



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

# **O IVA na Reabilitação Urbana**

**Algumas questões suscitadas pela redação da  
verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA**

Maria João Nunes Carvalho

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2025





UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

# **O IVA na Reabilitação Urbana**

**Algumas questões suscitadas pela redação da  
verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA**

Maria João Nunes Carvalho

Orientador: Professor Doutor Tomás Maria Cantista de Castro  
Tavares

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2025



## *Agradecimentos*

Aos meus pais, pelo inestimável sacrifício em prol do meu futuro.

Ao Germano, por me ter encorajado e acreditado em mim em momentos turbulentos.

À minha família e amigos, por nunca terem duvidado que eu chegaria aqui.

À Universidade Católica Portuguesa, por me ter transmitido o rigor e a disciplina que certamente levarei comigo para a vida.

Ao meu orientador, o Professor Dr. Tomás Cantista Tavares, por ter norteado o meu caminho ao longo desta etapa com a sabedoria que lhe é tao característica.

## **RESUMO**

Nos últimos anos, os benefícios fiscais em sede de IVA relacionados com a reabilitação urbana têm assumido um papel de crescente destaque para os investidores. No entanto, a interpretação da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA tem-se afigurado pouco pacífica entre a doutrina, a jurisprudência e as orientações emanadas pela AT.

Com a aprovação do Pacote “Mais Habitação”, em outubro de 2023, foi promovida uma alteração à redação da verba 2.23, que visou responder à conjectura de crise habitacional que se fez sentir em Portugal (e que, aliás, se tem agravado). Não obstante, essa alteração aflorou novos desafios e questões interpretativas.

Perante este cenário, propomo-nos identificar os principais problemas suscitados pela anterior redação da verba 2.23, estabelecendo uma ponte entre estes e as soluções – bem como os eventuais novos problemas – consagradas pelo legislador na nova redação.

**Palavras-chave:** IVA; Reabilitação Urbana; Lista I do Código do IVA; Taxa Reduzida; Verba 2.23; Benefícios Fiscais; Urbanismo



## ***ABSTRACT***

*In recent years, VAT tax incentives regarding urban regeneration have been playing an increasingly prominent role for investors. However, the interpretation of paragraph 2.23 of List I annexed to the Portuguese VAT Code has not been very clear among doctrine, case law and the Tax Authorities guidelines.*

*In October 2023, with the approval of the 'Mais Habitação' Package, the wording of paragraph 2.23 was amended in order to address the housing crisis in Portugal (which has become even worse). Nevertheless, this amendment raised new challenges and interpretative questions.*

*In light of this scenario, we aim to identify the main problems raised by the previous wording of paragraph 2.23, establishing a connection between these issues and the solutions - as well as any potential additional issues - enshrined by the legislator through the new wording.*

***Keywords:*** *VAT; Urban Regeneration; List I of Portuguese VAT Code; Reduced VAT rate; Paragraph 2.23; Tax Benefits; Urban Planning*



## ÍNDICE

<i>Agradecimentos</i> .....	15
<b>RESUMO</b> .....	16
<b>ABSTRACT</b> .....	18
<b>LISTA DE SIGLAS, ACRÓNIMOS E ABREVIATURAS</b> .....	11
<b>I. A VERBA 2.23</b> .....	15
<b>a. Sobre a (des)necessidade de uma ORU preexistente</b> .....	15
<b>b. Sobre a construção de nova edificação</b> .....	24
<b>c. Análise comparativa entre a redação anterior e atual da verba 2.23</b> .....	33
<b>III. CONCLUSÃO</b> .....	35
<b>IV. BIBLIOGRAFIA</b> .....	38
<b>i) Livros e artigos científicos</b> .....	38
<b>ii) Documentos eletrônicos</b> .....	38
<b>iii) Decisões jurisprudenciais</b> .....	39
<b>iv) Decisões administrativas</b> .....	39



## LISTA DE SIGLAS, ACRÓNIMOS E ABREVIATURAS

Ac(s).	Acórdão(s)
Al(s).	Alínea(s)
Art(s).	Artigo(s)
ARU	Área(s) de Reabilitação Urbana
AT	Autoridade Tributária e Aduaneira
CAAD	Centro de Arbitragem Administrativa
CC	Código Civil
Cfr.	Conforme
CRP	Constituição da República Portuguesa
Consult.	Consultado
IMI	Imposto Municipal sobre Imóveis
IMT	Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LGT	Lei Geral Tributária
n.º	número
<i>Op. cit.</i>	opus citatum (da obra citada)
ORU	Operação(ões) de Reabilitação Urbana
P(p).	Página(s)
Proc.	Processo
Pt(s).	Ponto(s)
RJRU	Regime Jurídico da Reabilitação Urbana
STA	Supremo Tribunal Administrativo
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
<i>Vide</i>	Ver

## INTRODUÇÃO

Hodiernamente, tendo em consideração a situação precária verificada na grande maioria do património imobiliário nos centros urbanos no início do século XXI, surgiram, em 2003, aquando da Reforma da Tributação do Património<sup>1</sup>, os primeiros benefícios fiscais à reabilitação urbana.

No entanto, no que toca ao IVA, a introdução de benefícios fiscais nesta sede remonta à aprovação do Orçamento do Estado para 2009<sup>2</sup>, momento em que o legislador nacional consagrou a então verba 2.21<sup>3</sup> (atualmente verba 2.23) na Lista I anexa ao Código do IVA, que será o nosso foco ao longo da presente dissertação.

Ora, como bem sabemos, os benefícios fiscais<sup>4</sup> constituem uma derrogação de natureza excecional à tributação-regra e resultam da instrumentalização dos impostos e suas características essenciais (incidência, isenções, taxas, etc.) – *in casu*, taxa – com vista à prossecução de objetivos económico-sociais<sup>5</sup> cuja relevância é percecionada pelo legislador, em dado momento, como superior à da própria tributação.

Ademais, não obstante os princípios da neutralidade, simplicidade e transparência fiscal imporem a eliminação ou redução progressiva de benefícios fiscais de modo a garantir a existência de uma base tributária geral e a coerência e operacionalidade do sistema fiscal<sup>6</sup>, a verdade é que a taxa reduzida prevista para a reabilitação urbana é exemplo de um benefício que se mantém no ordenamento jurídico desde a sua introdução, sem prejuízo de alteração à sua redação promovida pela Lei n.º 56/2023, de 27 de outubro, no âmbito do denominado “Programa Mais Habitação” (pacote de medidas legislativas que visou dar resposta à precariedade da habitação verificada à data em Portugal, que, aliás, se tem vindo a agravar cada vez mais).

Atentemos então ao enquadramento conferido ao benefício fiscal aqui em causa.

Primeiramente, numa perspetiva comunitária, decorre do artigo 98.º da Diretiva IVA a possibilidade de aplicação de uma ou duas taxas reduzidas de imposto, subordinadas ao mínimo de 5%, pelos Estados-membros às entregas de bens e prestações de serviços

---

<sup>1</sup> Introduzida pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro, que aprovou o Código do IMI e o Código do IMT.

<sup>2</sup> Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro.

<sup>3</sup> A verba 2.23 foi renumerada pelo Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de junho, que manteve inalterado o conteúdo da anterior verba 2.21 da Lista I anexa ao Código do IVA.

<sup>4</sup> Cfr. artigo 2.º, n.º 1 do EBF, segundo o qual o benefício fiscal é uma medida de caráter excecional instituída para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem, podendo assumir a natureza de redução de taxa.

<sup>5</sup> PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas – *Fiscalidade* (2014), 5.ª ed., Almedina, p. 397.

<sup>6</sup> TEIXEIRA, Glória (2016) – *Manual de Direito Fiscal*, 4.ª ed., Almedina, p. 231.

constantes do Anexo III. Entre os bens e serviços contemplados, encontramos, em particular, o ponto 10) do mencionado Anexo III, respeitante à “[e]ntrega, construção, renovação e modificação de habitações fornecidas ao abrigo de políticas sociais”.

A concepção dos benefícios fiscais aplicáveis à reabilitação urbana, em sede de IVA, foi alicerçada num conceito amplo de reabilitação urbana, trazido pelo “Novo” RJRU<sup>7</sup> (introduzido pelo Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro), com vista à implementação de uma política de regeneração urbana baseada numa abordagem integrada do território, num momento em que os centros urbanos careciam de intervenção por se encontrarem especialmente degradados.

Ora, o que seria, aos olhos do legislador, uma solução para fazer face a um problema estrutural dos grandes centros urbanos revelou-se uma fonte inesgotável de insegurança jurídica e burocracia desmedida, motivadora de discussões intermináveis entre a AT e os Tribunais.

Adicionalmente, acontece que, desde a criação do “Novo” regime, o paradigma do património imobiliário nacional sofreu alterações, tendo as ARU germinado ao sabor dos mais diversos *lobbies*, em desprimor pela sua natureza excepcional<sup>8</sup>. Este fenómeno pode ter possibilitado um aproveitamento por parte dos contribuintes dos benefícios fiscais à reabilitação urbana, em casos que extravasam a intenção do legislador aquando da consagração da norma e representam montantes cada vez mais elevados de despesa fiscal.

Assim, propomos abordar, por ordem cronológica, duas das principais questões suscitadas pelas duas redações da verba em análise, anterior e posterior à alteração conduzida pelo “Programa Mais Habitação”.

