

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1311/2024-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 reduzida de 6% de IVA prevista, conjugadamente, nos artigos 18.º, alínea a), e na verba 2.23, da Lista I anexa ao Código do IVA, as empreitadas qualificadas como sendo de “*reabilitação urbana*”;
- II.** Conforme Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, datado de 26.03.2025, proferido no âmbito de Recurso para Uniformização de Jurisprudência, no processo n.º 12/24.9BALSB, a qualificação como “*empreitada de reabilitação urbana*” pressupõe a existência de uma empreitada e a sua realização em Área de Reabilitação Urbana para a qual esteja previamente aprovada uma Operação de Reabilitação Urbana.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Carla Castelo Trindade (Presidente), Paulo Ferreira Alves e Júlio Tormenta (Adjuntos), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 21 de fevereiro de 2025 acordam no seguinte:

I. *RELATÓRIO*

- 1.** A A..., S.A., pessoa coletiva n.º..., com sede na Rua ..., n.º..., ..., ...-... ... (adiante designada por «A...» ou «Requerente»), apresentou pedido de constituição de Tribunal

Arbitral e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, da alínea a) do n.º 3 do artigo 5.º, da alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 e n.º 2 do artigo 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, instituído pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (doravante «RJAT»), com vista à declaração da ilegalidade dos atos de liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado (doravante «IVA»), de juros compensatórios e de acerto de contas, referentes aos períodos de 201801, 201802, 201803, 201804, 201805, 201806, 201807 e 201809, no montante total de € 262.999,01, emitidas pela Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”).

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral deu entrada no dia 10 de dezembro de 2024 e foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT, em 12 de dezembro de 2024.

3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, nos termos 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, com a redação introduzida pelo artigo 228.º, da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitros do Tribunal Arbitral os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável. As partes foram notificadas dessa designação em 3 de fevereiro de 2025, não tendo arguido qualquer impedimento.

4. O Tribunal Arbitral foi constituído em 21 de fevereiro de 2025 e, no dia 24 de fevereiro de 2025, foi a Requerida notificada para apresentar a sua resposta e remeter cópia do processo administrativo (doravante «PA»), e, querendo, solicitar a produção de prova adicional.

5. Em 31 de março de 2025, a Requerida apresentou resposta e juntou aos autos o PA.

6. Por despacho arbitral, de 7 de maio de 2025, foi designado o dia 28 de maio de 2025, pelas 11 horas, para a realização da reunião prevista no artigo 18.º, do RJAT, notificando a Requerente e a Requerida para indicarem, de forma individualizada, quanto a cada uma das testemunhas arroladas, os concretos factos do pedido arbitral e da resposta que seriam objeto daquele tipo de prova.

7. Em 21 de maio de 2025, foi proferido despacho arbitral, no qual, nomeadamente, se reiterava o pedido formulado no despacho acima mencionado para ambas as partes, no prazo de 5 (cinco) dias, indicarem, de forma individualizada quanto a cada uma das testemunhas arroladas, os concretos factos do pedido arbitral e da resposta que serão objeto deste tipo de prova,

8. Em 27 de maio de 2025, foi proferido despacho arbitral no qual era enunciado que se aguardava que ambas as partes indicassem, de forma individualizada, quanto a cada uma das testemunhas arroladas, os concretos factos do pedido arbitral e da resposta que serão objeto daquele tipo de prova, a realizar na reunião do artigo 18.º, do RJAT, agendada para o dia 28 de maio de 2025, às 11 horas.

9. Em 27 de maio de 2025, a Requerente apresentou requerimento a indicar os concretos factos do pedido arbitral relativamente aos quais as testemunhas por si arroladas iriam prestar depoimento.

10. A reunião prevista no artigo 18.º, do RJAT, teve lugar no dia 28 de maio de 2025, pelas 11 horas, para ouvir as testemunhas arroladas pela Requerente (i) **B...**, e (ii) **C...** .

11. Nesse mesmo dia, o Tribunal Arbitral proferiu despacho a facultar às partes o prazo de 15 (quinze) dias para as mesmas, querendo, de modo simultâneo, apresentarem alegações escritas.

12. Apenas a Requerente apresentou as suas alegações escritas, tendo-o feito no dia 12 de junho de 2025.

II. POSIÇÕES DAS PARTES

II.I Posição da Requerente

- 13.** A Requerente sustenta o pedido que formula alegando, em síntese, o seguinte:
- a.** A Requerente é uma sociedade anónima que se dedica à construção civil e obras públicas, compra e venda de propriedades e arrendamento de imóveis;
 - b.** A Requerente, no ano de 2018, efetuou obras de reabilitação urbana em edifícios situados nos concelhos de Vila do Conde e do Porto, localizados em Área de Reabilitação Urbana (doravante «ARU»), ao abrigo de contratos de empreitada celebrados entre si e os seus clientes;
 - c.** A Requerente obteve certidões emitidas pelas respetivas câmaras municipais comprovativas de que os imóveis objeto de obras de reabilitação urbana se localizavam em ARU;
 - d.** A verba 2.23, da Lista I anexa ao Código do IVA (doravante «CIVA») exige a verificação dos seguintes requisitos: (i) existência de uma empreitada; (ii) que seja de reabilitação urbana, tal como definida no Regime Jurídico da Reabilitação Urbana, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro (doravante «RJRU») e (iii) realizada em imóvel ou espaço público localizado em ARU;
 - e.** Esta norma não exige, como requisito para efeitos de aplicação da taxa reduzida de IVA, que estejam em causa operações de reabilitação urbana (doravante «ORU») previamente decididas e aprovadas pelos municípios;
 - f.** A Requerida não pode exigir o cumprimento de um requisito que não é exigível por lei;
 - g.** Estando verificados todos os requisitos a que a verba 2.23, da Lista I anexa ao CIVA, a Requerente emitiu corretamente as faturas referentes às obras

em causa, liquidando IVA à taxa reduzida de 6%;

