

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 946/2025-T

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

SUMÁRIO:

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

II - Conforme Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (STA) n.º 0430/16, proferido no âmbito de Recurso para Uniformização de Jurisprudência, de 26 de Março de 2025, a qualificação como “empreitada de reabilitação urbana” pressupõe a existência de uma empreitada e a sua realização em Área de Reabilitação Urbana para a qual esteja previamente aprovada uma Operação de Reabilitação Urbana.

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

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

A..., S.A., com sede no ..., n.º..., ...-... Lisboa, com o número de matrícula e de identificação fiscal..., veio, nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, na alínea a) do n.º 3 do artigo 5.º, na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e na alínea a) do n.º 1 e do 2 do artigo 10.º, todos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária – adiante, “RJAT”), requerer a Constituição de Tribunal Arbitral.

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 30 de outubro de 2025.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitros os signatários desta decisão, tendo sido notificadas as partes em 18 de dezembro de 2025, que não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos do artigo 11.º n.º1 alíneas a) e b) e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O TAC encontra-se, desde 8 de janeiro 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 10 de fevereiro de 2026.

Em 11 de fevereiro 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. *Informa-se que a Requerente deverá proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, no prazo de 10 dias a contar desta notificação.*

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

Notifiquem-se as partes do presente despacho.”

No dia 12 de fevereiro, em aditamento, proferiu o seguinte despacho:

“Em aditamento ao despacho anterior e sem prejuízo do mesmo, notifique-se a Requerente para exercer, no prazo de 10 dias, o direito de resposta quanto à matéria da exceção invocada pela Requerida.”

A Requerente pronunciou-se sobre a exceção invocada.

II. DESCRIÇÃO SUMÁRIA DOS FACTOS

II.1 POSIÇÃO DA REQUERENTE

A Requerente fundamenta o seu pedido nos seguintes termos:

- a) No decurso do ano de 2020, a Requerente adquiriu à sociedade B..., S.A., o imóvel sito na Rua ... (...), composto pelos ..., na freguesia ... (cf. Certidão permanente do imóvel, que se junta como Documento 10 e se dá por reproduzido).

- b) O referido imóvel tinha sido adquirido pela sociedade B..., S.A. no âmbito do processo de insolvência da sociedade C... -
- c) ..., LDA., anterior proprietária e urbanizadora (cf. citado Documento 10).
- d) A proprietária original, C..., LDA., instruiu o processo de loteamento identificado com o n.º .../URB/2007, tendo iniciado obras de urbanização, executadas até 2012.
- e) Contudo, em face da insolvência da referida sociedade – processo intentado em maio de 2015 e que correu seus termos junto da Comarca de Lisboa Oeste - Sintra, Juízo de Comércio de Sintra - Juiz 4, processo n.º .../15....T8SNT –, as referidas obras de loteamento/urbanização não foram concluídas (cf. Informação n.º .../INF/DUCU/GESTURBE/2014, emitida pela Câmara Municipal de Lisboa, na sequência do pedido de redução da caução da garantia bancária apresentado, cuja cópia se junta como Documento 11 e se dá como reproduzido).
- f) E, não obstante a sociedade B..., S.A. tenha iniciado um novo processo de loteamento, ao qual foi atribuído o n.º .../URB/2019 - o qual previa, desde logo, a construção de arruamentos, circulações internas, estacionamento públicos e arranjos exteriores (cf. Documento 12 que se junta e se dá como reproduzido) -, a realidade é que as referidas obras também não foram concluídas por esta entidade.
- g) A Requerente adquiriu, assim, o imóvel com obras de urbanização por acabar e, consequentemente, sem que tivesse havido lugar à sua receção provisória por parte da Câmara Municipal de Lisboa, com assinatura do respetivo auto, nos termos da Lei.
- h) Quando finalmente tomou posse dos terrenos, a Requerente deparou-se, não apenas com obras de urbanização parciais e inacabadas, como, porque realizadas de forma inacabada, sem continuidade, há cerca de 8 anos, totalmente degradadas e uma situação de total descuido e péssimas condições urbanísticas a que urgia dar resposta.
- i) Conforme resulta claro da Informação n.º .../INF/DUCU/GESTURBE/2014, estavam à data em causa obras de interesse municipal, tal era a situação que se verificava, cuja não concretização corria já em prejuízo do domínio público (cf. citado Documento 11).
- j) De facto, estavam por executar obras / intervenções ao nível de águas residuais e pluviais, rede viária, sinalização, eletricidade, telecomunicações, arranjos exteriores,

