pela Requerente e acolhidos pela decisão maioritária, revelam apreciável consistência no plano da política legislativa e da racionalidade económica do sistema fiscal.
7. Todavia, uma coisa é discutir se a solução interpretativa acolhida pelo STA corresponde à melhor interpretação possível do RJRU e da verba 2.23 da Lista I Anexa ao CIVA; outra, substancialmente diversa, é determinar quais as consequências jurídicas que decorrem dessa interpretação uma vez uniformizada pelo Supremo Tribunal Administrativo.

8. Ora, aquilo que o STA veio afirmar no referido Acórdão Uniformizador não foi apenas que a ORU constitui um requisito procedimental, documental ou burocrático adicional para acesso ao benefício fiscal.
9. O STA foi mais longe: entendeu expressamente que a própria qualificação de determinada intervenção como “empreitada de reabilitação urbana” pressupõe a verificação cumulativa do requisito da localização do imóvel em ARU validamente delimitada e do requisito da existência de ORU previamente aprovada e em vigor. Isto não pode deixar de significar que, na lógica do Supremo Tribunal Administrativo, a ORU não surge como mera formalidade exterior relativamente a uma realidade material já plenamente consolidada. Pelo contrário: a ORU foi integrada pelo STA no próprio núcleo constitutivo do conceito jurídico de “reabilitação urbana” relevante para efeitos da verba 2.23 da Lista I Anexa ao CIVA.
10. Ora, é precisamente neste ponto que divirjo da decisão maioritária.
11. A decisão proferida conclui, em síntese, que estando em causa uma ORU simples e demonstrando-se que o respetivo conteúdo estratégico reproduz substancialmente os objetivos anteriormente definidos no âmbito da ARU, então, a exigência de ORU deve ser desconsiderada em nome dos princípios da prevalência da substância sobre a forma, da neutralidade fiscal e da proporcionalidade.
12. Sucede, porém, que tal construção interpretativa acaba, a meu ver, por reintroduzir precisamente a hermenêutica que o acórdão uniformizador de jurisprudência do STA claramente pretendeu afastar.
13. Com efeito, toda a argumentação anteriormente desenvolvida por parte significativa da doutrina e da jurisprudência arbitral assentava justamente na ideia de que a delimitação da ARU já corporizava a estratégia essencial de regeneração urbana e de que a ORU simples possuiria conteúdo essencialmente redundante, bem como a de que a distinção entre ARU isolada e ARU acompanhada de ORU corresponderia, na prática, a uma diferenciação excessivamente formalista.
14. Ora, foi precisamente essa construção que o Supremo Tribunal Administrativo recusou.
15. O STA entendeu que a remissão operada pela verba 2.23 da Lista I Anexa ao CIVA para o conceito de “empreitada de reabilitação urbana” impõe uma leitura integrada do Regime Jurídico da Reabilitação Urbana (“RJRU”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro e que, nesse contexto normativo, a ORU assume função estruturante da política pública de reabilitação urbana.