- h.** Por referência ao ano de 2018, estão em causa faturas relativas aos seguintes clientes:
 - i. D...;
 - ii. E..., Lda.;
 - iii. F..., Lda.;
 - iv. G..., Lda.;
 - v. H...S.A.;
- i.** Este entendimento tem respaldo em diversa jurisprudência arbitral, segundo a qual, a aplicabilidade da taxa reduzida de 6% de IVA, ao abrigo da verba 2.23, da Lista I anexa ao CIVA, não requer a existência da ORU para uma ARU, não estando este requisito previsto naquela norma;
- j.** A definição de reabilitação urbana prevista na alínea j) do artigo 2.º do RJRU não contém qualquer referência à ORU;
- k.** Acresce que as correções promovidas pela Requerida padecem do vício de falta de fundamentação e vício de fundamentação;
- l.** Não consta da fundamentação enunciada pela Requerida em sede de inspeção tributária o suficiente para que a Requerente possa conhecer como é que aquela concluiu que não era aplicada a taxa reduzida às faturas controvertidas emitidas pela Requerente;
- m.** A consequência da falta de fundamentação é a ilegalidade do ato por vício de forma, pelo que as liquidações de IVA, juros compensatórios e de acerto de contas devem, também por esta razão, ser anuladas.

II.II *Posição da Requerida*

14. Por seu turno, a Requerida contestou a posição da Requerente na sua Resposta, alegando, em síntese, o seguinte:

- a.** Para que esteja em causa uma empreitada de reabilitação urbana, é necessário que se verifique a aprovação de uma ORU, nos termos das alíneas

- a) e b) do n.º 1 do artigo 7.º do RJRU;
- b.** A delimitação de uma ARU determina a intenção do município congregar nessa área uma intervenção integrada, de acordo com uma estratégia previamente definida;
 - c.** Tal delimitação afigura-se desprovida de utilidade se não for completada pela execução de uma ORU;
 - d.** A aprovação da ARU e a aprovação da ORU constituem atos administrativos distintos e não têm de ser necessariamente simultâneos;
 - e.** Em conformidade com o artigo 7.º, n.º 4, e o artigo 15.º, ambos do RJRU, cada ARU deverá ser enquadrada por uma ORU, tanto mais que, uma vez aprovada a ARU, esta caduca se, no prazo de três anos, não tiver sido aprovada a ORU correspondente;
 - f.** O RJRU esclarece que estamos perante uma reabilitação urbana apenas, e só, quando se verificar a aprovação destes dois requisitos/instrumentos: ARU e ORU;
 - g.** É condição necessária que o imóvel se encontra localizado numa ARU delimitada nos termos legais, mas tal não é uma condição suficiente;
 - h.** Uma empreita de construção em local inserido numa ARU, sem que haja a aprovação de uma ORU, não permite classificar essa empreitada como sendo de reabilitação urbana para efeitos da aplicação da verba 2.23, da Lista I anexa ao CIVA;
 - i.** A aprovação da ORU constitui uma condição essencial da qual depende a aplicação da taxa reduzida de IVA, tratando-se, nessa medida, de um facto essencial e não de uma realidade que possa ser considerada de modo abstrato;
 - j.** Esta interpretação tem suporte na letra da lei e no elemento sistemático ao abrigo do artigo 11.º, da Lei Geral Tributária (doravante «LGT»), pelo que contrariamente ao indicado pela Requerente, a exigência de ORU está inscrita na lei, sendo exigível;
 - k.** No caso controvertido, à data da realização das obras, com exceção da

empreitada realizada para a cliente G..., Lda., as mesmas foram realizadas pela Requerente em prédio inserido em ARU, mas sem ORU aprovada;

- l.** A documentação apresentada pela Requerente comprova que os imóveis alvo das empreitadas em causa se situam em ARU, mas os mesmos documentos não provam (com exceção para a empreitada realizada para a cliente G..., SA) que existe ORU aprovada;
- m.** Não havia lugar à aplicação da taxa reduzida de 6% de IVA, a que se refere a alínea a) do n.º 1 do art.º 18.º do CIVA, mas sim à taxa normal definida na sua alínea c), havendo, consequentemente, imposto em falta;
- n.** A AT atuou de forma vinculada ao abrigo do princípio da legalidade;
- o.** Esta posição tem respaldo quer na jurisprudência arbitral, quer no acórdão uniformizador de jurisprudência, proferido pelo Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (doravante «STA»), proferido em 26.03.2025, no processo n.º 12/24.9BALSB;
- p.** A Requerida carreou, em sede de procedimento de inspeção tributária, os elementos de facto e de direito para sustentar a sua posição, dando a conhecer à Requerente o itinerário cognoscitivo presente naquele procedimento, ficando esta habilitada a nele participar e a exercer o contraditório;
- q.** A Requerente conheceu as razões de facto e de Direito que determinaram a prática das liquidações controvertidas, sendo prova disso a própria exposição que aquela apresentou com a exposição de vários argumentos jurídicos contrários à posição veiculada pela AT;
- r.** Os atos tributários praticados devem ser mantidos, pugnando pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral, e, consequentemente pela sua absolvição com todas as consequências legais.

III. SANEAMENTO

15. O pedido foi tempestivamente apresentado, nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

16. Em conformidade com o preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, 6.º, n.º 1 e 11.º, n.º 1, do RJAT, o tribunal é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído.

17. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, sendo beneficiárias de legitimidade processual (cfr. artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT, e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

18. A AT procedeu à designação dos seus representantes nos autos e o Requerente juntou procuração, encontrando-se, assim, as partes devidamente representadas.

19. Em tudo o que de mais possa relevar para a boa decisão da causa, o processo não enferma de nulidades, nem existem exceções ou questões prévias que cumpram conhecer e que obstem à apreciação do mérito da causa.

Cumpre apreciar e decidir.