iluminação pública e arruamentos - essenciais numa zona urbanística especialmente degradada como aquela em que se localiza o imóvel em apreço (cf. citados Documentos 10 e 11).

- k) À data da aquisição, pela Requerente, dos imóveis em questão, a zona envolvente dos mesmos estava a ser ocupada (incluindo por pessoas drogadas e sem abrigo), o que fazia com que se tornasse num ponto da cidade bastante problemático.
- l) Tomando posse legal do mesmo e, depois de reunidas as condições formais para o efeito, a Requerente deu início ao processo de alteração do loteamento, requerendo uma alteração ao alvará de loteamento, de forma a alterar os 6 lotes adquiridos em apenas 2 lotes – o que foi aceite pela Câmara Municipal de Lisboa (cf. Documento 13 que se junta e se dá por reproduzido).
- m) Após a referida aprovação, foram submetidos dois processos de comunicação prévia, com vista à construção/edificação, nos imóveis, de edifícios habitacionais destinados a venda - processos n.ºs e-EDI/2020/... e e-EDI/2020/..., respetivamente, para os Lotes 1 e 2 (cf. Documentos 14 e 15 que se juntam e se dão por reproduzidos).
- n) Conforme daí resulta, o projeto em causa – que a Requerente denominou de ...– tem uma forte vertente de qualificação do espaço urbano, não só apenas na construção de espaços centrais habitacionais, como na realização das obras de infraestruturas e urbanização da área envolvente, com especial beneficência da estrutura ecológica municipal e mitigação de riscos naturais e antrópicos inerentes à zona, de elevada vulnerabilidade sísmica.
- o) Está em causa a construção de zonas ajardinadas, lugares de estacionamento e vias de comunicação, iluminação, bem como drenagem de águas domésticas e pluviais, pelo que não existem dúvidas quanto ao interesse público e municipal deste projeto, enquanto um todo, pelo que se constata que o projeto em análise configura um benefício da Câmara Municipal de Lisboa e respetivos municípios, não apenas numa ótica de reabilitação do espaço público, como da promoção do direito à habitação, com segurança e qualidade, problema estrutural na conjuntura municipal que se atravessa há alguns anos.

- p) Dos documentos juntos resultam ainda duas considerações relevantes (cf. Documentos 11, 12, 14 e 15):
- (i) O enquadramento expresso da obra / Projeto no Regime Jurídico da Urbanização e Edificação; e
 - (ii) Que a área de intervenção integra a Área de Reabilitação Urbana (ARU).
- q) Para a execução das obras de urbanização em causa, foi celebrado, em junho de 2020, um contrato de empreitada entre a Requerente e a sociedade D..., S.A. (cf. Documento 16 que se junta e se dá por reproduzido).
- r) A referida empresa veio apenas a efetuar a Fase 1 da empreitada geral (estrutura, contenção periférica e fundações), sendo que, em 04.05.2022, foram celebrados dois contratos de empreitada (um para cada Lote) entre a Requerente e a sociedade E..., LDA. para a realização das fases seguintes da empreitada (cf. Documentos 17 e 18 que se juntam e se dão por reproduzidos).
- s) Todos os serviços prestados à Requerente foram, naturalmente, titulados por faturas emitidas pelos citados empreiteiros (cf. o Documento 19 que se junta e se dá por reproduzido).
- t) Entretanto, quase no final da construção dos edifícios, a Requerente apercebeu-se que os projetos inicialmente aprovados (em 2007) pela Câmara Municipal de Lisboa continham lapsos ao nível das cotas, razão pela qual teve de submeter um novo processo junto daquela entidade (um processo para cada lote) de comunicação prévia de alterações durante a execução da obra de edificação, os quais foram aprovados pela Câmara Municipal de Lisboa - com os n.ºs e-EDI/2024/... (Lote 1) e e-EDI/2024/... (Lote 2) (cf. Documentos 20 e 21 que se juntam e se dão por reproduzidos) - e, como tal, foram executados pela Requerente.
- u) E, com vista a resolver o problema das infraestruturas, as quais, recorde-se, não haviam sido finalizadas pela sociedade B..., S.A. à luz do processo de loteamento n.º .../URB/2019, a Requerente solicitou informação à Câmara Municipal de Lisboa sobre o procedimento a seguir nesta situação, tendo sido informada por aquela entidade que a Requerente teria de submeter um novo projeto de alteração ao loteamento.