Para o efeito, recordemos a redação da verba 2.23, que vigorou desde 2009 até à mais recente alteração legislativa operada pela Lei n.º 56/2023:

---

<sup>7</sup> Conforme decorre do preâmbulo do RJRU, o legislador enumerou os cinco desafios a que o diploma visa dar resposta, depreendendo-se o propósito comum de contrariar a expansão urbana e revitalizar o edificado existente e os terrenos desocupados:

“a) Articular o dever de reabilitação dos edifícios que incumbe aos privados com a responsabilidade pública de qualificar e modernizar o espaço, os equipamentos e as infra-estruturas das áreas urbanas a reabilitar; b) Garantir a complementaridade e coordenação entre os diversos actores, concentrando recursos em operações integradas de reabilitação nas «áreas de reabilitação urbana», cuja delimitação incumbe aos municípios e nas quais se intensificam os apoios fiscais e financeiros; c) Diversificar os modelos de gestão das intervenções de reabilitação urbana, abrindo novas possibilidades de intervenção dos proprietários e outros parceiros privados; d) Criar mecanismos que permitam agilizar os procedimentos de controlo prévio das operações urbanísticas de reabilitação; e) Desenvolver novos instrumentos que permitam equilibrar os direitos dos proprietários com a necessidade de remover os obstáculos à reabilitação associados à estrutura de propriedade nestas áreas.”

<sup>8</sup> NABAIS, José Casalta (2015), *Direito Fiscal*, 8.ª ed., Almedina, pp. 400-401.

*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.*

Do mesmo modo, para efeitos da nossa análise, importa também considerar a redação atual da verba, conferida pela Lei n.º 56/2023:

*As empreitadas de reabilitação de edifícios e as empreitadas de construção ou reabilitação de equipamentos de utilização coletiva de natureza pública, 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 realizadas no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional.*

A aplicação da taxa reduzida pressupõe a verificação cumulativa de requisitos que propomos dissecar detalhadamente *infra*.

No que concerne ao conceito de "empreitada" previsto em ambas as redações da verba supracitada, na ausência de uma definição na legislação fiscal e de qualquer clarificação do conceito por parte do TJUE<sup>9</sup>, devemos, por força do artigo 11.º, n.º 2 da LGT<sup>10</sup>, recorrer à definição civilística prevista no artigo 1207.º do CC, de acordo com a qual se trata de um “contrato pelo qual uma das partes se obriga em relação à outra a realizar certa obra, mediante um preço”.

Quanto às noções de "reabilitação urbana" e “reabilitação de edifícios”, vai o Código do IVA “beber” das definições consagradas no RJRU, nas alíneas j) e i) do art. 2.º, respetivamente.

Por último, importa notar que, em traços gerais, a mecânica própria do IVA implica que o imposto seja liquidado em todas as fases do circuito produtivo, atuando o vendedor como sujeito passivo e o adquirente dos serviços como quem suporta o imposto por repercussão<sup>11</sup>. Contudo, por oposição à regra geral enunciada, o seu elemento subjetivo pode operar de modo diferente, sendo a obrigação de pagar imposto deslocada para a esfera de pessoa diferente da que efetivamente realiza a operação tributável<sup>12</sup>. Ora, entre

---

<sup>9</sup> De notar que o TJUE tem reiterado que os conceitos de IVA são independentes da legislação interna de cada Estado-membro. Ora, não tendo sido clarificados pelo TJUE, valem para efeitos de interpretação os conceitos existentes no ordenamento interno.

<sup>10</sup> Cfr. artigo 11.º, n.º 2 da LGT, que dispõe o seguinte: “Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei”.

<sup>11</sup> VASQUES, Sérgio (2015) – *O Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Almedina, pp. 165-166.

<sup>12</sup> Cfr. artigo 193.º da Diretiva IVA.

o conjunto de casos contemplados, os casos mais importantes são de inversão da mecânica normal do imposto - *reverse charge* -, de onde figuram a prestação de serviços de construção. Embora constitua uma entorse ao sistema do IVA, esta foi a solução que o legislador comunitário encontrou para combater o risco de fraude fiscal característico de determinados setores, entre eles o da construção civil<sup>13</sup>.

Tendo em conta o exposto, dedicar-nos-emos, ao longo da presente dissertação, e estabelecendo a necessária ligação com os conceitos urbanísticos, a identificar, clarificar e solucionar as principais problemáticas suscitadas por ambas as versões da verba 2.23, primeira parte.

À semelhança da opção do legislador quanto à redação da verba 2.23, optámos por, numa primeira fase, abordar a necessidade de existir uma ORU pré-aprovada como um dos pressupostos tendentes à aplicação do benefício fiscal e, de seguida, discutir a inclusão da construção de novo edificado no âmbito do benefício, concluindo pela comparação entre a redação anterior e atual da norma.

Ressalvamos que a presente dissertação foi elaborada com base em informação recolhida até 15 de janeiro de 2025, momento anterior à publicação do acórdão do STA no proc. n.º 012/24.9BALSBB, datado de 26 de março de 2025.

## **I. A VERBA 2.23**

### **a. Sobre a (des)necessidade de uma ORU preexistente**

Nos últimos anos, tem sido amplamente debatida no seio da jurisprudência arbitral e da doutrina a ideia segundo a qual decorre da verba 2.23 que a qualificação de uma empreitada como de reabilitação urbana – e consequente aplicação da taxa reduzida de IVA – está condicionada à prévia aprovação de ORU.

Ora, primeiramente, importa recordar o conceito de ORU, em particular, a alínea h) do artigo 2.º do RJRU, aí definido como “o conjunto articulado de intervenções visando, de forma integrada, a reabilitação urbana de uma determinada área”, que pode ser simples ou sistemática<sup>14</sup>.

---

<sup>13</sup> *Op. cit.* p. 167.

<sup>14</sup> De acordo com o artigo 8.º, a ORU simples “consiste numa intervenção integrada de reabilitação urbana de uma área, dirigindo-se primordialmente à reabilitação do edificado, num quadro articulado de coordenação e apoio da respetiva execução”, ao passo que a ORU sistemática corresponde à “intervenção integrada de reabilitação urbana de uma área, dirigida à reabilitação do edificado e à qualificação das infraestruturas, dos equipamentos e dos espaços verdes e urbanos de utilização coletiva, visando a requalificação e revitalização do tecido urbano, associada a um programa de investimento público”.

Neste contexto, o n.º 1 do artigo 7.º do RJRU, em consonância com o próprio preâmbulo deste diploma<sup>15</sup>, incumbe os Municípios da promoção da reabilitação urbana em ARU, que se traduz na aprovação da delimitação de ARU e de ORU, através de instrumento próprio ou plano de pormenor de reabilitação urbana.

Ademais, como se verá adiante, assume especial importância a caducidade da delimitação de ARU, que ocorre no prazo de três anos a contar do momento da aprovação de ARU, caso esse facto não coincida com o momento da aprovação da ORU correspondente (cfr. artigo 15.º do RJRU).

Complementarmente, decorre ainda dos n.ºs 2 a 4 do artigo 7.º que a aprovação da delimitação de ARU pode ter lugar em simultâneo ou em momento anterior à aprovação da ORU (caso a que se refere o artigo supramencionado), sendo certo que a cada ARU corresponde uma ORU.

Assim, conforme esclarece Dulce Lopes, a ARU reporta-se “(...) a uma tarefa de delimitação que tem como efeito determinar a parcela territorial que justifica uma intervenção integrada”; enquanto a ORU, é “(...) entendida como a concatenação concreta das intervenções a efectuar no interior da respectiva área de reabilitação urbana”<sup>16</sup>.

Do exposto resulta que os conceitos de ARU e ORU se encontram intrinsecamente ligados.

Mas vejamos,

Os conceitos de ARU e ORU não têm necessariamente de coexistir a todo o momento, sendo essa coexistência obrigatória apenas numa perspectiva unidirecional, isto é, para existir uma ORU será necessário existir uma área geográfica previamente delimitada para fins da intervenção de reabilitação urbana a realizar, mas o inverso não se verifica. Esta conclusão extrai-se desde logo, no nosso entender, do artigo 15.º do RJRU, que permite que a ORU seja aprovada dentro dos 3 anos seguintes à aprovação da delimitação da ARU que lhe deu origem, conforme melhor desenvolvido adiante.

Contudo, foram várias as decisões arbitrais até à data que adotaram um entendimento divergente para efeitos da aplicação da verba 2.23, com fundamento na obrigatória

---

<sup>15</sup> O preâmbulo do RJRU preconiza que “[o] presente regime jurídico da reabilitação urbana estrutura as intervenções de reabilitação com base em dois conceitos fundamentais: o conceito de «área de reabilitação urbana», cuja delimitação pelo município tem como efeito determinar a parcela territorial que justifica uma intervenção integrada no âmbito deste diploma, e o conceito de «operação de reabilitação urbana», correspondente à estruturação concreta das intervenções a efectuar no interior da respectiva área de reabilitação urbana”.

<sup>16</sup> LOPES, Dulce, “Reabilitação Urbana em Portugal: evolução e perspectivas”, in *Novo Regime da Reabilitação Urbana*, CEDOUA - FDUC, Almedina, pp. 21-73.

existência de uma ORU pré-aprovada para que se reconheça a empreitada como de “reabilitação urbana”.

Em primeiro lugar, os tribunais entenderam que “[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”<sup>17</sup>. Leia-se:

*1 - A reabilitação urbana em áreas de reabilitação urbana é promovida pelos municípios, resultando da aprovação:*  
a) *Da delimitação de áreas de reabilitação urbana; e*  
b) *Da operação de reabilitação urbana a desenvolver nas áreas delimitadas de acordo com a alínea anterior, através de instrumento próprio ou de um plano de pormenor de reabilitação urbana.*

Tal significa, na perspetiva deste Tribunal, que

*(...) 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”. Acrescentou ainda 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.*

No mesmo sentido, a mesma estância decisória concluiu, no processo arbitral n.º 93/2023-T, datado de 14 de agosto de 2023, que, não tendo sido aprovada uma operação de reabilitação urbana, inexistente uma situação legal de reabilitação urbana.

Em decisão semelhante, o Tribunal socorreu-se dos elementos sistemático e teleológico de interpretação da norma para fundamentar a obrigatoriedade de coexistirem ARU e ORU para que se possa equacionar a aplicabilidade da verba 2.23, tendo entendido que

*(...) 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*<sup>18</sup>.

---

<sup>17</sup> Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), Decisão Arbitral referente ao proc. n.º 517/2023-T, datada de 12 de dezembro de 2023, relatado por Clotilde Celorico Palma.