16. Parece-me hoje particularmente difícil sustentar, à luz do estado atual da jurisprudência, que a mera delimitação de uma Área de Reabilitação Urbana baste, por si só, para preencher o conceito de “empreitada de reabilitação urbana” previsto na verba 2.23 da Lista I Anexa ao CIVA.
17. O próprio Acórdão de Uniformização de Jurisprudência do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA, proferido no Processo n.º 12/24.9BALSb, aponta inequivocamente no sentido de que a reabilitação urbana pressupõe não apenas a delimitação territorial da ARU, mas igualmente a aprovação da correspondente Operação de Reabilitação Urbana, enquanto instrumento jurídico-programático de concretização da estratégia municipal de reabilitação urbana.
18. Julgo, aliás, que esta solução interpretativa encontra sólido apoio na própria lógica estrutural do RJRU.
19. Na verdade, a ARU desempenha essencialmente uma função de delimitação espacial e de identificação de áreas carecidas de intervenção urbanística prioritária. É ela que define o perímetro territorial sobre o qual poderá vir a incidir uma política de reabilitação urbana. Porém, a circunstância de determinado imóvel se localizar dentro desse perímetro não significa, sem mais, que exista já uma verdadeira operação de reabilitação urbana juridicamente consolidada.
20. É precisamente nesse ponto que assume centralidade a ORU.
21. A ORU não constitui, a meu ver, um mero formalismo burocrático destituído de densidade material, como sustenta a Requerente. Pelo contrário, é através dela que a estratégia de reabilitação urbana se transforma num verdadeiro programa operativo, dotado de coerência jurídica, urbanística e financeira. É a ORU que densifica os objetivos da intervenção, define prioridades, enquadra mecanismos de execução, articula os instrumentos urbanísticos aplicáveis e legitima, em termos sistemáticos, a atribuição dos benefícios fiscais associados à política pública de reabilitação urbana.
22. Daí que acompanhe a ideia (já por mim afirmada no Processo n.º 16/2025-T) de que “a ARU delimita o espaço; a ORU estrutura a ação pública e legitima o benefício fiscal.”
23. Acresce ainda um aspeto que, salvo o devido respeito, me parece particularmente revelador das dificuldades sistemáticas inerentes à solução interpretativa acolhida pela decisão maioritária.
24. Com efeito, a lógica subjacente à decisão acaba por conduzir a uma consequência que dificilmente se harmoniza com a estrutura normativa do próprio Regime Jurídico da Reabilitação Urbana.

25. A decisão maioritária parte do pressuposto de que, verificando-se uma substancial coincidência entre os objetivos urbanísticos anteriormente definidos no contexto da ARU e aqueles posteriormente vertidos na ORU simples aprovada, a exigência desta última não pode assumir relevância decisiva para efeitos de aplicação da verba 2.23 da Lista I Anexa ao CIVA, sob pena de se atribuir prevalência excessiva a um requisito de índole predominantemente formal.
26. Sucede, porém, que tal entendimento parece desconsiderar um dado normativo particularmente significativo do próprio RJRU: a circunstância de o artigo 15.º prever expressamente a caducidade da delimitação da ARU caso não venha a ser aprovada a correspondente ORU dentro do prazo legalmente estabelecido.
27. Ora, esta solução legal dificilmente seria compreensível se o legislador tivesse entendido que a ARU, isoladamente considerada, bastaria já para produzir todos os efeitos jurídicos materiais relevantes em matéria de reabilitação urbana. Pelo contrário. A previsão legal da caducidade revela, a meu ver, que o legislador urbanístico configurou a ARU como uma realidade instrumental, potencial ou preparatória, cuja consolidação jurídica depende precisamente da aprovação da correspondente ORU. É, aliás, precisamente essa a lógica estrutural que emerge do RJRU: a ARU delimita territorialmente uma área suscetível de intervenção prioritária; mas é a ORU que transforma essa potencialidade numa verdadeira operação juridicamente consolidada de reabilitação urbana.
28. Ora, se se aceitar a lógica subjacente à decisão maioritária, chega-se a uma consequência paradoxal e sistematicamente difícil de sustentar: poder-se-ia reconhecer plenamente a aplicabilidade da verba 2.23 da Lista I Anexa ao CIVA relativamente a uma ARU que: i) nunca tivesse sido acompanhada de ORU; ii) viesse posteriormente a caducar por força do artigo 15.º do RJRU; e iii) que, juridicamente, nunca tivesse chegado sequer a consolidar-se como verdadeira operação de reabilitação urbana nos termos legalmente previstos.
29. Ou seja, teríamos benefícios fiscais plenamente reconhecidos relativamente a uma realidade urbanística que o próprio legislador considerou insuficientemente consolidada ao ponto de determinar a sua caducidade.
30. Tal resultado parece-me particularmente difícil de compatibilizar com a lógica do sistema.
31. Na verdade, a solução maioritária acaba por pressupor que a ARU já produz autonomamente os efeitos materiais essenciais da reabilitação urbana, sendo a ORU praticamente dispensável sempre que exista uma estratégia urbanística minimamente densificada ou materialmente equivalente. Mas se assim fosse, a própria previsão da caducidade da ARU, por falta de ORU, perderia grande parte do seu sentido útil. Mais ainda: a distinção estrutural traçada pelo RJRU