- v) Atendendo às instruções recebidas, a Requerente submeteu um novo projeto de alteração ao loteamento para as infraestruturas, o qual foi aprovado pela Câmara Municipal de Lisboa e que deu lugar ao aditamento n.º 4 ao alvará de loteamento n.º .../2004 (cf. o processo n.º e-URB/2023/..., cf. Documento 22 que se junta e se dá por reproduzido).
- w) Não obstante o acima exposto e, apesar de resultar, na ótica da Requerente, evidente a relevância urbanística da obra em curso e da sua componente de reabilitação do espaço público, a mesma tem vindo a aplicar a taxa normal de IVA de 23% aos serviços de construção faturados pelas sociedades D... e E... no contexto do PROJETO... .
- x) Com efeito, tratando-se de uma empreitada, tem vindo a ser aplicado pelo empreiteiro o regime de inversão do sujeito passivo, ao abrigo do qual, verificados os respetivos requisitos, o ónus de proceder à liquidação do IVA devido (neste caso, autoliquidação), determinação da taxa aplicável e respetiva entrega nos cofres do Estado recai sobre a Requerente, que enquanto adquirente assume a qualidade de sujeito passivo (cf. a alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º e o n.º 13 do artigo 36.º, ambos do Código do IVA – cf. citados Documentos 2 a 9).
- y) Sucede que, numa primeira fase, a aplicação da referida taxa de 23% decorreu do desconhecimento, por parte da Requerente, das especificidades do regime legal em vigor em matéria de IVA e, numa fase posterior, a aplicação da taxa normal de IVA decorreu da divergência de posições administrativas/ jurisprudenciais quanto às especialidades do regime em causa (in casu, decisões de pedidos de informação vinculativa vs. Decisões arbitrais).
- z) Não obstante o acima referido, a Requerente entende que se encontram reunidas as condições para a aplicação da taxa reduzida de IVA (6%) no caso concreto, razão pela qual apresentou uma reclamação graciosa contra as autoliquidações de IVA, de forma a tentar reverter tal situação, a qual é altamente penalizadora para a Requerente enquanto promotora de um Projeto com tal mérito e tamanhas especificidades.
- aa) Assim, em 08.05.2025, a Requerente apresentou uma reclamação graciosa com vista à anulação parcial das autoliquidações referentes aos períodos de 2023/03T a

2024/12T e, consequentemente, com vista ao reembolso do montante indevidamente pago (correspondente à taxa de 17%, num total de € 2.424.613,02), onde, em suma, invocou que a operação urbanística que a Requerente se encontra a desenvolver – e que visa a requalificação e revitalização do tecido urbano, o qual envolve não só um trabalho de reabilitação de áreas / infraestruturas que passam para a posse da Câmara Municipal de Lisboa –, se enquadra no conceito de reabilitação urbana na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, na redação da Lei n.º 64.º-A/2008, de 31 de dezembro e, como tal, deverá ser aplicada àquela operação a taxa reduzida de IVA (cf. Documento 23 que se junta e se dá por reproduzido).

bb) Em análise do mérito da reclamação graciosa, veio a Autoridade Tributária, através do Ofício n.º .../2025, pronunciar-se no sentido do seu indeferimento, alegando, em suma, que (cf. Documento 24 que se junta e se dá por reproduzido):