<sup>18</sup> Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), Decisão Arbitral referente ao proc. n.º 3/2023-T, datada de 31 de julho de 2023, relatado por Marta Vicente.

Prosseguiu o mesmo Tribunal, acrescentando que “a taxa reduzida de IVA deve aplicar-se apenas a empreitadas alinhadas com os desígnios da reabilitação urbana, o que exige uma ORU aprovada”, reflexo da necessidade de garantir que as intervenções contribuam efetivamente para a reabilitação urbana.

Em linha com as decisões acima enunciadas, tem a AT entendido que, quando a ORU não é aprovada concomitantemente com a ARU, apenas se verificam os requisitos para aplicação da verba 2.23 quando a respetiva ORU adquirir eficácia jurídica, isto é, no momento da sua aprovação<sup>19</sup>. Em síntese, a AT tem adotado vários requisitos adicionais de interpretação da norma em causa que não espelham a letra da norma, entre eles a necessidade de prévia aprovação de uma ORU.

Mas vejamos,

Não podemos, de modo algum, acolher tal interpretação. Em primeiro lugar, a previsão legal da verba 2.23 não faz qualquer menção ao conceito de ORU. Em segundo lugar, considerando que a norma se refere a “empreitadas de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico”, devemos reportar-nos ao conceito constante do Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro (doravante, RJRU), em particular a alínea j) do artigo 2.º, que não menciona o conceito de ORU.

Sem prejuízo de reconhecermos que a interpretação da Lei não se esgota no seu elemento literal, deve, de acordo com o artigo 9.º, n.º 1 do CC, reconstituir, a partir dos textos, o pensamento legislativo, tomando sobretudo em consideração a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.

Acrescenta ainda o n.º 2 do mesmo preceito uma restrição a qualquer interpretação “que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso”.

Ora, o exposto até aqui já seria razão suficiente para fazer cair por terra as teses defendidas pela doutrina e jurisprudência no sentido de se exigir a aprovação de uma ORU como condição para que a obra caiba no conceito de empreitada de reabilitação urbana.

---

<sup>19</sup> Ficha doutrinária, informação vinculativa, proc. n.º 21440, por despacho do Subdiretor-Geral da Área de Gestão Tributária do IVA, emitida a 1 de julho de 2021, pts. 24 a 29; Ficha doutrinária, informação vinculativa, proc. n.º 27025, por despacho do Diretor de Serviços do IVA, por subdelegação, emitida a 30 de outubro de 2024, pts. 72 a 75; Ficha doutrinária, informação vinculativa, proc. n.º 26821, por despacho do Diretor de Serviços do IVA, por subdelegação, emitida a 27 de setembro de 2024, pts. 18 a 21; Ficha doutrinária, informação vinculativa, proc. n.º 26653, por despacho do Diretor de Serviços do IVA, por subdelegação, emitida a 27 de setembro de 2024, pts. 38 a 48.

Mas vamos ainda mais longe,

Não prescindindo da argumentação *supra*, temos inevitavelmente de atentar na intenção legislativa subjacente à redação da verba *sub judice*. Acreditando na idoneidade do legislador (como, aliás, nos obriga o n.º 3 do artigo 9.º do CC<sup>20</sup>), não se reconhece outro motivo para a menção do conceito de ARU (ao contrário do conceito de ORU, não mencionado) que não seja o de dispensar a existência de ORU para efeitos de enquadramento da empreitada no conceito de “*empreitada de reabilitação urbana*”. Aliás, se o conceito de “*empreitada de reabilitação urbana*” estivesse dependente da verificação das condições previstas pelo n.º 1 do artigo 7.º do RJRU, tal menção seria redundante e infundada.

Mais, acompanhamos o entendimento do CAAD na decisão arbitral n.º 803/2023-T, de 28 de maio de 2024, quanto à razão de ser do preceito definidor do conceito de reabilitação urbana, quando conjugado com a verba 2.23. Ao passo que, na sua versão inicial, o RJRU estabelecia que as decisões de delimitação de uma ARU e de uma ORU tinham de ser contemporâneas, a nova redação dada pela Lei n.º 32/2012, de 14 de agosto,

*(...) veio permitir que tais operações sejam faseadas, procedendo-se primeiro à identificação dos concretos limites físicos da área a sujeitar à operação de reabilitação urbana, isto é, da ARU (artigo 13.º), apenas depois se aprovando a respetiva ORU (artigo 16.º), aprovação que integra, para além da definição do tipo de ORU a realizar (simples ou sistemática), também a estratégia ou programa estratégico a concretizar.*

Com base no exposto, entendemos que a alteração *supra* visou, sobretudo, promover ações de reabilitação em tempo útil motivadas pelo acesso à taxa reduzida, abdicando da prévia aprovação de ORU para fins de reconhecimento do benefício. Tal não significa que não reconheçamos o risco inerente à concessão de um benefício assente na mera localização de um imóvel numa ARU sem um plano concreto de reabilitação. Contudo, é fundamental termos em mente que, mesmo inexistindo uma ORU, o município dispõe de instrumentos urbanísticos que garantem a conformidade de determinado projeto de obra com as políticas por si definidas e pretendidas no âmbito da reabilitação do seu património imobiliário – tais como a emissão de licenças de construção e a fiscalização das empreitadas. Ora, esses mecanismos permitem ao município prevenir a realização de intervenções que, do ponto de vista urbanístico, não estejam alinhadas com tais políticas

---

<sup>20</sup> Cfr. artigo 9.º, n.º 3 do CC, que dispõe que “[n]a fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados”.

e que, conseqüentemente, não devam ser alvo de tratamento preferencial, nomeadamente através da aplicação da taxa reduzida, de determinado modo e sob determinadas condições, concebida para incentivar a recuperação de património legalmente qualificado como degradado.

Todavia, mesmo que nos abstraíssemos da existência de tais mecanismos de mitigação do risco associado à aplicação do benefício sem que exista uma ORU aprovada, não nos caberia a nós (nem ao Tribunal, muito menos à AT) julgar a atuação do legislador aquando da consagração da norma.

Mais, o elemento de interpretação histórico (*occasio legis*) aponta no mesmo sentido: a introdução da verba 2.23 operou por meio da Lei n.º 64/2008 (Lei do Orçamento do Estado para 2009, vigente a partir de janeiro do mesmo ano), localizando-se em termos cronológicos, indubitavelmente, num momento anterior ao “Novo” Regime Jurídico da Reabilitação Urbana (Decreto-Lei n.º 307/2009, vigente a partir de dezembro desse ano), que introduziu o conceito de ORU. Daqui decorre que não podemos reconhecer, quanto à norma em análise, uma intenção do legislador que veio a ser efetivada largos meses depois com o RJRU.

Ademais, não podemos ignorar o conteúdo do artigo 14.º, alínea b) do RJRU, que estabelece que a mera definição da ARU

*[c]onfere 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”.*

Significa isto, *in casu*, que é consequência direta da delimitação da ARU o acesso à taxa reduzida de IVA, independentemente de existir ou não uma ORU previamente aprovada.

Não vemos alternativa que não seja a de sucumbirmos ao entendimento perfilhado pelo CAAD no seu aresto n.º 2/2023-T, de 16 de outubro de 2023, i.e., que “resulta de forma imediata e direta da delimitação de uma área de reabilitação urbana o acesso a “apoios e incentivos fiscais e financeiros à reabilitação urbana””. Com efeito, conclui este Tribunal que “a possibilidade de aceder à taxa reduzida de 6% constitui per si um incentivo fiscal que opera de forma imediata com a aprovação da ARU, não estando dependente de aprovação imediata, anterior ou posterior de ORU.”

No nosso entender, é esta conclusão que se infere do artigo 14.º, alínea b) do RJRU. De facto, resulta explicitamente da norma em questão que o acesso à taxa reduzida de 6%

nasce com a mera delimitação geográfica da área a reabilitar, não dependendo em nenhum caso da existência de ORU pré-aprovada (requisito “fabricado” pela AT em inúmeras decisões<sup>21</sup>). Aliás, é esta a interpretação mais coerente com a *ratio* do artigo 15.º do mesmo diploma, que dispõe:

*[n]o caso da aprovação da delimitação de uma área de reabilitação urbana não ter lugar em simultâneo com a aprovação da operação de reabilitação urbana a desenvolver nessa área, aquela delimitação caduca se, no prazo de três anos, não for aprovada a correspondente operação de reabilitação.*

A este respeito, entenda-se, tal como refere o Tribunal arbitral no processo n.º 947/2023-T, que o artigo 15.º “não teria razão de existir se o legislador não pretendesse que a aprovação da ARU produzisse efeitos antes da aprovação da ORU”.

Ainda no que toca a esta questão, a doutrina<sup>22</sup> tem adotado um entendimento que converge com a jurisprudência supramencionada, e que acompanhamos sem quaisquer reservas, defendendo que

*[r]elevante é que o referido imóvel esteja localizado dentro de uma ARU delimitada nos termos legais, isto é, uma ARU delimitada de acordo com os procedimentos previstos no RJRU. E deve ter-se em conta que, admitindo o RJRU que não exista coincidência temporal entre a delimitação de uma ARU e a aprovação da ORU respetiva, não é exigido que a ARU tenha já ORU aprovada para que a intervenção possa tirar partido da verba 2.23 do Anexo I do CIVA.*

Prossegue Fernanda Paula Oliveira, afirmando que

*(...) sendo suficiente, para que se possam atribuir efeitos fiscais, que apenas tenha sido delimitada uma ARU, sem necessidade de aprovação da respetiva ORU (a qual deve ocorrer no prazo de três anos a contar da delimitação daquela) – cfr. artigo 14.º do RJRU – , não se pode exigir que o conceito de empreitada de reabilitação urbana coincida (...) com empreitada para realizar uma operação de reabilitação urbana, que é um conceito muito distinto e com objetivos próprios”.*

Conclui a mesma Autora que

*(...) todas estas exigências que constam dos PIV emitidos pela AT não decorrem da lei. A exigir-se qualquer certificação por parte dos municípios (formalidade que, note-se e reforce-se, não é legalmente exigida), esta apenas terá de comprovar que a obra a realizar integra o conceito de reabilitação urbana tal como definido na alínea j) do artigo 2.º do RJRU (que, como vimos, é um conceito amplo) e que o imóvel onde ela se realiza está inserido em ARU delimitada nos termos da lei (ainda que, mesmo este pressuposto não necessitaria de qualquer certificação pela*

---

<sup>21</sup> A título exemplificativo, vide Ficha doutrinária, informação vinculativa, proc. n.º 26633, por despacho do Diretor de Serviços do IVA, por subdelegação, emitida a 27 de setembro de 2024, pts. 29 e 30; Ficha doutrinária, informação vinculativa, proc. n.º 26468, por despacho do Diretor de Serviços do IVA, por subdelegação, emitida a 7 de dezembro de 2024, pts. 19 a 22.