entre mera delimitação da ARU e aprovação da ORU, ficaria substancialmente esvaziada. E isso aproxima-se, em larga medida, precisamente da tese interpretativa que o Acórdão de Uniformização de Jurisprudência do STA veio afastar. Com efeito, o Supremo Tribunal Administrativo construiu a sua interpretação justamente sobre a ideia de que a ARU corresponde a um espaço potencial de intervenção, enquanto a ORU constitui o instrumento jurídico-programático que transforma essa potencialidade numa política pública efetivamente consolidada de reabilitação urbana. Daí que o STA tenha entendido que a aplicação da verba 2.23 da Lista I Anexa ao CIVA pressupõe cumulativamente: i) a delimitação da ARU; e ii) a aprovação da ORU. Sucede que a solução maioritária, embora formalmente afirme acompanhar o acórdão uniformizador de jurisprudência, acaba materialmente por relativizar o requisito da ORU sempre que o tribunal considere que esta “nada acrescenta” em termos substanciais relativamente à estratégia urbanística anteriormente existente.

32. Ora, essa construção apresenta, a meu ver, uma dificuldade hermenêutica adicional: transforma um pressuposto jurídico objetivo (a existência de ORU aprovada) numa apreciação judicial casuística acerca do grau de “densidade estratégica” previamente alcançado pela ARU ou pelos instrumentos urbanísticos municipais anteriores. E isso introduz precisamente a insegurança interpretativa que o Acórdão Uniformizador pretendeu eliminar. Na verdade, a partir do momento em que se admite que a ORU pode ser dispensada sempre que exista uma Estratégia de Reabilitação Urbana (*in casu*, de Gaia) suficientemente detalhada, exista um Plano Estratégico de Desenvolvimento Urbano, exista uma memória descritiva, ou exista uma estratégia urbanística materialmente equivalente, o requisito da ORU deixa de funcionar como verdadeiro pressuposto jurídico autónomo e passa a depender de um juízo variável de equivalência substancial formulado casuisticamente pelo intérprete. Mas isso significa, em rigor, que a verba 2.23 deixa de remeter efetivamente para o conceito urbanístico de “reabilitação urbana” tal como estruturado no RJRU e passa antes a ser preenchida mediante um conceito fiscal autónomo construído judicialmente com base em critérios de substância económica ou funcional. Ora, é precisamente essa autonomização do conceito fiscal relativamente ao conceito urbanístico que, salvo melhor opinião, o STA recusou no Acórdão Uniformizador. E é também por isso que continuo a entender que a interpretação que melhor preserva a coerência sistemática do RJRU, a unidade do ordenamento jurídico e a própria função uniformizadora desempenhada pelo Supremo Tribunal Administrativo é aquela segundo a qual a aprovação da ORU não constitui mero formalismo burocrático suscetível de relativização