(i) A empreitada em causa tem de estar de acordo com a estratégia de reabilitação urbana camarária, sendo que no caso concreto, a obra em questão (por ser obra nova) não se enquadra nos requisitos definidos pela Estratégia de Reabilitação Urbana de Lisboa 2011-2024 (cf. os pontos 61., 68., 81. e 87. do projeto de decisão);

(ii) Verificando-se que a reabilitação urbana a que se refere a Estratégia de Reabilitação Urbana de Lisboa 2011-2024 respeita à proteção e modernização do património imobiliário existente (conservação e reabilitação do edificado) e não à construção nova, conclui-se que não é aplicável a taxa reduzida de IVA porque a reabilitação efetuada não está de acordo com a Estratégia de Reabilitação Urbana de Lisboa 2011-2024 (cf. os pontos 95., 98. e 100. do projeto de decisão);

cc) (iii) A Estratégia que aprovou a ORU simples da ARU de Lisboa exclui dos objetivos da reabilitação urbana as operações que deem lugar a construção nova (cf. o ponto 114. do projeto de decisão);

(iv) A entidade competente para certificar que determinado projeto se enquadra no âmbito de uma ORU é a entidade gestora da respetiva área, no caso a Câmara Municipal de Lisboa, sendo que no caso concreto foi apresentada uma “declaração do Município que certifica não estar em causa uma ORU” (cf. os pontos 123. e 134. do projeto de decisão);

(v) A Autoridade Tributária faz nota de que não foram apresentadas as faturas comprovativas do valor dos serviços prestados em que foi (alegadamente) indevidamente liquidado IVA (cf. o ponto 140. do projeto de decisão);

(vi) Não sendo a reclamação graciosa procedente, também não são devidos juros indemnizatórios (cf. os pontos 145. a 148. do projeto de decisão).

dd) Por não se conformar com a projetada decisão de indeferimento da reclamação graciosa, a Requerente apresentou, em 25.07.2025, o seu requerimento de audição prévia, onde, em suma, alegou que (cf. Documento 25 que se junta e se dá por reproduzido):

- o PROJETO ... que a Requerente se encontra a desenvolver não pode ser visto como uma mera e simples operação de construção, tratando-se de facto de uma reabilitação e revitalização de uma zona degradada e carenciada de Lisboa e que se situa dentro do perímetro da ARU e com uma ORU aprovada;

- a posição assumida pela Autoridade Tributária no projeto de decisão – ao entender que a construção nova não se pode considerar uma reabilitação – é manifestamente contrária à intenção e espírito do legislador aquando da introdução da Verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA (na redação da Lei n.º 64.º-A/2008, de 31 de dezembro);

- a própria Autoridade Tributária – Direção de Serviços do IVA – está a decidir em sentido manifestamente contrário ao sufragado pela Autoridade Tributária no projeto de decisão da reclamação graciosa, sendo que ambas as entidades representam uma única entidade pública, in casu, o Ministério das Finanças e da Administração Pública, e a administração pública é una na sua manifestação de vontade, nos termos do n.º 3 do artigo 1.º da LGT;

- a declaração apresentada – e emitida pela Câmara Municipal de Lisboa, juntamente com uma planta do local da reabilitação – e, bem assim, a planta retirada do sítio da internet da Câmara Municipal de Lisboa, nos termos do Despacho n.º 35/P/2023, refere expressamente que o imóvel está numa ARU com uma ORU aprovada;

- em face da situação fática, será de concluir que as autoliquidações de IVA em apreço enfermam de vício, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, quanto

à interpretação da Verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, na redação da Lei n.º 64.º-A/2008, de 31 de dezembro, que justifica a sua anulação parcial, com vista à aplicação da taxa reduzida de IVA de 6%.

ee) Não obstante a argumentação aduzida pela Requerente em sede de audição prévia, a Autoridade Tributária manteve a decisão de indeferimento da reclamação graciosa, invocando que (cf. citado Documento 1):

(a) a Requerente não acrescentou factos novos na audição prévia, limitando-se a reiterar a posição assumida na reclamação graciosa no sentido da possibilidade de inclusão de obras novas no conceito de reabilitação descrito na Verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA (cf. o ponto 150. da decisão final);