IV. MATÉRIA DE FACTO

IV.I *Fundamentação da fixação da matéria de facto*

20. Ao Tribunal incumbe o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão e

discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada, não tendo de se pronunciar sobre todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre dos termos conjugados do artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (doravante «CPPT»), e do artigo 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (doravante «CPC»), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

21. Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram assim seleccionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é definida tendo em conta as várias soluções plausíveis das questões de Direito para o objeto do litígio, tal como resulta do artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

22. Os factos dados como provados e não provados resultaram da análise da prova produzida no presente processo, designadamente, a prova documental junta aos autos pela Requerente, do PA junto aos autos pela Requerida, e dos depoimentos das testemunhas arroladas pela Requerente **(i) B...**, e **(ii) C...**, feitos no âmbito da reunião a que alude o artigo 18.º, do RJAT. Tais depoimentos foram analisados e valorados pelo Tribunal Arbitral à luz dos critérios da experiência e da normalidade e em linha com o princípio da livre apreciação dos factos, conforme decorre do artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e do artigo 607.º, n.ºs 4 e 5, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

23. Não se deram como provadas nem como não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

IV.II – Factos provados

24. Com relevo para a apreciação e decisão das questões suscitadas quanto ao mérito,

dão-se como assentes e provados os seguintes factos:

- a.** A Requerente é uma sociedade anónima que se dedica à prestação de serviços de construção civil, compra e venda e arrendamento de bens imóveis;
- b.** A Requerente efetuou obras de reabilitação urbana em edifícios sitos nos concelhos de Vila do Conde e do Porto, ao abrigo de contratos de empreitada celebrados com os seguintes clientes:
 - i. D...;
 - ii. E..., Lda.;
 - iii. F..., S.A.;
 - iv. G... Lda.; e
 - v. H..., S.A.;
- c.** O contrato de empreitada celebrado pela Requerente em relação à obra realizada no concelho de Vila do Conde tinha por objeto a reconstrução de uma moradia na Rua ...;
- d.** O contrato de empreitada celebrado pela Requerente em relação à obra realizada na Rua ..., no concelho do Porto, tinha por objeto a construção de um edifício de habitação e comércio;
- e.** O contrato de empreitada celebrado pela Requerente em relação à obra realizada na Rua de ..., no concelho do Porto, tinha por objeto a reabilitação de um prédio urbano;
- f.** O contrato de empreitada celebrado pela Requerente em relação à obra realizada na Avenida ..., no concelho do Porto, tinha por objeto a realização integral do conjunto de trabalhos necessários à construção de um empreendimento destinado à habitação e comércio;
- g.** O contrato de empreitada celebrado pela Requerente em relação à obra realizada na Rua ..., no concelho do Porto, tinha por objeto a alteração e ampliação de edifício de habitação;
- h.** A Requerente emitiu, em 2018, as seguintes facturas dirigidas a alguns dos clientes identificados no ponto **b.** do probatório, no âmbito dos trabalhos

realizados ao abrigo dos contratos de empreitada acima referidos:

i. D...:

Número Documento	Data de Emissao	Período de Imposto/ Mês	Tp. de Doc	Montante Total	Valor Tributável	Valor Iva Liquidado 6%
FAC 18/20	2018-01-31	1	FT	2.610,00 €	2.462,26 €	147,74 €
FAC 18/94	2018-04-30	4	FT	1.551,84 €	1.464,00 €	87,84 €
FAC 18/97	2018-05-04	5	FT	481,77 €	454,50 €	27,27 €
				4.643,61 €	4.380,76 €	262,85 €

ii. E..., Lda.:

Número Documento	Data de Emissao	Período de Imposto/ Mês	Tp. de Doc	Montante Total	Valor Tributável	Valor Iva Liquidado 6%
FAC 18/4	2018-01-25	1	FT	32.574,23 €	30.730,41 €	1.843,82 €
FAC 18/39	2018-02-28	2	FT	29.253,54 €	27.597,68 €	1.655,86 €
FAC 18/63	2018-03-30	3	FT	96.763,28 €	91.286,11 €	5.477,17 €
FAC 18/73	2018-04-30	4	FT	74.717,38 €	70.488,09 €	4.229,29 €
FAC 18/99	2018-05-25	5	FT	66.762,05 €	62.983,07 €	3.778,98 €
FAC 18/149	2018-06-30	6	FT	18.367,65 €	17.327,97 €	1.039,68 €
FAC 18/216	2018-09-30	9	FT	2.348,89 €	2.215,93 €	132,96 €
				320.787,02 €	302.629,26 €	13.206,14 €

iii. F..., S.A.:

Número Documento	Data de Emissao	Período de Imposto/ Mês	Tp. de Doc	Montante Total	Valor Tributável	Valor Iva Liquidado 6%
FAC 18/43	2018-03-26	3	FT	7.950,00 €	7.500,00 €	450,00 €
FAC 18/89	2018-04-30	4	FT	12.273,89 €	11.579,14 €	694,75 €
FAC 18/88	2018-04-30	4	FT	18.673,29 €	17.616,31 €	1.056,98 €
FAC 18/90	2018-04-30	4	FT	1.907,84 €	1.799,85 €	107,99 €
FAC 18/146	2018-06-30	6	FT	10.036,71 €	9.468,59 €	568,12 €
				50.841,73 €	47.963,89 €	2.309,72 €

iv. H..., S.A.:

Número Documento	Data de Emissao	Período de Imposto/ Mês	Tp. de Doc	Montante Total	Valor Tributável	Valor Iva Liquidado 6%
FAC 18/7	2018-01-29	1	FT	8.034,22 €	7.579,45 €	454,77 €
FAC 18/15	2018-01-31	1	FT	128.717,77 €	121.431,86 €	7.285,91 €
FAC 18/16	2018-01-31	1	FT	4.718,56 €	4.451,47 €	267,09 €
FAC 18/32	2018-02-28	2	FT	170.215,80 €	160.580,94 €	9.634,86 €
FAC 18/38	2018-02-28	2	FT	3.697,52 €	3.488,23 €	209,29 €
FAC 18/44	2018-03-26	3	FT	3.697,52 €	3.488,23 €	209,29 €
FAC 18/56	2018-03-30	3	FT	212.590,83 €	200.557,39 €	12.033,44 €
FAC 18/55	2018-03-30	3	FT	9.297,58 €	8.771,30 €	526,28 €
FAC 18/80	2018-04-30	4	FT	11.241,30 €	10.605,00 €	636,30 €
FAC 18/79	2018-04-30	4	FT	286.086,83 €	269.893,24 €	16.193,59 €
FAC 18/116	2018-05-31	5	FT	6.679,27 €	6.301,20 €	378,07 €
FAC 18/115	2018-05-31	5	FT	182.789,57 €	172.442,99 €	10.346,58 €
FAC 18/134	2018-06-30	6	FT	26.513,10 €	25.012,36 €	1.500,74 €
FAC 18/135	2018-06-30	6	FT	5.909,60 €	5.575,09 €	334,51 €
FAC 18/163	2018-07-31	7	FT	18.729,79 €	17.669,61 €	1.060,18 €
FAC 18/164	2018-07-31	7	FT	19.431,78 €	18.331,87 €	1.099,91 €
				1.098.351,04 €	1.036.180,23 €	47.450,82 €