<sup>22</sup> OLIVEIRA, Fernanda Paula – “O IVA na Reabilitação Urbana”, *Revista de Direito Administrativo*, N.º 17, maio-agosto 2023, p. 23.

*câmara municipal, bastando a mera apresentação da planta de localização do imóvel na planta de delimitação da ARU, que é objeto de publicação*)<sup>23</sup>.

Em termos semelhantes aos referidos acima, entende o Tribunal arbitral<sup>24</sup> que

*(...) podendo os procedimentos administrativos tendentes à aprovação de uma ORU protelar-se no tempo, e até ultrapassar os três anos, visa o legislador que a mera delimitação de uma ARU possa desencadear a imediata reabilitação urbana, com todas as consequências que daí advêm, incluindo fiscais, sob pena de os potenciais processos se eternizarem em vão.*

Reforçando o entendimento anteriormente exposto, Paula Oliveira e Dulce Lopes<sup>25</sup> defendem que da mera aprovação da ARU resultam já efeitos fiscais, não dependentes, em termos de eficácia, da aprovação da respetiva ORU:

*[c]om a Lei n.º 32/2012, de 14 de agosto, veio permitir-se (mas não impor-se) que a decisão complexa (traduzida num conjunto de decisões parcelares ou preliminares anteriormente referidas) seja faseada, procedendo-se, primeiro, à identificação dos concretos limites físicos da área a sujeitar à operação de reabilitação urbana (arts. 7.º, n.º 3, e 13.º), apenas depois se aprovando essa operação (art. 16.º), aprovação que integrará, para além da definição do tipo de operação a realizar (simples ou sistemática), também a estratégia ou programa estratégico a prosseguir.*

Neste sentido, entendem as Autoras o seguinte:

*(...) como resultado da melhor ponderação dos vários interesses em confronto, que se pode interpretar o referido benefício constante do Código do IVA como extensível a intervenções que, estando integradas em áreas de reabilitação urbana, não prejudicam (ou potenciam) os objetivos estratégicos antecipados aquando da delimitação destas áreas. Achamos até adequado que assim seja, na medida em que, se assim se entender, não são apenas os municípios que têm de abdicar de receitas fiscais (já que aqueles de que estes beneficiam, IMI e IMT, têm necessariamente de ser definidos aquando da delimitação da ARU), fazendo também impender esse "encargo" sobre o Estado.*

Em última instância, o acolhimento por via de instruções administrativas da exigência da AT de uma ORU pré-aprovada, que, como vimos, não tem respaldo na letra da lei, “violaria o princípio da legalidade tributária, máxime da tipicidade tributária, previsto no n.º 2 do art.º 103 da Constituição da República Portuguesa”<sup>26</sup>.

---

<sup>23</sup> Cfr. *op. cit.*, p. 24.

<sup>24</sup> Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), Decisão Arbitral referente ao proc. n.º 803/2023-T, datada de 28 de maio de 2024.

<sup>25</sup> OLIVEIRA, Fernanda Paula e Dulce LOPES – “Reabilitação urbana em ARUs sem ORUs: que conceito de reabilitação e que benefícios fiscais em matéria de IVA?”, *Questões Atuais de Direito Local*, N.º 13, janeiro-março 2017, pp. 30-45.

<sup>26</sup> Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), Decisão Arbitral referente ao proc. n.º 947/2023-T, datada de 27 de junho de 2024, relatado por Raquel Montes Fernandes.

Em termos práticos, fazer depender o acesso à taxa reduzida de IVA da aprovação de ORU poderia inviabilizar o acesso a um benefício que, na sua génese, vem responder às necessidades de revitalização do património, de incentivo ao desenvolvimento do mercado e de democratização do acesso à habitação. Em último caso, a inércia das entidades municipais (com a aprovação da ORU, no limite, 3 anos após a aprovação da delimitação da ARU) prejudicaria os interesses dos particulares/investidores no acesso à taxa reduzida, distorcendo a intenção do legislador ao tempo da consagração da própria norma.

Sendo inegável a possibilidade de ocorrer a caducidade da ARU por ter decorrido o prazo de três anos para aprovação da ORU, afigura-se pouco lógico que esse acontecimento possa contender com os benefícios aplicáveis às empreitadas em curso, in casu a taxa reduzida de IVA. Na verdade, em caso de eventual caducidade, as situações consolidadas nas esferas jurídicas dos destinatários deverão ser solucionadas à luz dos termos legais e constitucionais.

Pelo exposto, acompanhamos a perspetiva de Daniel S. de Bobos-Radu na parte em que exclui da esfera de atuação da AT tal exigência por não lhe caber aferir da verificação de requisitos para efeitos da aplicação da verba 2.23, afirmando que

*(...) assim como nada justifica que a Administração Tributária ou os Tribunais afirmem se um «produto farmacêutico» ou um «estabelecimento hoteleiro», para efeitos da subsunção, respetivamente, às verbas 2.5 e 2.17 da Lista I anexa do Código do IVA, cumpre com todos os pressupostos regulatórios que lhe sejam especificamente aplicáveis por força de outros regimes, também nada justifica que a Administração Tributária ou os Tribunais tomem em linha de conta, v.g., a verificação do licenciamento ou comunicação prévia, ou a aprovação da operação de reabilitação urbana, para efeitos da aplicação da verba 2.23 da referida Lista I<sup>27</sup>.*

Em corolário, seguindo a linha de raciocínio da mais recente jurisprudência nesta matéria<sup>28</sup>, entendemos que são condições cumulativas para o preenchimento da previsão normativa da verba 2.23: i) tratar-se de empreitada de reabilitação urbana, nos termos descritos *supra*; ii) a empreitada localizar-se em ARU delimitada nos termos legais.

---

<sup>27</sup> BOBOS-RADU, Daniel S. de (2023) – “Reabilitação urbana na aceção do IVA: nota metodológica” in *Cadernos IVA 2023*, p. 165.

<sup>28</sup> Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), Decisão Arbitral referente ao proc. n.º 137/2022-T, datada de 22 de julho de 2022, relatado por Nuno Cunha Rodrigues; Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), Decisão Arbitral referente ao proc. n.º 2/2023-T, datada de 16 de outubro de 2023, relatado por António Cipriano da Silva; Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), Decisão Arbitral referente ao proc. n.º 603/2022-T, datada de 8 de maio de 2023, relatado por Ricardo Rodrigues Pereira; Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), Decisão Arbitral referente ao proc. n.º 354/2023-T, datada de 10 de novembro de 2023, relatado por Arlindo José Francisco.

Todavia, a questão em análise deve ser delimitada no tempo, já que, em princípio, o entendimento da AT direciona-se no sentido de o mencionado requisito cair por terra com a alteração da norma constante da verba 2.23 promovida pela Lei n.º 56/2023 em 07 de outubro<sup>29</sup>.

Para este efeito, atente-se ao Ofício-circulado n.º 25003, de 30 de outubro de 2023, em que a AT entendeu que “[a] redação atual diverge da anterior na medida em que as operações agora abrangidas deixam de estar sujeitas à existência de uma “operação de reabilitação urbana” aprovada nos termos do Decreto-Lei n.º 307/99, de 23 de outubro” (sublinhado nosso).

No mesmo sentido, veja-se o pedido de informação vinculativa n.º 26631, em que a AT conclui que “a aplicação da taxa reduzida, por enquadramento nesta verba com a nova redação, já não está sujeita à existência da operação de reabilitação urbana aprovada” (sublinhado nosso)<sup>30</sup>.

Não obstante, embora queiramos assumir a boa-fé da AT, o que é facto é que não se reconhece força vinculativa a esta posição<sup>31</sup> e, por conseguinte, persiste a possibilidade de alteração da sua posição em situações futuras – como, aliás, aconteceu relativamente à redação anterior.

## **b. Sobre a construção de nova edificação**

Ultrapassada a primeira questão, deparamo-nos agora com outra de igual complexidade, que pretendemos ver esclarecida e discutida no próximo capítulo, que se resume no seguinte:

Estará a construção de obra nova abrangida pela noção de reabilitação urbana para efeitos da aplicação da verba 2.23?

Em primeiro lugar, foquemo-nos na redação anterior da verba *sub judice*, cujo segmento que ora releva para a discussão se referia a “empreitadas de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico, realizadas em imóveis”.

---

<sup>29</sup> Refira-se, a este respeito, que inexistente qualquer entendimento dos tribunais quanto à problemática em análise com referência à atual redação da verba 2.23.

<sup>30</sup> Ficha doutrinária, informação vinculativa, proc. n.º 26631, por despacho do Diretor de Serviços do IVA, por subdelegação, emitida a 30 de agosto de 2024, pt. 11.