(b) “(...) não cabe no âmbito das competências da AT aferir se determinada operação urbanística cumpre os requisitos para ser classificada de «reabilitação urbana» (...) e estar inserida numa «operação de reabilitação urbana»”, sendo que “[e]sta competência é daquela entidade gestora. E ao sujeito passivo cabe o ónus de demonstrar que determina (sic) operação reúne os requisitos para beneficiar da taxa de 2.23 da Lista I anexa ao CIVA” (cf. os pontos 156. e 157. da decisão final);

(c) “(...) não está em causa o facto de o conceito de «operação de reabilitação urbana» abranger ou não uma «obra de construção», nem o facto da obra de construção incidir sobre o imóvel sito em área de reabilitação urbana”, mas sim “a certificação desta operação urbanística (no caso materializada através de uma obra de construção), em «reabilitação urbana» inserida numa «operação de reabilitação urbana» e, consequentemente, enquadrada com a estratégia de reabilitação urbana respetiva” (os pontos 158. e 159. da decisão final);

(d) “(...) a Reclamante não faz prova de que a sua «operação urbanística» se insere numa «operação de reabilitação urbana» nos termos do RJRU”, mais referindo que “a Reclamante apresenta uma declaração, da entidade gestora competente, que em nenhum momento refere que obra (sic) de construção em causa é ou está inserida numa «operação de reabilitação urbana»”, sendo que a certidão junta pela aqui Requerente refere que “aquela operação é uma «operação urbanística» (não uma «operação de reabilitação urbana», conceito técnico jurídico que remete para o

Regime Jurídico da Urbanização e da Edificação – RJUE – e não para o RJRU) e que a mesma «não se enquadra nos requisitos definidos pela Estratégia de Reabilitação Urbana de Lisboa 2011-2024»” (cf. os pontos 161. a 163. da decisão final).

II.2. POSIÇÃO DA REQUERIDA

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

POR EXCEÇÃO

- a) Importa esclarecer que o eventual provimento do pedido da Requerente, o que se admite por mera hipótese e dever de representação, não determina o reembolso automático da quantia peticionada pela mesma.
- b) Caso se venha a concluir por alegada entrega em excesso de imposto nos cofres do Estado, tal implica necessariamente que se proceda, à validação, entre outras, da qualificação das operações em causa e da correspondência à realidade dos valores indicados.
- c) Consequentemente, sempre se dirá que não só o processo arbitral não é o meio próprio para que um direito em matéria tributária seja reconhecido, como a quantia exata a reembolsar, decorrente de uma eventual procedência do pedido, não pode ser determinada neste momento, no presente processo arbitral; é que este reembolso só deve ser quantificado pela AT, nos termos do artigo 100.º da LGT, em sede de execução do julgado aquando da anulação parcial da autoliquidação de IVA.
- d) Pelo que se o Tribunal determinar um qualquer montante de reembolso em concreto na presente ação, como é peticionado pela Requerente, terá excedido a sua competência, uma vez que tal cálculo do montante a reembolsar, não se contém nas competências próprias da jurisdição arbitral, contencioso de mera anulação.
- e) Efetivamente, decorrendo a competência dos tribunais arbitrais do disposto no n.º 1 do artigo 2.º do RJAT bem como da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, ex vi artigo 4.º do RJAT, não se insere no âmbito destas competências a apreciação do

pedido de reconhecimento do direito formulado pela Requerente, na parte em que apura e peticiona no ppa o reembolso das quantias por si indicadas a final.