- i. Nas facturas dirigidas aos clientes identificados no ponto **b.** do probatório, a Requerente liquidou IVA à taxa reduzida de 6% prevista na verba 2.23 da tabela I do Código do IVA;
- j. Em 25.02.2015, a Câmara Municipal do Porto emitiu uma certidão que refere o seguinte:
“O prédio sito na Avenida ..., n.ºs ... a..., e ..., s/n, na Planta de Condicionantes atualizada, encontra-se dentro do limite da Área de Reabilitação Urbana de ... (...);”
- k. Em 09.08.2016, a Câmara Municipal de Vila do Conde emitiu uma certidão que refere o seguinte:
“(...) o prédio correspondente ao processo de licenciamento número ... barra treze, descrito na Conservatória do Registo Predial de Vila do Conde sob o número ..., e inscrito na matriz urbana com o artigo número ..., sito na rua ... número ... da freguesia e concelho de Vila do Conde, se encontra dentro do perímetro da Área de Reabilitação Urbana que engloba o Centro Histórico de Vila do Conde e Azurara (...);”
- l. Em 11.01.2017, a Câmara Municipal do Porto emitiu uma certidão que

refere o seguinte:

“De acordo com a Planta de Condicionantes actualizada, o prédio sito na Rua ..., n.ºs ... e..., da união de freguesias de ..., ..., ..., ..., ... e..., encontra-se dentro do limite da Área de Reabilitação Urbana ..., com delimitação aprovada nos termos do previsto pelo artigo 13.º do Regime Jurídico de Reabilitação Urbana (RJRU) (...).”;

- m.** Em 27.09.2017, a Câmara Municipal do Porto emitiu uma certidão que refere o seguinte:

“Assunto: Declaração de localização em ARU

Para efeitos de benefícios fiscais (aplicação da taxa reduzida de 6% prevista na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA (CIVA), declara-se que o prédio localizado na Rua ..., n.º..., da Freguesia ..., insere-se na Área de Reabilitação Urbana ... com delimitação aprovada nos termos do previsto pelo artigo 13.º do Regime Jurídico de Reabilitação Urbana (RJRU) (...).”;

- n.** A Requerida realizou um procedimento inspetivo externo dirigido à Requerente, credenciado pela OI 2022..., de âmbito parcial, em sede de IVA, relativo ao exercício de 2018;
- o.** A Requerida considerou, no âmbito dessa ação de inspeção, que apenas são consideradas empreitadas de reabilitação urbana, para efeitos do seu enquadramento na verba 2.23, da Lista I anexa ao CIVA, aquelas realizadas em ARU e em que se verifique a aprovação de ORU, nos termos da conjugação da mencionada verba com as alíneas a) e b) do artigo 7.º do RJRU;
- p.** No relatório de inspeção tributária emitido pela Requerida, constante do PA, é expresso o seguinte:

V. Descrição dos factos e fundamentos das correções/irregularidades

V.1. Imposto sobre o valor acrescentado – IVA – verba 2.23

► **Enquadramento dos Factos:**

No decurso do procedimento inspetivo, verificou-se que a sociedade inspecionada, durante o período em apreço, declarou ter efetuado operações tributadas à taxa reduzida do IVA, declaradas nos campos 1 e 2

das declarações periódicas submetidas em 2018, respetivamente 2.067.690,66 EUR (base tributável) e 124.061,43 EUR (valor do imposto liquidado).

Numa análise mais fina às operações realizadas, concluímos que, entre outras justificações, existiam situações em que a taxa reduzida foi aplicada por se considerarem enquadradas na verba 2.23, da lista I anexa ao Código do IVA (CIVA) – reabilitação urbana. Estas situações são, designadamente, as seguintes:

Nome do Adquirente	NIF Adquirente	Dados	Total	Obs.
D...-		V. Tributável	4 380,76 €	a)
		Valor IVA	262,85 €	
		Total	4 643,61 €	
E...		V. Tributável	302 629,26 €	b)
		Valor IVA	18 157,76 €	
		Total	320 787,02 €	
F...		V. Tributável	47 963,89 €	c)
		Valor IVA	2 877,84 €	
		Total	50 841,73 €	
G...		V. Tributável	271 981,66 €	d)
		Valor IVA	16 318,89 €	
		Total	288 300,55 €	
H...		V. Tributável	1 036 180,23 €	e)
		Valor IVA	62 170,81 €	
		Total	1 098 351,04 €	