- casuística, mas antes um verdadeiro pressuposto jurídico estruturante do conceito normativo de “empreitada de reabilitação urbana” acolhido pela verba 2.23 da Lista I Anexa ao CIVA.
33. Nessa medida, parece-me difícil afirmar-se, simultaneamente, que se acompanha o acórdão uniformizador de jurisprudência do STA e, ao mesmo tempo, que a ORU pode ser desconsiderada sempre que se considere que ela “nada acrescenta” materialmente à ARU. Na prática e do meu ponto de vista, tal entendimento acaba por esvaziar significativamente o alcance operativo da própria uniformização jurisprudencial levada a cabo pelo Supremo Tribunal Administrativo.
34. Importando ainda notar que a posição que ora defendo não assenta numa visão estritamente formalista ou documental do problema. Pelo contrário. Não entendo que a aplicabilidade da verba 2.23 da Lista I Anexa ao CIVA dependa mecanicamente da mera existência de determinada certidão camarária emitida em data anterior à faturação, nem considero que o problema se reduza a um simples formalismo cronológico ligado à emissão documental camarária. Na minha perspetiva, o ponto decisivo reside antes em saber se existia, ou não, à data dos factos tributários, uma ORU efetivamente aprovada e em vigor para a área territorial em causa. É precisamente por isso que considero que as certidões camarárias juntas aos autos possuem natureza predominantemente probatória e não constitutiva. Sucede, porém, que no caso concreto não se mostra demonstrado que existisse efetivamente ORU aprovada e em vigor à data das operações tributárias aqui em análise. Pelo contrário, a factualidade dada como provada evidencia que: i) a ORU Cidade de Gaia apenas veio a ser aprovada através do Aviso n.º 24255/2025/2, de 1 de outubro; ii) ou seja, em momento manifestamente posterior à realização das empreitadas e à emissão das faturas subjacentes às liquidações aqui impugnadas. Ora, se assim é, não estamos perante um mero problema documental ou probatório suscetível de ser ultrapassado mediante uma leitura menos formalista da atuação administrativa. Estamos perante a ausência, à data dos factos tributários, de um pressuposto jurídico que o regime da reabilitação urbana (tal como hoje uniformemente interpretado pela jurisprudência do STA) considera essencial para efeitos de aplicação da verba 2.23 da Lista I Anexa ao CIVA.
35. Também não acompanho a conclusão da maioria no sentido de que a exigência de ORU viola os princípios da neutralidade fiscal, da proporcionalidade ou da prevalência da substância sobre a forma decorrentes do direito da União Europeia.
36. Compreendo o esforço argumentativo desenvolvido pela Requerente no sentido de demonstrar que a solução interpretativa acolhida pelo STA pode conduzir, em termos económicos, a situações em que operações materialmente semelhantes acabem sujeitas a tratamento fiscal

distinto em função da existência (ou inexistência) de ORU aprovada à data da realização das empreitadas. Todavia, julgo que essa constatação não basta, por si só, para concluir pela violação dos princípios estruturantes do sistema comum do IVA. Vejamos,

37. Desde logo, importa recordar que o princípio da neutralidade fiscal não impede toda e qualquer diferenciação normativa operada pelos Estados-Membros no domínio das taxas reduzidas de IVA. O que tal princípio proíbe é que operadores económicos que realizem operações substancialmente idênticas sejam tratados de forma arbitrariamente distinta sem fundamento objetivo bastante. Ora, no caso vertente, a diferenciação de tratamento não emerge de um critério discricionário ou arbitrariamente criado pela Administração Tributária. Resulta antes da própria estrutura normativa do regime jurídico nacional da reabilitação urbana, que o legislador fiscal decidiu expressamente acolher através da remissão constante da verba 2.23 da Lista I Anexa ao CIVA para as “empreitadas de reabilitação urbana” realizadas em ARU “delimitadas nos termos legais”. Ou seja, a diferença de tratamento fiscal não assenta apenas na mera localização territorial do imóvel em determinada ARU, mas antes no enquadramento da operação concreta no âmbito de uma política pública formalmente estruturada de reabilitação urbana, tal como configurada pelo RJRU. E, do meu ponto de vista, essa distinção não me parece destituída de racionalidade material. Na verdade, a ORU desempenha, no modelo legal português, uma função de densificação da estratégia de reabilitação urbana. É através dela que se consolidam juridicamente as opções municipais relativas à intervenção urbanística; que se definem os objetivos da reabilitação; que se estruturam mecanismos de execução; e que se articula o conjunto dos instrumentos urbanísticos aplicáveis. Nessa medida, o legislador nacional podia legitimamente entender que os benefícios fiscais associados à reabilitação urbana apenas deveriam ser concedidos quando a intervenção privada se integrasse num quadro programático formalmente consolidado de ação pública e não apenas numa delimitação territorial abstrata ou potencial.
38. Também não considero inteiramente convincente a invocação, feita pela decisão maioritária, do princípio da prevalência da substância sobre a forma tal como desenvolvido pela jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia. Na jurisprudência europeia invocada (designadamente nos casos relativos ao direito à dedução do IVA) o TJUE confrontava-se, em regra, com situações em que os pressupostos materiais do direito substantivo já se encontravam preenchidos, existindo apenas irregularidades formais, documentais ou procedimentais que obstavam ao exercício desse direito. Sucede, porém, que a situação dos presentes autos é qualitativamente distinta. Aqui, a questão central não reside na insuficiência da prova