- f) Pois que inexiste qualquer suporte legal que permita que sejam proferidas condenações de outra natureza que não as decorrentes dos poderes fixados no RJAT, ainda que constituíssem consequência, a nível de execução de julgados, da declaração de ilegalidade de atos de liquidação.
- g) Como decorre do previsto no artigo 24.º do RJAT, a definição dos atos em que se deve concretizar a execução de julgados arbitrais compete, em primeira linha, à AT, com possibilidade de recurso aos tribunais tributários para requerer coercivamente a execução, no âmbito do processo de execução de julgados, previsto no artigo 146.º do CPPT e artigos 173.º e seguintes do Código de Processo nos Tribunais Administrativos.
- h) Deste modo, no segmento ante indicado, isto é, na parte em que a Requerente peticiona a condenação da Requerida ao reembolso de determinado montante, verifica-se a incompetência material do Tribunal para a apreciação do mesmo;
- i) O que consubstancia uma exceção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo nessa parte, conducente à absolvição da instância quanto a esta pretensão, de acordo com o previsto nos artigos 576.º, n.º 2, 577.º, alínea a) do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

POR IMPUGNAÇÃO

- a) Considera a AT, em síntese, que, para efeitos de aplicação da verba 2.23 da Lista I anexa a Código do IVA, as empreitadas ora em análise têm de estar de acordo com a estratégia de reabilitação urbana camarária, sendo certo que, no caso concreto, a obra em questão – por ser obra nova - não se enquadra nos requisitos definidos pela Estratégia de Reabilitação Urbana (ERU) de Lisboa 2011-2024.
- b) Esta conclusão é baseada na certidão emanada da Unidade de Coordenação Territorial da Câmara Municipal de Lisboa, a coberto da informação

n.º .../INF/UCT_UITOR/GESTURBE/2023, de 2023-06-27 (junto ao ppa como documento 28), onde o município atesta que as empreitadas em causa não estão alinhadas com a ERU de Lisboa:

«3. A operação urbanística em causa não se enquadra nos requisitos definidos pela Estratégia de Reabilitação Urbana de Lisboa 2011-2024, dado tratar-se de construção nova, sem qualquer pré-existência construtiva, não se considerando por isso uma reabilitação» (destaque nosso).

- c) Verifica-se, assim, que a questão a dirimir nos autos reside em decidir se no caso em apreço a verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA é aplicável aos casos de construção nova e se as empreitadas em causa contrariam ou não a ERU de Lisboa – matéria que cabe à Câmara Municipal de Lisboa decidir, nos termos do n.º 1 do artigo 17.º do Regime Jurídico da Reabilitação Urbana (RJRU), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro.
- d) Dispõe a alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IVA que é aplicável a taxa de imposto de 6% às importações, transmissões de bens e prestações de serviços constantes da lista I anexa àquele diploma.
- e) Tendo considerado que operação urbanística em análise no procedimento de reclamação graciosa, a qual tinha sido objeto das comunicações prévias n.ºs EDI/2020/... e e-EDI/2020/..., se encontrava aprovada pelo Município de Lisboa (através do despacho de deferimento daquelas comunicações, com data de 2022-01-13) em data anterior à entrada em vigor da nova redação da verba 2.23 da lista I anexa ao Código do IVA, aprovada pela Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro);
- f) Na decisão do procedimento considerou-se ser aplicável a redação daquela verba aprovada pela Lei n.º 64.º-A/2008, de 31 de dezembro [cfr. Processo Administrativo (PA), pontos 36. A 41. da Informação que fundamentou a decisão da reclamação graciosa].
- g) Pelo que, à luz daquela redação, estão sujeitas à taxa reduzida de imposto as: «(e)mpreitadas de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico, realizadas em imóveis ou em espaços públicos localizados em áreas de reabilitação urbana (áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística, zonas de intervenção

das sociedades de reabilitação urbana e outras) delimitadas nos termos legais, ou no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional».

- h) Seguindo de perto a decisão da reclamação graciosa – que se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais-, temos que dispõe a alínea j) do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro (que estabelece o regime jurídico de reabilitação urbana, doravante RJRU) que se entende por reabilitação urbana:

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

- i) Sendo que esse conjunto das diversas intervenções individualizadas, realizadas em função e integradas num determinado fim comum, constitui uma «operação de reabilitação urbana», definida enquanto «o conjunto articulado de intervenções visando, de forma integrada, a reabilitação urbana de uma determinada área» [alínea h) do artigo 2.º do RJRU].