Observações	
a)	Cnt. de empreitada, p/ reconstrução de moradia na Rua [] Vila do Conde. Apresentou certidão da C.M. Vila Conde: "...se encontra dentro do perímetro da Área de Reabilitação Urbana que engloba o Centro Histórico de Vila do Conde e Azurara..."
b)	Cnt. de empreitada, p/ "Construção de Edifício de Habitação e Comércio", localizado na Rua de [] União de freguesias de [] concelho do Porto. Apresentou certidão da C.M. Porto: "...encontra-se dentro do limite da Área de Reabilitação Urbana (ARU) dos Aliados...". A ARU dos Aliados foi posteriormente englobada na ARU da Baixa.
c)	Cnt. de empreitada p/ a realização integral (chave-na-mão) do conjunto de trabalhos necessários à construção de um empreendimento destinado a habitação e comércio, a implantar na [] - Porto. Apresentou certidão da C.M. Porto: "O prédio sito na [] e Travessa [] s/n, na Planta de Condicionantes atualizada. encontra-se dentro do limite da Área de Reabilitação Urbana (ARU) de []". A ARU de [] foi posteriormente englobada na ARU do []
d)	Cnt. de empreitada p/ "alteração e ampliação de edifício de habitação", localizado na Rua do [] União de freguesias de [] e [] concelho do Porto. Apresentou certidão da C.M. Porto: "...constata-se que o mesmo está inserido em ARU - Área de reabilitação urbana e ORU - Operação de reabilitação urbana, do Centro Histórico do Porto..."
e)	Cnt. de empreitada p/ "Reabilitação de prédio urbano na Rua [] Porto". Apresentou certidão da C.M. Porto: "declara-se que o prédio localizado na Rua [] [], da Freguesia do [] insere-se na Área de Reabilitação Urbana de Santos Pousada". A ARU de [] foi posteriormente englobada na ARU do []

Juntam-se em anexo as certidões camarárias mencionadas no quadro supra - **anexo I.**

► **Implicações fiscais**

Tal como anteriormente mencionado, o sujeito passivo justificou a aplicação da taxa reduzida do IVA, por via da verba 2.23, da lista I, anexa ao Código do IVA (CIVA) – reabilitação urbana, que refere o seguinte: "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" (sublinhado nosso).

A mencionada verba 2.23 coloca, assim, algumas condições para que a taxa reduzida possa ser aplicável às operações que nela pretendam ser enquadradas, designadamente que a operação em causa consubstancie:

- i) uma empreitada;*
- ii) de reabilitação urbana;*
- iii) realizada em imóveis ou espaços públicos localizados em área de reabilitação urbana delimitada nos termos legais;*
- iv) ou no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional.*

Não estando em causa uma situação de “operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional”, centremo-nos, então, nas restantes condições impostas pela verba 2.23.

O contrato de empreitada encontra-se definido nos artigos 1207.º e seguintes do Código Civil. De acordo com o art.º 1207.º a noção de empreitada é a seguinte: “Empreitada é o contrato pelo qual uma das partes se obriga em relação à outra a realizar certa obra, mediante um preço”. No caso em apreço, consultados os respetivos contratos, não se coloca em causa que se trata, em cada uma das situações, de contratos de empreitada realizados sobre bens imóveis.

*Vejamos, então, de que forma se encontra definido no “diploma específico” o que se considera ser uma “**empreitada de reabilitação urbana**”, no caso o Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro, que estabelece o “Regime Jurídico da Reabilitação Urbana” (RJRU).*

De acordo com o respetivo preâmbulo, este regime jurídico estrutura as intervenções de reabilitação com base em dois conceitos fundamentais: o conceito de “área de reabilitação urbana” (ARU), 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” (ORU), que corresponde à estruturação concreta das intervenções a efetuar no interior da respetiva área de reabilitação urbana.

O n.º 1, do art.º 7.º, do referido Regime Jurídico, determina que a reabilitação urbana em áreas definidas como tal, é promovida pelos municípios, resultando da aprovação de:

- 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.

O Decreto-Lei em referência esclarece, assim, que estamos perante uma reabilitação urbana apenas quando se verificar a aprovação destes dois requisitos/instrumentos: ARU e ORU.

A ARU, cuja definição se encontra na alínea b), do art.º 2.º, do mencionado diploma, é delimitada pelo Município.

No entanto, conforme já ficou claro, para que se trate de uma empreitada de reabilitação urbana, “tal como definida em diploma específico”, não é suficiente que se trate de uma empreitada localizada numa ARU, pois de acordo com a alínea b), do n.º 1, do art.º 7.º, do RJRU, **a reabilitação urbana resulta da aprovação da operação de reabilitação urbana (ORU) a desenvolver nas ARU, através de instrumento próprio ou de um plano de pormenor de reabilitação urbana.**

Saliente-se ainda que, de acordo com o n.º 4, do art.º 7.º, do mesmo diploma, a cada ARU corresponde uma ORU, tanto mais que uma vez aprovada a ARU, esta caduca se, no prazo de três anos, não tiver sido aprovada a ORU correspondente, conforme estatui o art.º 15.º, do mesmo diploma.

Logo, é condição necessária que o imóvel se encontre localizado numa área de reabilitação urbana delimitada nos termos legais, situação que nos casos identificados se verifica. Contudo, a localização de um prédio

numa ARU não constitui, por si só, condição bastante para afirmar que as operações sobre ele efetuadas se subsumem no conceito de reabilitação urbana, constante do respetivo regime jurídico e, consequentemente, possa beneficiar da aplicação da taxa reduzida do imposto, sendo igualmente necessária a aprovação da correspondente ORU.

No caso em apreço, à exceção da obra realizada para o cliente G... Lda., em que o Município do Porto certificou, relativamente ao prédio em causa, que “(...) está inserido em ARU - Área de reabilitação urbana e ORU - Operação de reabilitação Urbana do Centro Histórico do Porto (...)”, relativamente a todas as outras situações identificadas não ficou demonstrado que as obras em causa cumprissem todos estes requisitos, em particular o descrito na alínea b) que antecede, porquanto se desconhece que o Município de Vila do Conde tenha aprovado a ORU referente à ARU do Centro Histórico de Vila do Conde e Azurara, e, do mesmo modo, que o Município do Porto, tenha aprovado as ORU's, relativas às ARU's da Baixa e do ... (posteriormente incluídas nas ARU's dos Aliados e de Santos Pousada, respetivamente).

Recorde-se que, qualquer ORU, depois de aprovada, é enviada para publicação através de Aviso na 2.ª série do Diário da República e divulgada na página eletrónica do município, com remessa, em simultâneo, ao Instituto da Habitação e da Reabilitação Urbana, I. P., por meios eletrónicos. Após pesquisa nos referidos meios de divulgação, não foi encontrada qualquer referência a tal.