<sup>31</sup> Quanto à primeira, porque, tratando-se de uma instrução administrativa, apenas vincula a administração a atuar nesse sentido em situações semelhantes, tal como decorre do Acórdão do STA de 26 de Outubro de 2016 (Processo n.º 053/15): a Administração Tributária “está vinculada ao teor das circulares que emite sobre o entendimento das normas tributárias aplicáveis, vinculação que, aliás, decorre de forma expressa do disposto no art.º 68º, n.º 4, alínea b), da LGT (actual art.º 68º-A n.º 1) e constitui uma decorrência necessária dos princípios da boa-fé e da igualdade, que presidem ao exercício da actividade administrativa (artigo 266º n.º 2 da Constituição)”; quanto à segunda, porque apenas vincula a administração, ficando vedada a sua atuação em sentido contrário na situação em concreto.

Ora, importa revisitar os conceitos alvo de discussão, *in casu*, os conceitos de “reabilitação urbana” e de “reabilitação de edifícios”.

De acordo com a alínea j) do artigo 2.º do RJRU, reabilitação urbana consiste na “forma de intervenção integrada sobre o tecido urbano existente, em que o património urbanístico e imobiliário é mantido, no todo ou em parte substancial, e modernizado através da realização de obras de remodelação ou beneficiação dos sistemas de infraestruturas urbanas, dos equipamentos e dos espaços urbanos ou verdes de utilização coletiva e de obras de construção, reconstrução, ampliação, alteração, conservação ou demolição dos edifícios”.

Por outro lado, o RJRU dedica uma alínea diferente à noção de reabilitação de edifícios, que define como a “forma de intervenção destinada a conferir adequadas características de desempenho e de segurança funcional, estrutural e construtiva a um ou a vários edifícios, às construções funcionalmente adjacentes incorporadas no seu logradouro, bem como às fracções eventualmente integradas nesse edifício, ou a conceder-lhes novas aptidões funcionais, determinadas em função das opções de reabilitação urbana prosseguidas, com vista a permitir novos usos ou o mesmo uso com padrões de desempenho mais elevados, podendo compreender uma ou mais operações urbanísticas”<sup>32</sup>.

Em primeiro lugar, foquemo-nos na decisão do CAAD no processo n.º 295/2022-T, de 1 de março de 2023, que concluiu, em conformidade com a Estratégia de Reabilitação Urbana de Lisboa 2011-2024, relevante no caso em apreço, que “ao contrário dos edifícios reconstruídos, considerando-se tais aqueles em que a reconstrução mantiver a fachada e estrutura essencial do imóvel objeto de intervenção, os edifícios construídos de novo não são edifícios reabilitados” (sublinhado nosso).

Assim, na visão deste Tribunal, a nova edificação não se enquadra na norma em análise, não beneficiando, por essa razão, dos incentivos fiscais associados à reabilitação urbana, mormente a taxa reduzida de IVA prevista na verba 2.23.

Numa perspetiva antagónica, são várias as vozes no seio da doutrina que têm vindo a sustentar que a reabilitação de edifícios não preenche por si só o conceito de reabilitação urbana, sendo apenas uma das suas componentes.

Desde logo, podemos refletir sobre a *ratio* por detrás da autonomização dos dois conceitos. Afinal, por que outra razão iria o legislador consagrar dois conceitos em

---

<sup>32</sup> Cfr. alínea i) do artigo 2.º do RJRU.

normas diferentes, um mais abrangente e outro mais restrito, que não pela intenção de demonstrar que não se equivalem reciprocamente?

Tratando-se de um conceito muito amplo no que toca ao seu conteúdo, a reabilitação urbana, nas palavras de Fernanda Paula Oliveira, Dulce Lopes e Cláudia Alves<sup>33</sup>, “apesar de assentar na conservação substancial do edificado, admite todo um conjunto de intervenções que podem consistir na alteração ou demolição do existente ou em nova edificação”.

Em linha com este raciocínio, o legislador deixou bem claro, no preâmbulo do RJRU, o seguinte:

*[p]arte-se de um conceito amplo de reabilitação urbana e confere-se especial relevo não apenas à vertente imobiliária ou patrimonial da reabilitação mas à integração e coordenação da intervenção, salientando-se a necessidade de atingir soluções coerentes entre os aspectos funcionais, económicos, sociais, culturais e ambientais das áreas a reabilitar. Deste modo, começa-se por definir os objectivos essenciais a alcançar através da reabilitação urbana, e determinar os princípios a que esta deve obedecer.*

*O presente regime jurídico da reabilitação urbana estrutura as intervenções de reabilitação com base em dois conceitos fundamentais: o conceito de «área de reabilitação urbana», cuja delimitação pelo município tem como efeito determinar a parcela territorial que justifica uma intervenção integrada no âmbito deste diploma, e o conceito de «operação de reabilitação urbana», correspondente à estruturação concreta das intervenções a efectuar no interior da respectiva área de reabilitação urbana.*

*Procurou-se, desde logo, regular de forma mais clara os procedimentos a que deve obedecer a definição de áreas a submeter a reabilitação urbana, bem como a programação e o planeamento das intervenções a realizar nessas mesmas áreas.*

Vem, no mesmo sentido, Clotilde Celorico Palma<sup>34</sup> defender que

*(...) o aspecto da reabilitação de edifícios é apenas uma componente que pode ou não coexistir numa operação de reabilitação urbana, sendo este conceito muito mais abrangente como facilmente se compreende atentos os objectivos subjacentes ao Regime e que decorrem claramente do respectivo Preâmbulo e normas acolhidas.*

Prossegue a mesma autora argumentar que

*(...) a reabilitação urbana, enquanto conceito amplo, implica a intervenção coordenada sobre o conjunto dos elementos que constituem o tecido urbano (espaços de utilização colectiva, infraestruturas e edificação), sendo que a*

---

<sup>33</sup> OLIVEIRA, Fernanda Paula, Dulce LOPES e Cláudia ALVES (2011) – *Regime Jurídico da Reabilitação Urbana Comentado*, Almedina, p. 26.

<sup>34</sup> PALMA, Clotilde Celorico – “O conceito de reabilitação urbana para efeitos da aplicação da taxa reduzida do IVA”, *Revista Eletrónica de Fiscalidade da AFP*, Ano V, N.º 1 (2023), p. 11.

*reabilitação do edificado é uma das componentes da reabilitação urbana*<sup>35</sup>. (...) *A reabilitação urbana deve contribuir para recuperar, modernizar e requalificar os edifícios e o conjunto em que se inserem (...). A reabilitação urbana visa, nesta perspectiva, não apenas a recuperação de edifícios e a melhoria das suas condições de utilização, mas também recuperar e requalificar os espaços urbanos que estejam funcionalmente obsoletos ou desajustados*<sup>36</sup> (sublinhado nosso).

Neste contexto, também Dulce Lopes<sup>37</sup> se pronunciou, defendendo que, sem prejuízo de ter por base a conservação do edificado preexistente, o conceito de reabilitação urbana admite um conjunto de diferentes intervenções, incluindo a nova edificação.

Já por diversas vezes, o CAAD se pronunciou sobre esta questão no sentido de não resultar da definição de reabilitação urbana, reproduzida *supra*, a exclusão da construção de edifícios novos. Designadamente, este Tribunal, na decisão arbitral n.º 404/2022-T, de 30 de janeiro de 2023, clarificou que o conceito de reabilitação urbana abrange um conjunto de intervenções, que podem operar sobre construção preexistente ou consistir na construção de novo edificado, contanto que haja uma “intervenção integrada sobre o tecido urbano existente” – o mesmo equivale a dizer “numa ORU”, isto é, um “conjunto articulado de intervenções visando, de forma integrada, a reabilitação urbana de uma determinada área”. Por outras palavras, para o Tribunal, admite-se a nova construção no âmbito da reabilitação urbana, desde que essa operação esteja alinhada com a estratégia em vigor.

Ora, para a mencionada estância decisória, “o legislador quis abranger, na verba 2.23, as empreitadas de reabilitação urbana realizadas em imóveis localizados em áreas de reabilitação urbana”. Acresce que “a noção ampla de “reabilitação urbana” abrange, no segmento final da definição legal prevista no RJRU (também) as obras de construção, reconstrução, ampliação, alteração, conservação ou demolição dos edifícios”.

Em suma, de acordo com esta decisão, o conceito de reabilitação urbana admite um conjunto de intervenções,

*(...) nada impedindo que em determinados espaços estes projetos correspondam à construção de novos edifícios, noutras espaços à demolição de edifícios existentes e noutras, ainda, à substituição de edifícios (obsoletos ou menos adequados para os usos pretendidos) por edifícios material e funcionalmente distintos”, desde que “parte substancial do tecido urbano da ARU (da totalidade da sua área de abrangência) seja mantido, o que deve ser salvaguardado na ORU.*

---

<sup>35</sup> *Op. cit.*, p. 15.

<sup>36</sup> *Op. cit.*, p. 16.

<sup>37</sup> *Op. cit.*, p. 36.

No mesmo sentido, atentemos no voto de vencida de Clotilde Palma no âmbito da decisão arbitral n.º 517/2023-T, de 12 de dezembro de 2023, que sustenta a inclusão da construção nova no conceito de reabilitação urbana na aceção da verba 2.23:

*(...) o conceito de reabilitação urbana não se confina exclusivamente à reabilitação do edificado existente, e nessa medida, as operações de reabilitação urbana incluirão novas edificações, não deixando por esse facto de ser subsumíveis no conceito legal de reabilitação urbana constante do RJRU.*

Acrescenta ainda a mesma Autora que o “Novo” RJRU compreende no conceito de reabilitação urbana, que pode ter por objeto tanto imóveis como espaços urbanos, a edificação nova numa área vazia ou devoluta, desde que, naturalmente, as operações de reabilitação se integrem em ARU.

A argumentação *supra* exposta conduz-nos a adivinhar uma intenção do legislador de abranger, no universo das intervenções que cabem no conceito de reabilitação urbana, as obras de construção, reconstrução, ampliação, alteração, conservação ou demolição dos edifícios. De facto, resulta isso mesmo da letra da norma definidora do conceito de reabilitação urbana.