Deste enquadramento infere-se, pois, que:

(i) nos termos da citada alínea j), a empreitada (ou obra) realizada no prédio tem forçosamente de consistir numa «intervenção integrada sobre o tecido urbano existente», com a finalidade de, sublinhe-se, «manter» «o património urbanístico e imobiliário» e modernizá-lo;

(ii) nos termos da alínea h), esta intervenção individualizada tem de ser articulada, «de forma integrada» e visar, em conjunto com outras intervenções, «a reabilitação urbana de uma determinada área».

- j) Daí se compreender a afirmação da doutrina de que:

«... as intervenções (operações) de reabilitação urbana são vistas como operações integradas, que apelam para uma visão de conjunto e não para meras intervenções

atomísticas na cidade» (cf. OLIVEIRA, Fernanda Paula, “Direito do Urbanismo”, págs. 445).

- k) Desde modo, não basta a mera aprovação da obra e que esta incida sobre um imóvel localizado numa ARU, sobre a qual está aprovado uma ORU, para que estejamos na presença de uma «empreitada de reabilitação urbana».
- l) Sendo que, para tanto, não basta uma mera aprovação de «operação de reabilitação» sistemática ou simples se aquela obra em concreto não for articulada com outras intervenções e não visar, no seu conjunto, a reabilitação urbana de determinada área, sob pena de violação da referida alínea h) do n.º 2.º do RJRU.
- m) Porque se assim fosse, toda e qualquer obra de empreitada realizada numa ARU seria por si só automaticamente reconhecida como uma «empreitada de reabilitação urbana», ainda que a sua existência violasse e não mantivesse o património urbanístico e imobiliário.
- n) O que leva a concluir que:
 - (i) para além da empreitada ter por objeto um prédio sito em ARU;
 - (ii) à qual corresponde uma ORU simples ou sistemática aprovada;
 - (iii) aquela empreitada em si terá necessariamente de ser reconhecida como «parte d “estratégia” (ou programa estratégico) de reabilitação urbana».
- o) Ora, na situação de facto em discussão nos autos,
- p) Verifica-se que a Câmara Municipal de Lisboa declarou que a “operação urbanística” promovida pela Requerente «não se enquadra nos requisitos definidos pela Estratégia de Reabilitação Urbana de Lisboa 2011-2024 [que enquadra e aprova a respetiva ORU], dado tratar-se de construção nova, sem qualquer pré-existência construtiva, não se considerando por isso uma reabilitação».
- q) Nessa esteira, pode, desde logo, concluir-se que a operação da Requerente não consubstancia uma «empreitada de reabilitação urbana» para efeitos de aplicação da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA.

III. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

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

O processo não enferma de nulidades.

IV. FUNDAMENTAÇÃO

IV.1. MATÉRIA DE FACTO

Factos dados como provados

Considera-se como provada a seguinte matéria de facto:

- a) A Requerente é uma sociedade por quotas, enquadrando-se no regime geral, para efeitos de IRC, e no regime normal trimestral, para efeitos de IVA, inscrita com o exercício de atividade principal de Compra e Venda de Bens Imobiliários (CAE 68100) e atividades secundárias Arrendamento e Exploração de Bens Imobiliários Próprios (CAE 68200) e Atividades de Consultoria para os Negócios (CAE 70200).
- b) A Requerente entregou as declarações periódicas de IVA identificadas no ppa e no artigo 1.º da presente Resposta.
- c) Não concordando, ainda que parcialmente, com as mencionadas autoliquidações, a Requerente apresentou em 2025-05-08 reclamação graciosa instaurada sob o n.º ...2025..., onde pediu a anulação parcial das autoliquidações referentes aos períodos de 2023/03T a 2024/12T e, consequentemente, o reembolso do montante indevidamente pago (correspondente à taxa de 17%, num total de € 2.424.613,02), onde, e suma, invocou que a operação urbanística que se encontra a desenvolver se enquadra no conceito de reabilitação urbana previsto na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do

IVA, na redação da Lei n.º 64.º -A/2008, de 31 de dezembro, e, como tal, deverá ser aplicada àquela operação a taxa reduzida de IVA.