Ou seja, as ditas obras estão inseridas em ARU's, cujas ORU's não se encontram aprovadas, pelo que, não existindo ORU aprovada, não se pode considerar que estamos perante uma empreitada de reabilitação urbana, “tal como definida em diploma específico”, logo, não será aplicável a taxa reduzida do imposto a que se refere a alínea a), do n.º 1, do artigo 18.º, do CIVA, mas sim a taxa normal (23%), definida na sua alínea c).

*Tendo em conta todo o exposto, junta-se em anexo - **anexo II** - um quadro com a identificação das faturas emitidas cujo imposto foi liquidado à taxa de 6% (verba 2.23), valores liquidados e valores a liquidar/correção a efetuar, resumindo-se no quadro seguinte, por período de imposto (mês), os valores declarados e os valores a corrigir:*

Período de Imposto/ Mês	Valor Tributável	IVA declarado/ liquidado taxa 6%	IVA a liquidar taxa 23%	Correção (Diferença entre IVA liquidado e IVA a liquidar)
1 Total	166 655,45 €	9 999,33 €	38 330,75 €	28 331,42 €
2 Total	191 666,85 €	11 500,01 €	44 083,38 €	32 583,37 €
3 Total	311 603,03 €	18 696,18 €	71 668,70 €	52 972,52 €
4 Total	383 445,63 €	23 006,74 €	88 192,50 €	65 185,76 €
5 Total	242 181,76 €	14 530,90 €	55 701,82 €	41 170,92 €
6 Total	57 384,01 €	3 443,05 €	13 198,32 €	9 755,27 €
7 Total	36 001,48 €	2 160,09 €	8 280,34 €	6 120,25 €
9 Total	2 215,93 €	132,96 €	509,66 €	376,70 €
Total Geral	1 391 154,14 €	83 469,26 €	319 965,47 €	236 496,21 €

Logo, em sede de IVA, nos termos do art.º 87º, do respetivo Código, deverá ser corrigido o imposto declarado/liquidado pelo sujeito passivo, conforme quadro supra, num montante global de 236.496,21 EUR.” (com negritos e sublinhados no próprio texto);

- q.** Na sequência das conclusões promovidas pela Requerida no procedimento de inspeção tributária, a Requerente foi notificada das demonstrações de liquidação de IVA n.º 2022 ... do período 201801, n.º 2022 ... do período 201802, n.º 2022 ... do período 201803, n.º 2022 ... do período 201804, n.º 2022 ... do período 201805, n.º 2022 ... do período 201806, n.º 2022 ... do período 201807, n.º 2022 ... do período 201809, das demonstrações de liquidação de juros compensatórios de IVA n.º 2022 ... do período 201801,

n.º 2022 ... do período 201802, n.º 2022 ... do período 201803, n.º 2022 ... do período 201804, n.º 2022 ... do período 201805, n.º 2022 ... do período 201806, n.º 2022 ... do período 201807, n.º 2022 ... do período 201809, e das demonstrações de acerto de contas n.º 2022 ... e n.º 2022 ... do período 201801, n.º 2022 ... e n.º 2022... do período 201802, n.º 2022 ... e n.º 2022 ... do período 201803, n.º 2022 ... e n.º 2022 ... do período 201804, n.º 2022 ... e n.º 2022... do período 201805, n.º 2022 ... e n.º 2022 ... do período 201806, n.º 2022 ... e n.º 2022 ... do período 201807, n.º 2022 ... e n.º 2022 ... do período 201809, das quais resultou um montante total a pagar de € 262.999,01;

- r. Em 05.07.2022, a Câmara Municipal do Porto emitiu uma certidão que refere o seguinte:

“Verificado o enquadramento para o prédio situado na Rua ..., n.º ... a ..., na união de freguesias de ..., ..., ..., ..., ... e..., constata-se que o mesmo está inserido em ARU – Área de reabilitação urbana e ORU – Operação de reabilitação urbana, do Centro do Histórico do Porto.

Mais se informa que o projeto de Delimitação da Área de Reabilitação Urbana (ARU) do Centro Histórico do Porto, em instrumento próprio, foi elaborado em 2012 à luz do Regime Jurídico de Reabilitação Urbana (RJRU) (....)

A respetiva ORU foi posteriormente alterada conforme Aviso n.º 9562/2012 de 2 de fevereiro de 2015”;

- s. O prazo para o pagamento das liquidações de imposto e juros compensatórios terminou a 26.12.2022;
- t. Em 23.12.2022, a Requerente procedeu ao pagamento integral do montante de € 262.999,01 liquidado pela Requerida, a título de imposto e juros compensatórios;
- u. Em 16.03.2023, a Câmara Municipal do Porto emitiu uma certidão que refere o seguinte:

“O prédio sito na Rua..., n.ºs ... e..., descrito na Conservatória do Registo Predial do Porto sob o n.º .../..., da união de freguesias..., ..., ..., ..., ... e ..., e inscrito na matriz predial urbana sob o artigo n.º ..., insere-se na ARU da Baixa, com delimitação aprovada nos termos do previsto pelo artigo 13.º do RJRU.

Verifica-se ainda que para o local existiu o processo de licenciamento de obras n.º P/...11/15/CMP, de construção, titulado pelo respectivo alvará de licenciamento de obras de construção n.º ALV/.../16/DMU, sendo que as obras em questão inserem-se no conceito de conceito de reabilitação urbana, nos termos da alínea j), do artigo 2.º do Regime Jurídico da Reabilitação Urbana (...). A intervenção concorre simultaneamente para os objectivos traçados para a ARU da Baixa, na medida em que se trata de uma intervenção que revitaliza substancialmente o existente, dinamizando o espaço urbano e acrescentando valor ao património edificado, nos termos previsto no RJRU (...);

- v. Em 21.03.2023, a Câmara Municipal de Vila do Conde emitiu uma certidão que refere o seguinte:

“(...) o prédio, sito na rua ... número ..., da Freguesia e Concelho de Vila do Conde, descrito na Conservatória do Registo Predial sob o ..., e inscrito na matriz predial urbana sob o artigo número ..., encontra-se inserido em Área de Reabilitação Urbana (ARU) de Vila do Conde e Azurara (...).