A este propósito, em diferente processo<sup>38</sup>, o CAAD adotou o mesmo entendimento, tendo sustentado a sua argumentação na definição de ORU presente no RJRU:

*(...) se tivermos em conta o disposto na alínea h) do já referido artigo 2.º que define “operação de reabilitação urbana” como o “conjunto articulado de intervenções visando, de forma integrada, a reabilitação urbana de uma determinada área”, reparamos que neste conceito o legislador pretendeu abarcar as intervenções numa determinada área e não edifício a edifício (sublinhado nosso).*

O mesmo Tribunal, ancorado na redação que oportunamente analisaremos, entendeu que

*[a] nova redação da citada verba substituiu a expressão “empreitadas de reabilitação urbana”, aplicável à data dos factos, por outra, a vigorar para factos futuros, que é mais restritiva, nos termos seguintes: “As empreitadas de reabilitação de edifícios e as empreitadas de construção ou reabilitação de equipamentos de utilização coletiva de natureza pública”, mantendo-se o requisito da localização em áreas de reabilitação urbana. Esta nova redação não tem natureza interpretativa, pelo que não pode deixar de concluir-se que o legislador também entendeu que na redação anterior (que é aquela que rege os factos em análise nesta ação), a reabilitação não se restringia a edifícios<sup>39</sup>.*

---

<sup>38</sup> Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), Decisão Arbitral referente ao proc. n.º 354/2023-T, datada de 10 de novembro de 2023, relatado por Arlindo José Francisco, relativo à demolição de um edifício seguida da sua (re)construção.

<sup>39</sup> No mesmo sentido, veja-se a declaração de voto vencida da Dr.ª Catarina Belim, no âmbito da Decisão Arbitral referente ao proc. n.º 295/2022-T, datada de 1 de março de 2023.

Não podemos deixar de ter em linha de conta os objetivos da reabilitação urbana, razão pela qual chamamos à colação o artigo 3.º do RJRU, de acordo com o qual a reabilitação urbana se destina a modernizar, revitalizar, requalificar e recuperar o tecido urbano, onde se inserem edifícios e espaços adjacentes (infraestruturas, espaços verdes, espaços urbanos e equipamentos de utilização coletiva) sinalizados pelo seu estado de degradação. Daqui resulta, no nosso entender, que a reabilitação urbana visa, além da recuperação de edifícios preexistentes, a requalificação dos espaços urbanos que se encontrem funcionalmente obsoletos.

Deste modo, salientamos, para além dos óbvios desígnios de natureza urbanística relacionados com os espaços urbanos e edificado, a vertente social e económica inerente à reabilitação urbana. De facto, atentos os objetivos do RJRU, não parece bastar a mera recuperação de edifícios e espaços urbanos, afigurando-se de extrema importância dotar os espaços reabilitados de atividades económicas, de serviços e de atividades sociais e culturais, além de garantir o acesso dos cidadãos a infraestruturas, equipamentos e transportes, de modo a “dar vida” à área reabilitada, sem perder de vista a preservação da identidade das cidades.

Ora, face ao exposto, como mera hipótese académica, podemos refletir acerca do caso de um prédio em ruínas localizado numa ARU, sem qualquer utilidade possível no estado em que se encontra. Não será ajustado ao propósito da reabilitação urbana patente no RJRU que seja construído novo prédio em local devoluto ao abrigo de empreitada tributada à taxa reduzida de modo a repovoar o local, promovendo as atividades económicas e o acesso aos serviços na zona circundante? No nosso entender, visão oposta, que restrinja as intervenções a efetuar à mera reabilitação do edificado preexistente, poderá comprometer as verdadeiras motivações do legislador aquando da consagração de um conceito mais amplo de reabilitação urbana e dos respetivos objetivos, já aqui oportunamente desvendados.

Todavia, não obstante a posição aqui defendida<sup>40</sup>, importa salientar que a questão aqui em discussão não se encontra totalmente desligada da anterior (recorde-se, a necessidade de existência de uma ORU pré-aprovada).

---

<sup>40</sup> Veja-se, no mesmo sentido, a Ficha Doutrinária, informação vinculativa, proc. n.º 26683, por despacho do Diretor de Serviços do IVA, por subdelegação, emitida a 26 de agosto de 2024, pts. 35 e 36: “35. *Em suma, à operação aqui apresentada pela Requerente - construção de imóvel destinado a habitação a que se refere a certidão junta pela Requerente - entende-se ser aplicável a regra da inversão do sujeito passivo a que se refere a alínea j) do número 1 do artigo 2.º do Código do IVA. 36. E, por configurar uma empreitada de reabilitação urbana realizada em imóvel localizado em área de reabilitação urbana delimitada nos termos legais, beneficia da aplicabilidade da taxa reduzida de IVA prevista na alínea a) do*

Essa mesma visão decorre da tese defendida por Sara Lopes Barbosa<sup>41</sup>, a propósito da decisão proferida pelo CAAD no processo n.º 404/2022-T, de 30 de janeiro de 2023, já aqui referida, que, tendo adotado um entendimento restritivo quanto à primeira questão – sustentando a necessidade de existência de uma ORU para aplicação do benefício fiscal em causa –, admitiu a aplicação desse benefício a construções novas.

Na perspetiva da Autora,

*(...) a construção de raiz não seria enquadrável no conceito de reabilitação urbana, mas tal impossibilidade ficaria colmatada caso existisse um plano estratégico elaborado pela Câmara Municipal a incluir a construção de um edifício novo numa operação estratégica de reabilitação urbana, devidamente delineada. Esta diferenciação no enquadramento legal conferido à construção nova e construção de edificado é justificada na medida em que, no primeiro caso, parte-se do pressuposto de que a mesma não se enquadra no conceito de reabilitação urbana, enquanto na construção de edificado parte-se do pressuposto oposto, pelo que, quando o edifício a reabilitar está localizado em ARU, não devem restar dúvidas de que se trata de uma empreitada de reabilitação urbana.*

Resumidamente, a Autora pugna por um conjunto de testes que deverão ser ultrapassados para que o benefício fiscal deva efetivamente ser concedido: se a obra consistir na reabilitação de edificado, será aplicável, em princípio, a verba 2.23; no entanto, se não se tratar de reabilitação de edificado, a aplicabilidade do benefício depende da existência de um programa estratégico de reabilitação urbana ou de uma ORU aprovada que preveja a nova construção.

De facto, reconhecemos a estranheza da decisão *sub judice* por nos parecer incoerente a definição dos critérios para aplicação da taxa reduzida nestes moldes. Porém, se quanto à primeira questão, relativamente à qual já tivemos oportunidade de nos pronunciar, não nos conformamos com a posição assumida pelo Tribunal, quanto à segunda, tendemos a concordar com os seus fundamentos. Aliás, seria, em nosso parecer, igualmente incoerente dispensarmos *a priori* a existência de uma ORU aprovada para aplicação do benefício e, de seguida, fazermos depender a aplicação do benefício em determinada intervenção de reabilitação (*in casu*, construção de novo edificado) da verificação desse mesmo pressuposto.

---

número 1 do artigo 18.º do Código do IVA por efeito do enquadramento na redação anterior da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA.”

<sup>41</sup> BARBOSA, Sara Lopes (2023) – *O IVA na Reabilitação Urbana: A verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA*, Tese de Mestrado em Direito. Porto, Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa.

Com todo o respeito pela tese acima explanada, não podemos subscrevê-la. Podemos pensar que a demolição de um edifício em razoável estado de conservação localizado em ARU para posterior construção de um empreendimento moderno de luxo descontextualizado desvirtua o propósito da reabilitação urbana enquanto instituto jurídico que visa conservar o património existente e a sua identidade, porquanto se trata da simples demolição e construção que radica em motivações alheias ao propósito da reabilitação urbana. Mas também é verdade que a preservação do património, da traça original e da paisagem e o ordenamento do território são exigências que devem ser garantidas independentemente de ser aplicável a taxa reduzida ou a taxa normal à empreitada em causa. Resulta, deste modo, que numa fase de licenciamento da obra os organismos responsáveis devem certificar-se de que a obra não põe em causa a preservação do património a reabilitar, não tendo de existir nesse momento uma ORU aprovada para esse efeito.

É certo que poderiam estar em causa interesses meramente económicos numa obra como a descrita, que se afastam dos interesses subjacentes à reabilitação urbana, mas o intérprete deve ser alheio à intenção de fundo do investidor/particular, desde que os desígnios da reabilitação urbana se considerem cumpridos.

Exigir uma ORU previamente aprovada neste específico caso poderia configurar uma desigualdade de tratamento do particular que pretende construir um prédio para habitação num terreno localizado numa ARU face ao investidor que adquire um prédio devoluto para o mesmo fim. Na realidade, ambas as hipóteses servem os interesses subjacentes à verba que consagra a taxa reduzida – e, por conseguinte, os interesses do legislador revelados no RJRU –, acabando por repovoar, revitalizar a área, promover o acesso a serviços e fomentar as atividades económicas locais, pelo que não vemos razão para lhes conferir enquadramento diferente (desde que, claro, estejam alinhadas com as políticas do município).

Aliás, vamos mais longe,

Exigir uma ORU pré-aprovada no caso de nova construção seria transferir o ónus que impende sobre o município – que envolve a responsabilidade de verificar que se reúnem as condições para o licenciamento e posterior fiscalização, tarefas para as quais o município poderá ter de alocar mais recursos técnicos – para a esfera do particular.

Não podemos deixar de nos pronunciar acerca do alcance da nova redação da verba 2.23, introduzida pela Lei n.º 56/2023, que vem substituir a expressão “empreitadas de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico, realizadas em imóveis” por

“empreitadas de reabilitação de edifícios”, relativamente à qual a AT<sup>42</sup> formulou um entendimento unânime (pelo menos até ao momento).

Ora, se dúvidas restassem relativamente à intenção do legislador, tudo se tornou mais claro com esta alteração. É indubitável que o legislador, tendo eliminado a remissão para a definição de reabilitação urbana presente no RJRU e referindo-se agora à reabilitação de edifícios, pretendeu restringir o âmbito da norma à reabilitação de edificado preexistente.