documental de um pressuposto jurídico já existente, nem na intempestividade de determinada certidão camarária, nem sequer na existência de uma irregularidade procedimental menor. O problema reside antes na própria inexistência (à data dos factos tributários) do pressuposto jurídico-material que o STA (no Acórdão de Uniformização de Jurisprudência do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA, proferido no Processo n.º 12/24.9BALSb) considerou integrante do conceito legal aplicável: a aprovação de ORU. E este aspeto parece-me decisivo. Porque, uma vez afirmado pelo Supremo Tribunal Administrativo que a ORU integra o próprio conceito normativo relevante de “empreitada de reabilitação urbana”, não pode o Tribunal Arbitral reintroduzir, ainda que por via indireta, a tese segundo a qual a ARU basta sempre que a ORU se revele materialmente redundante.

39. Finalmente, também não considero que o presente litígio justificasse o acionamento do mecanismo de reenvio prejudicial previsto no artigo 267.º do TFUE. Na realidade, não estamos perante uma dúvida genuína de interpretação do direito da União Europeia, mas antes perante uma questão de interpretação e articulação do direito urbanístico interno português, designadamente quanto ao alcance jurídico da ORU no contexto do RJRU. O problema central consiste em determinar quando existe, à luz do direito nacional, uma verdadeira “empreitada de reabilitação urbana”. Ora, essa questão depende essencialmente da interpretação do RJRU e da integração sistemática desse regime com a verba 2.23 da Lista I Anexa ao CIVA. Acresce que o próprio STA, no Acórdão Uniformizador proferido no Processo n.º 12/24.9BALSb, confrontado já com a dimensão jus-europeia desta controvérsia, não manifestou qualquer dúvida séria quanto à compatibilidade da solução interpretativa adotada com o direito da União Europeia, tendo inclusivamente entendido não se justificar o reenvio prejudicial para o TJUE. Nessa medida, não vejo que o presente litígio convoque uma dúvida interpretativa nova, séria ou razoável sobre o direito europeu harmonizado do IVA suscetível de impor ou justificar o reenvio prejudicial.
40. Assim e sem prejuízo de reconhecer a relevância prática e económica das preocupações suscitadas pela Requerente, continuo a entender que a interpretação que melhor se harmoniza com a estrutura normativa do RJRU, com a jurisprudência hoje consolidada do STA e com os princípios gerais do sistema fiscal é aquela segundo a qual a aplicação da verba 2.23 da Lista I Anexa ao CIVA pressupõe cumulativamente: (i) a localização do imóvel em ARU validamente delimitada; e (ii) a existência, à data das operações tributárias, de ORU aprovada e em vigor para a respetiva área territorial.

41. Não estando demonstrada essa realidade no caso concreto, teria julgado improcedente o pedido de pronúncia arbitral quanto à questão material da aplicabilidade da taxa reduzida de IVA ao abrigo da verba 2.23 da Lista I Anexa ao CIVA.

O Árbitro,

Fernando Marques Simões