- d) A Requerente não aceita nem se conforma com a decisão de indeferimento da reclamação graciosa por si apresentada e, bem assim, com a manutenção dos atos de autoliquidação de IVA referentes a 2023/03T a 2024/12T.
- e) O pedido de pronúncia arbitral (ppa) tem por objeto imediato a decisão de indeferimento da reclamação graciosa (RG), cujos termos correram sob o procedimento n.º ...2025..., apresentada com vista à anulação parcial dos atos tributários de autoliquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), referentes aos períodos de 2023/03T a 2024/12T, indicados infra, os quais constituem o objetivo mediato do presente pedido:
- A declaração periódica de IVA n.º..., referente ao período de 2023/03T, na qual se apurou imposto a pagar no montante de € 320.684,38, sendo que a Requerente apenas vem contestar o montante de € 232.754,05;
 - A declaração periódica de IVA n.º..., referente ao período de 2023/06T, na qual se apurou imposto a pagar no montante de € 564.455,27, sendo que a Requerente apenas vem contestar o montante de € 417.785,85;
 - A declaração periódica de IVA n.º..., referente ao período de 2023/09T, na qual se apurou imposto a pagar no montante de € 709.128,91, sendo que a Requerente apenas vem contestar o montante de € 509.851,65;
 - A declaração periódica (de substituição) de IVA n.º..., referente ao período de 2023/12T, na qual se apurou imposto a pagar no montante de € 604.910,62, sendo que a Requerente apenas vem contestar o montante de € 419.874,98;
 - A declaração periódica (de substituição) de IVA n.º..., referente ao período de 2024/03T, na qual se apurou imposto a pagar no montante de € 363.961,09, sendo que a Requerente apenas vem contestar o montante de € 261.134,61;
 - A declaração periódica (de substituição) de IVA n.º..., referente ao período de 2024/06T, na qual se apurou imposto a pagar no montante de € 554.872,96, sendo que a Requerente apenas vem contestar o montante de € 401.860,92;

- A declaração periódica (de substituição) de IVA n.º..., referente ao período de 2024/09T, na qual se apurou imposto a pagar no montante de € 115.975,98, sendo que a Requerente apenas vem contestar o montante de € 67.930,68;
- A declaração periódica de IVA n.º..., referente ao período de 2024/12T, na qual se apurou imposto a pagar no montante de € 175.685,74, sendo que a Requerente apenas vem contestar o montante de € 113.420,29, num total de € 2.424.613,02.

Factos dados como não provados

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

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

Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

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

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, *cfr.* 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, *cfr.* 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

A questão essencial² a decidir gira em torno de saber quando estamos perante uma “empreitada de reabilitação urbana”, nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do artigo 18.º do Código do IVA, em conjugação com a verba 2.23 da Lista I anexa ao mesmo Código. Nesse pressuposto, a Requerente não aceita nem se conforma com a decisão de indeferimento da reclamação graciosa por si apresentada e, bem assim, com a manutenção dos atos de autoliquidação de IVA referentes a 2023/03T a 2024/12T.

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

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

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

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

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

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

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 12/24.9BALSB datado de 26/3/2025, cujo relator foi a Conselheira Anabela Ferreira Alves e Russo, para o qual remetemos na íntegra para fundamentação da decisão no presente processo arbitral e que decidiu:[1]

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

- A qualificação como “empreitada de reabilitação urbana” pressupõe a existência de uma empreitada e a sua realização em Área de Reabilitação Urbana para a qual esteja previamente aprovada uma Operação de Reabilitação Urbana.

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

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

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

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

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

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

Improcedem assim todos os pedidos da Requerente, ficando prejudicados os restantes pedidos, incluindo a exceção invocada pela Requerida.

V. DECISÃO

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

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

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € **2.424.613,02**, nos termos do disposto no artigo 32.º do CPTA e no artigo 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VII. CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de € **31.212,00**, a pagar pela Requerente, uma vez que o pedido foi totalmente improcedente, conformemente ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 26 de fevereiro de 2026

Os Árbitros,

(Guilherme W. d'Oliveira Martins)

(António de Barros Lima Guerreiro)

(Elisabete Flora Louro Martins Cardoso)