Mais se certifica que, o presente prédio detém o “alvará de licença de construção” ... e oito barra dois mil e quinze, datado de vinte e oito de julho de dois mil e quinze, emitido no âmbito do processo de licenciamento número noventa e sete barra dois mil e treze, e que as obras em questão se inserem no conceito de conceito de reabilitação urbana nos termos da alínea j), do artigo 2.º do Regime Jurídico da Reabilitação Urbana (RJRU) (...);

- w. Em 22.03.2023, a Câmara Municipal do Porto emitiu uma certidão que refere o seguinte:

“O prédio sito Rua..., n.ºs ... a ..., da freguesia ..., descrito na Conservatória do Registo Predial do Porto sob o n.º .../... e inscrito na matriz predial urbana sob o artigo n.º..., insere-se na ARU do ... com delimitação aprovada nos termos do previsto pelo artigo 13.º do RJRU. (...) Verifica-se ainda que para o local existiu o processo de licenciamento de obras n.º P/.../17/CMP, de ampliação e alteração, titulado pelo respectivo alvará de licenciamento de obras de ampliação/ alteração n.º ALV/.../17/DMU, sendo que as obras em questão inserem-se no conceito de conceito de reabilitação urbana, nos termos da alínea j), do artigo 2.º do Regime Jurídico da Reabilitação Urbana (...). A intervenção concorre simultaneamente para os objectivos traçados para a ARU do ..., na medida em que se trata de uma intervenção que revitaliza substancialmente o existente, dinamizando o espaço urbano e acrescentando valor ao património edificado, nos termos previsto no RJRU (...)”;

- x. Em 26.03.2023, a Câmara Municipal do Porto emitiu uma certidão que refere o seguinte:

“o prédio sito na ..., n.ºs, ... e ..., e na T ..., n.º ..., da freguesia de ... insere-se a ARU do ... com delimitação aprovada nos termos do previsto pelo artigo 13.º do RJRU.

Verifica-se ainda que para o local existe o processo de licenciamento de obras de demolição e construção n.º P/.../08/CMP e respectivo alvará de obras de demolição e construção n.º ALV/.../15/DMU, que pese embora não se localize em ARU com ORU aprovada, a construção manteve os alinhamentos da pré-existência legalmente constituída, inserindo-se assim conceito reabilitação urbana, nos termos da alínea j), do artigo 2.º do Regime Jurídico da Reabilitação Urbana (...). A intervenção concorre simultaneamente para os objectivos traçados para a ARU do ..., na medida em que se trata de uma intervenção que revitaliza substancialmente o existente, dinamizando o espaço urbano e acrescentando valor ao património edificado, nos termos previsto no RJRU (...)”;

- y. Em 26.04.2023, a Requerente apresentou reclamação graciosa contra as liquidações de IVA e juros compensatórios controvertidas;
- z. Através do ofício n.º... de 08.07.2024, a Requerente foi notificada da proposta de decisão de indeferimento do procedimento de reclamação graciosa que correu termos sob o n.º ...2023...;
- aa. Em 26.07.2024, a Requerente exerceu o seu direito de audição prévia, no âmbito do procedimento de reclamação graciosa; e
- bb. Através do ofício de 09.09.2024, a Requerente foi notificada da decisão final de indeferimento expresse da reclamação graciosa.

IV.III - Factos não provados

25. Dos factos com interesse para a decisão da causa, todos objeto de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade supra descrita.

V. Matéria de Direito

26. Passando-se à apreciação do mérito da causa a analisar nos presentes autos, entende-se que a matéria controvertida que foi sujeita à apreciação deste Tribunal se resume a apreciar a legalidade das liquidações oficiosas de IVA e de juros compensatórios promovidas pela Requerida.

27. Mais concretamente, caberá avaliar a legalidade do entendimento veiculado pela Requerida de que às empreitadas de reabilitação urbana realizadas em ARU, mas para as quais não tenha sido aprovada uma ORU, dever-se-á aplicar a taxa normal (23%) e não a taxa reduzida (6%) de IVA, para efeitos de liquidação do imposto devido incidente sobre aquelas operações.

Então vejamos,

V.I Normas legais relevantes

28. Passando-se, agora, à apreciação da questão a analisar nos presentes autos, crê-se que importa fixar a base legal relevante, tendo por referência o que se encontrava consagrado na legislação, à data dos factos tributários aqui em causa:

a. Artigo 18.º, n.º 1, do CIVA:

“1 - As taxas do imposto são as seguintes:

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

b) Para as importações, transmissões de bens e prestações de serviços constantes da lista II anexa a este diploma, a taxa de 13%;

c) Para as restantes importações, transmissões de bens e prestações de serviços, a taxa de 23%”.

b. Verba 2.23, da Lista I anexa ao CIVA:

“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”

c. Artigo 2.º, alíneas b), h) e j), do RJRU:

i. “b) «Área de reabilitação urbana» a área territorialmente delimitada que, em virtude da insuficiência, degradação ou obsolescência dos edifícios, das infraestruturas, dos equipamentos de utilização coletiva e dos espaços urbanos e verdes de utilização coletiva, designadamente no que se refere às suas condições de uso, solidez, segurança, estética ou salubridade, justifique uma intervenção

integrada, através de uma operação de reabilitação urbana aprovada em instrumento próprio ou em plano de pormenor de reabilitação urbana”;

- ii. *“h) «Operação de reabilitação urbana» o conjunto articulado de intervenções visando, de forma integrada, a reabilitação urbana de uma determinada área”;*
- iii. *“j) «Reabilitação urbana» a forma de intervenção integrada sobre o tecido urbano existente, em que o património urbanístico e imobiliário é mantido, no todo ou em parte substancial, e modernizado através da realização de obras de remodelação ou beneficiação dos sistemas de 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”;*

d. Artigo 7.º, do RJRU:

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

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

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

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

4 - A cada área de reabilitação urbana corresponde uma operação de reabilitação urbana”.

e. Artigo 15.º, do RJRU:

“No 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”;

f. Artigo 77.º, n.ºs 1 e 2, da LGT:

“1 - A decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária.