De facto, não nos restam dúvidas quanto ao enquadramento jurídico-fiscal a conferir às empreitadas de obras novas à luz da nova redação da verba. Não podemos concluir por qualquer outra interpretação da lei que não seja a de abranger apenas e só a reabilitação de edifícios existentes e, conseqüentemente, vedar o acesso aos casos de construção nova e a todas as outras intervenções que não caibam na definição de reabilitação de edifícios prevista no artigo 2.º, alínea i) do RJRU.

Atentando às circunstâncias em que foi operada tal alteração legislativa, a nossa conclusão mantém-se.

Vejamos,

Após tanta discussão na doutrina à volta da redação e da verdadeira *ratio* da verba 2.23, o legislador quis encerrar a questão, conferindo à redação uma maior objetividade capaz de clarificar as dúvidas que anteriormente pairavam no seio da doutrina e da jurisprudência.

Como sabemos, os benefícios fiscais são o resultado da ponderação de interesses de natureza diversa, neste caso, o interesse puramente fiscal (arrecadação de receita) e os interesses extrafiscais (revitalização do património, repovoação, promoção de atividades económicas, acesso a infraestruturas, acesso à habitação, etc.). Ora, a conclusão que retiramos da alteração sob análise é que o legislador, ponderando todos os interesses em

---

<sup>42</sup> No Ofício-circulado, proc. n.º 25003, datado de 30 de outubro de 2023, a AT fixou o seguinte entendimento: “Entende-se por «reabilitação de edifícios» a forma de intervenção destinada a conferir adequadas características de desempenho e de segurança funcional, estrutural e construtiva a um ou a vários edifícios, às construções funcionalmente adjacentes incorporadas no seu logradouro, bem como às frações eventualmente integradas nesse edifício, ou a conceder-lhes novas aptidões funcionais, determinadas em função das opções de reabilitação urbana prosseguidas, com vista a permitir novos usos ou o mesmo uso com padrões de desempenho mais elevados, podendo compreender uma ou mais operações urbanísticas (de acordo com a definição prevista na alínea i) do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 307/99, de 23 de outubro). Neste sentido, estão excluídas as empreitadas que consistam em operações de construção de edifícios novos”.

No mesmo sentido, Ficha doutrinária, informação vinculativa, proc. n.º 26995, por despacho do Diretor de Serviços do IVA, por subdelegação, emitida a 28 de outubro de 2024, pts. 45 e 46; Ficha doutrinária, informação vinculativa, proc. n.º 26631, por despacho do Diretor de Serviços do IVA, por subdelegação, emitida a 30 de agosto de 2024, pt. 25.

causa, priorizou deliberadamente a necessidade de arrecadar imposto em prol dos outros interesses por considerar que este primeiro teria mais preponderância atentas as intenções da norma e a coerência do sistema jurídico-tributário ao tempo da mencionada alteração.

Questão diferente é se concordamos ou não com a sua atuação, questão para a qual remetemos para toda a argumentação *supra* aduzida a propósito da redação anterior e que nos dedicamos a responder no próximo capítulo.

### **c. Análise comparativa entre a redação anterior e atual da verba**

#### **2.23**

Aqui chegados, propomos, pela mesma ordem, proceder à comparação entre a redação anterior e atual da verba 2.23, (eventuais) problemas que suscitam e aferir da atuação do legislador até ao momento.

Assim, pretendemos responder às seguintes questões:

Tem o legislador orientado a sua conduta para a resolução das questões *supra* identificadas? Surgirão novos problemas com a nova redação da verba introduzida pela Lei n.º 56/2023, de 7 de outubro?

Primeiramente, debrucemo-nos sobre a discussão em torno da necessidade de ORU pré-aprovada.

Entendemos que o legislador tomou, de facto, uma atitude com vista a encerrar a discussão que ecoava há anos no seio da doutrina e da jurisprudência. Desse ponto de vista, nada temos a apontar.

Ora, era o conceito de empreitada de reabilitação urbana que espoletava, em primeira linha, a querela relativa à necessidade de ORU. A este propósito, parte da doutrina e das decisões do tribunal arbitral assumia que o conceito se considerava preenchido (e, portanto, que poderia ser aplicável a taxa reduzida) apenas se (e quando) existisse um plano alinhado com as políticas de reabilitação que lhe desse execução, isto é, uma ORU.

Neste sentido, foi suprimido tal conceito (e a respetiva referência expressa ao RJRU), tendo dado lugar ao conceito de “empreitada de reabilitação de edifícios”.

Ora, embora creiamos na boa-fé do legislador e na sua genuína intenção de clarificar a questão, sabemos, como o legislador igualmente saberá, que a tese que defendia a necessidade de existência de uma ORU pré-aprovada para efeitos de aplicação da verba 2.23 nunca se ancorou na letra da lei, mas antes na *ratio* por detrás de tal redação. Na verdade, a letra da lei não suscitava qualquer dúvida, na medida em que em nenhum momento se referia ao conceito de ORU.

Compreendemos a opção do legislador de continuar a contemplar na nova redação da verba o requisito de localização em ARU, na medida em que a tributação à taxa reduzida de empreitadas se encontra adstrita ao tecido urbano existente (agora, edifícios) localizados em ARU. Mas não podemos ignorar que continua aberta a discussão a questão do requisito de uma ORU aprovada: uma parte da doutrina defendia, relativamente à redação anterior, uma posição que facilmente se pode transpor para a redação atual, de acordo com a qual a delimitação de uma ARU apenas adquire eficácia no momento da aprovação da respetiva ORU.

Relativamente a esta problemática, num caso que viria a resolver-se à luz da redação anterior, veio o CAAD<sup>43</sup> pronunciar-se, defendendo que

*[s]e o legislador, tomando partido por uma das teses em disputa, vem dar razão a quem dispensava a necessidade de ORU para usufruir da taxa reduzida de IVA, fixando de uma vez por todas esse entendimento para futuro, não faria qualquer sentido pretender que ele exigiu, medio tempore, que as situações em que se discutia, à luz da anterior redação da norma, se era ou não exigível ORU para usufruir da taxa reduzida de IVA fossem resolvidas contra esse mesmo entendimento: isso seria, não apenas legislar para passado – seria legislar retroactivamente de forma oposta ao que passou a ser legislado para futuro.*

Prossegue o mesmo Tribunal argumentando que

*(...) no quadro de incerteza sobre duas dimensões da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, que era a situação anterior à Lei n.º 56/2023, há todas as razões para que o intérprete conclua que o que o legislador dessa lei fez (como os trabalhos preparatórios poderão revelar) foi tomar partido por um dos duplos pares de entendimentos opostos em disputa:*

*(...)*

*no outro (a aplicação da taxa reduzida de IVA a empreitadas em ARUs sem ORUs), alinhou com a tese mais extensiva, nada havendo a salvaguardar.”*

Tendo em conta o exposto, concluiu o mencionado Tribunal que a intervenção do legislador revestiu a natureza de interpretação autêntica, tendo reforçado a desnecessidade de ORU pré-aprovada para efeitos de aplicação da verba 2.23.

Efetivamente, tendemos a concordar com a posição do Tribunal, no sentido em que o legislador tencionou sobretudo fixar um entendimento há muito defendido, no sentido de derrubar as vozes mais cétricas face à aplicação do benefício fiscal a empreitadas em ARU sem ORU pré-aprovada.

Já no que concerne à questão relacionada com a aplicação da verba a novas construções, e atentando no segmento da norma já aqui evidenciado, inferimos da

---

<sup>43</sup> Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), Decisão Arbitral referente ao proc. n.º 181/2024-T, datada de 18 de outubro de 2024, relatado por Arlindo José Francisco.

substituição da noção de “empreitada de reabilitação urbana” por “empreitada de reabilitação de edifícios” uma intenção de deixar de fora toda e qualquer empreitada que não seja realizada em edificações preexistentes.

Deparados com tal intenção, tendemos a questionar se o legislador terá, em algum momento, equacionado as consequências que poderiam advir de tal restrição.

A este respeito, reiteramos o entendimento exprimido *supra*. Afinal, parece-nos manifestamente injusto que obras de reabilitação de imóveis, localizados em ARU, que não caibam na definição de “reabilitação de edifícios” patente no artigo 2.º, alínea i) do RJRU (podemos pensar em demolições de ruínas para construção de novos edifícios ou construção em terrenos devolutos) não sejam considerados pelo legislador como merecedores de um benefício como o que aqui se discute.

Não obstante compreendermos que o legislador desempenha um papel de orientação de condutas e prevenção de “abusos” ou aproveitamento de lacunas da lei (designadamente a tendência de aproveitamento político por parte dos municípios através da delimitação desmesurada de ARU que podem não servir as necessidades atuais de habitação), julgamos imprudente excluir do âmbito de um benefício fiscal situações que, na lógica da reabilitação urbana, deveriam ser “premiadas”. Afinal, não podemos descuidar que o legislador deve garantir que a lei cumpre os propósitos para que foi designada, *in casu*, conferir tratamento preferencial a obras que revitalizem os espaços, promovam a melhoria das infraestruturas e o acesso a serviços e fomentem as atividades económicas dos locais adjacentes, o que não parece ter sido a prioridade subjacente à nova redação.

### III. CONCLUSÃO

Numa tendência que se tem vindo a verificar desde 2019 no âmbito da habitação, a Lei n.º 56/2023 introduziu um vasto leque de medidas fiscais, inclusive através da alteração da verba 2.23, que visavam promover o acesso ao mercado pelas famílias e reforçar a oferta habitacional, como resposta à crise habitacional que se tem vindo a agravar cada vez mais ao longo dos últimos anos.

Como tivemos oportunidade de confirmar ao longo da presente dissertação, a redação da verba 2.23 levanta diversos problemas de interpretação que influenciam em larga medida a possibilidade de aplicação da taxa reduzida a projetos de intervenção no património imobiliário localizado em ARU. Tais problemas podem ser explicados pela complexidade técnica da matéria aqui em análise, considerando a necessidade de estudar

terminologias de outros ramos do Direito para uma compreensão integrada dos conceitos em discussão.

A intenção do legislador subjacente à criação de benefícios fiscais relativos à reabilitação urbana resume-se essencialmente à revitalização do património dos centros urbanos.

Face à redação anterior da norma, defendemos que não é indispensável a existência de uma ORU pré-aprovada para que o benefício fiscal possa ser aplicado, tese que seguimos de perto quanto à redação introduzida pela Lei n.º 56/2023.

No que respeita à inclusão de nova construção no leque de intervenções que configuram reabilitação urbana, sem prejuízo de reconhecermos a prioridade do legislador em recuperar o património existente, não vemos fundamento que obste a uma resposta positiva. Entendemos, assim, que deveria caber em ambas as versões da verba 2.23 a nova construção de um edifício desde que alinhada com os desígnios da reabilitação urbana traçados pelo legislador.

Sem prejuízo do nosso entendimento, não podemos ignorar, no entanto, a intenção do legislador de redefinir o âmbito de aplicação do benefício fiscal sob análise, ao limitá-lo apenas e só a reabilitação de edifícios preexistentes.

Poderíamos compreender tal decisão considerando a necessidade cada vez menor de reabilitação dos centros urbanos, que equivale ao gradual desaparecimento da razão de fundo da consagração de benefícios fiscais relacionados com a reabilitação urbana. De facto, o estado atual de conservação dos centros urbanos prova isso mesmo.

Não obstante, a redução do âmbito de aplicação deste benefício, por meio da adoção do conceito de reabilitação de edifícios, aponta para uma tendência em total contraciclo com as medidas adotadas para mitigar a crise habitacional, não encontrando respaldo no RJRU – que acolhe um conceito amplo de reabilitação que não se esgota na mera preservação do edificado existente.

Neste sentido, concluímos que cabe ao legislador clarificar com a maior urgência o alcance da verba 2.23 de modo a simplificar os seus pressupostos e garantir a sua conformidade com o dever do Estado de garantia de acesso à habitação por força do artigo 65.º da CRP. A este propósito, acompanhamos o entendimento de J. J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, que sustentam que “o direito à habitação não terá um mínimo de garantia

se as pessoas não tiverem possibilidade de conseguir habitação própria ou de obter uma por arrendamento em condições compatíveis com os rendimentos das famílias”<sup>44</sup>.

O legislador pode, efetivamente, considerar que um âmbito de aplicação tão abrangente pode produzir efeitos perversos que não conseguiu antecipar aquando da consagração da norma, nomeadamente o aumento exponencial dos preços dos imóveis em centros urbanos originado pela atração de investimento estrangeiro que tenha como consequência a deslocação de famílias para os subúrbios das cidades.

No entanto, num ato que julgamos irrefletido, o legislador cedeu às pressões da Administração, em prejuízo da coerência do sistema fiscal e conferindo tratamento distinto a situações que, à luz da verdadeira *ratio* da norma criadora do benefício, mereceriam o mesmo enquadramento.

Por tudo o exposto, acreditamos que a solução que melhor serviria os interesses sociais e económicos subjacentes à criação de tal benefício passaria por uma mais ponderada atuação do legislador no sentido de garantir a coerência do sistema – considerando, para o efeito, um regime logicamente indissociável como o RJRU – e, simultaneamente, promover uma maior estabilidade jurídica junto dos contribuintes quanto à aplicação da taxa reduzida.

---

<sup>44</sup> CANOTILHO, J.J. Gomes e Vital MOREIRA (2007) – *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Vol. I, Coimbra Editora, p. 836.

## IV. BIBLIOGRAFIA

### i) Livros e artigos científicos

- BOBOS-RADU, Daniel S. de (2023) – “Reabilitação urbana na aceção do IVA: nota metodológica” in *Cadernos IVA 2023*;
- CANOTILHO, J.J. Gomes e Vital MOREIRA (2007) – *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Vol. I, Coimbra Editora;
- LOPES, Dulce, “Reabilitação Urbana em Portugal: evolução e perspectivas”, in *Novo Regime da Reabilitação Urbana*, CEDOUA - FDUC, Almedina;
- NABAIS, José Casalta (2015), *Direito Fiscal*, 8.<sup>a</sup> ed., Almedina;
- OLIVEIRA, Fernanda Paula, Dulce LOPES e Cláudia ALVES (2011) – *Regime Jurídico da Reabilitação Urbana Comentado*, Almedina;
- OLIVEIRA, Fernanda Paula e Dulce LOPES – “Reabilitação urbana em ARUs sem ORUs: que conceito de reabilitação e que benefícios fiscais em matéria de IVA?”, *Questões Atuais de Direito Local*, N.º 13, janeiro-março 2017;
- OLIVEIRA, Fernanda Paula – “O IVA na Reabilitação Urbana”, *Revista de Direito Administrativo*, N.º 17, maio-agosto 2023;
- PALMA, Clotilde Celorico – “O conceito de reabilitação urbana para efeitos da aplicação da taxa reduzida do IVA”, *Revista Eletrónica de Fiscalidade da AFP*, Ano V, N.º 1 (2023);
- PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas – *Fiscalidade* (2014), 5.<sup>a</sup> ed., Almedina;
- TEIXEIRA, Glória (2016) – *Manual de Direito Fiscal*, 4.<sup>a</sup> ed., Almedina;
- VASQUES, Sérgio (2015) – *O Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Almedina;

### ii) Documentos eletrónicos

- BARBOSA, Sara Lopes (2023) – *O IVA na Reabilitação Urbana. A verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA*, Tese de Mestrado em Direito. Porto, Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, consult. em 10 de janeiro de 2025.
- PALMA, Clotilde, “Aplicação da taxa reduzida do IVA na reabilitação urbana – o contraciclo das novas propostas Mais Habitação”, *Jornal Vida Económica*, 24 de março de 2023.  
[https://www.occ.pt/fotos/editor2/ve\\_clotildepalma\\_maishabitacao\\_24marco2023.pdf](https://www.occ.pt/fotos/editor2/ve_clotildepalma_maishabitacao_24marco2023.pdf), consult. em 17 de dezembro de 2024.

### **iii) Decisões jurisprudenciais**

Ac. do Supremo Tribunal Administrativo, proc. n.º 053/15, datado de 26 de outubro de 2016, relatado por Dulce Neto;

Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), Decisão Arbitral referente ao proc. n.º 137/2022-T, datada de 22 de julho de 2022, relatado por Nuno Cunha Rodrigues;

Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), Decisão Arbitral referente ao proc. n.º 404/2022-T, datada de 30 de janeiro de 2023, Jorge Lopes de Sousa;

Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), Decisão Arbitral referente ao proc. n.º 295/2022-T, datada de 1 de março de 2023, com declaração de voto vencida da Dr.ª Catarina Belim;

Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), Decisão Arbitral referente ao proc. n.º 603/2022-T, datada de 8 de maio de 2023, relatado por Ricardo Rodrigues Pereira;

Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), Decisão Arbitral referente ao proc. n.º 3/2023-T, datada de 31 de julho de 2023, relatado por Marta Vicente;

Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), Decisão Arbitral referente ao proc. n.º 93/2023-T, datada de 14 de agosto de 2023, relatado por Nina Aguiar;

Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), Decisão Arbitral referente ao proc. n.º 2/2023-T, de 16 de outubro de 2023, relatado por António Cipriano da Silva;

Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), Decisão Arbitral referente ao proc. n.º 354/2023-T, datada de 10 de novembro de 2023, relatado por Arlindo José Francisco;

Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), Decisão Arbitral referente ao proc. n.º 517/2023-T, datada de 12 de dezembro de 2023, relatado por Clotilde Celorico Palma;

Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), Decisão Arbitral referente ao proc. n.º 803/2023-T, datada de 28 de maio de 2024;

Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), Decisão Arbitral referente ao proc. n.º 947/2023-T, datada de 27 de junho de 2024, relatado por Raquel Montes Fernandes;

Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), Decisão Arbitral referente ao proc. n.º 181/2024-T, datada de 18 de outubro de 2024, relatado por Arlindo José Francisco;

### **iv) Decisões administrativas**

Ficha doutrinária, informação vinculativa, proc. n.º 21440, por despacho do Subdiretor-Geral da Área de Gestão Tributária do IVA, emitida a 1 de julho de 2021;

Ficha Doutrinária, informação vinculativa, proc. n.º 26683, por despacho do Diretor de Serviços do IVA, por subdelegação, emitida a 26 de agosto de 2024;

Ficha doutrinária, informação vinculativa, proc. n.º 26631, por despacho do Diretor de Serviços do IVA, por subdelegação, emitida a 30 de agosto de 2024;

Ficha doutrinária, informação vinculativa, proc. n.º 26633, por despacho do Diretor de Serviços do IVA, por subdelegação, emitida a 27 de setembro de 2024;

Ficha doutrinária, informação vinculativa, proc. n.º 26653, por despacho do Diretor de Serviços do IVA, por subdelegação, emitida a 27 de setembro de 2024;

Ficha doutrinária, informação vinculativa, proc. n.º 26821, por despacho do Diretor de Serviços do IVA, por subdelegação, emitida a 27 de setembro de 2024;

Ficha doutrinária, informação vinculativa, proc. n.º 26995, por despacho do Diretor de Serviços do IVA, por subdelegação, emitida a 28 de outubro de 2024;

Ficha doutrinária, informação vinculativa, proc. n.º 27025, por despacho do Diretor de Serviços do IVA, por subdelegação, emitida a 30 de outubro de 2024;

Ficha doutrinária, informação vinculativa, proc. n.º 26468, por despacho do Diretor de Serviços do IVA, por subdelegação, emitida a 7 de dezembro de 2024;

Ofício-circulado, proc. n.º 25003, emitido a 30 de outubro de 2023.