2 - A fundamentação dos actos tributários pode ser efectuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo”.

V.II Ordem de conhecimento dos vícios alegados

29. No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente imputou aos atos de liquidação contestados diversos vícios.

30. A ordem de conhecimento destes vícios é feita em conformidade com o disposto no artigo 124.º, do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e c), do RJAT, nos termos do qual são apreciados, em primeiro lugar, os vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade do ato impugnado e, posteriormente, os vícios que conduzam à sua anulação.

31. Assim sendo, será apreciado, em primeiro lugar, o alegado vício de falta de fundamentação e, em segundo lugar, será apreciado o alegado erro sobre os pressupostos de facto e de direito decorrente da (não) aplicação da verba 2.23, da Lista I anexa ao CIVA,

conjugada com alínea a) do artigo 18.º do CIVA.

V.III *Vício de forma por violação do direito à fundamentação*

32. A Requerente arguiu que as liquidações de IVA e juros compensatórios ora postas em crise não cumprem com o dever de fundamentação previsto no artigo 77.º, da LGT, enquanto reflexo do disposto no artigo 268.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa (doravante «CRP»).

33. Ora, prescreve esta norma da CRP que “[o]s *actos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos*”.

34. Este direito dos administrados a uma fundamentação expressa e acessível é densificado no procedimento tributário através do já mencionado e citado artigo 77.º, da LGT.

35. Sublinham, a este respeito, Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, (in “*Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada*”, Encontro da Escrita, 4.ª edição, 2012, p. 675) que o ato tributário se pode considerar devidamente fundamentado se o mesmo permitir ao seu destinatário “(...) *a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela autoridade que praticou o ato, de forma a poder saber-se claramente as razões por que decidiu da forma que decidiu e não de forma diferente*”.

36. Em idêntico sentido, referiu o STA, no acórdão proferido em 02.02.2022, no âmbito do processo n.º 03014/11.1BEPRT, o seguinte:

“[p]ara apurar se um acto administrativo-tributário está, ou não, fundamentado impõe-se, antes de mais, que se faça a distinção entre fundamentação formal e fundamentação material ou substancial: uma coisa é saber se a Administração

deu a conhecer os motivos que a determinaram a actuar como actuou, as razões em que fundou a sua actuação, questão que se situa no âmbito da validade formal do acto; outra, bem diversa e situada já no âmbito da validade substancial do acto, é saber se esses motivos correspondem à realidade e se, correspondendo, são suficientes para legitimar a concreta actuação administrativa (...)

Tem sido entendimento constante da jurisprudência e da doutrina que determinado acto (no caso acto administrativo-tributário) se encontra devidamente fundamentado (...) se um destinatário normalmente diligente ou razoável - uma pessoa normal - colocado na situação concreta expressada pela declaração fundamentadora e perante o concreto acto (que determinará consoante a sua diversa natureza ou tipo uma maior ou menor exigência da densidade dos elementos de fundamentação) fica em condições de conhecer o itinerário funcional (não psicológico) cognoscitivo e valorativo do autor do acto. Mais se dirá que a fundamentação pode ser expressa ou consistir em mera declaração de concordância de anterior parecer, informação ou proposta, o qual, neste caso, constitui parte integrante do respectivo acto (...)".

37. Tendo presente as exigências de fundamentação dos atos tributários que acabaram de se enunciar e às quais a Requerida está vinculada, cumpre então aferir se, no presente caso, as mesmas foram cumpridas.

38. As liquidações de IVA e juros compensatórios contestadas nos presentes autos foram fundamentadas pela AT no relatório de inspeção tributária, emitido na sequência do procedimento inspetivo de que a Requerente foi alvo, tendo por referência o ano de 2018.

39. Nesse relatório de inspeção tributária, a Requerida enunciou as razões de facto e de Direito que motivaram e justificaram as correções que a mesma ali pretendia realizar (e que concretizou) e que culminaram nos atos de liquidação oficiosa de IVA e juros compensatórios ora contestados.

40. Portanto, ao contrário do defendido pela Requerente, é compreensível para um destinatário normalmente diligente ou razoável, colocado perante aqueles concretos atos de liquidação, que a fundamentação formal dos mesmos teve subjacente o entendimento da AT, oportunamente descrito no seu relatório de inspeção tributária, de que a taxa reduzida de 6% de IVA prevista, conjugadamente, nos artigos 18.º, alínea a), e na verba 2.23, da Lista I anexa ao CIVA, só é aplicável às “*empreitadas de reabilitação urbana*”, realizadas em imóvel sito em ARU e para a qual haja sido previamente aprovada uma ORU.

41. Tanto assim é que a Requerente demonstrou, quer aquando da apresentação da reclamação graciosa oportunamente interposta, quer no presente pedido de pronúncia arbitral, que compreendeu devidamente (ainda que deles discordando) os motivos subjacentes à emissão dos atos tributários ora contestados, já que, em ambos os momentos, procurou refutar, de forma desenvolvida e detalhada, os argumentos apresentados pela AT.

42. Por conseguinte, verifica-se que a AT, em sede de inspeção tributária, deu a conhecer, de forma expressa, clara e congruente, os motivos de facto e de Direito que determinarem a emissão dos atos de liquidação ora impugnados.

43. Se se preferir, foi possível à Requerente compreender, de forma acessível e suficiente, o *iter* cognoscitivo subjacente à tomada de decisão por parte da Requerida, razão pela qual se considera que aqueles atos estão devidamente fundamentados na sua dimensão de validade formal.

44. Saber se as razões invocadas pela AT permitem ou não justificar a legalidade da sua atuação é uma questão que já respeita à validade substancial dos atos, isto é, à apreciação do mérito da decisão, sendo certo que a discordância quanto ao mérito não equivale a um vício de forma por violação do direito procedimental à fundamentação.

45. Em face do exposto julga-se improcedente o vício de falta de fundamentação invocado pela Requerente.

V.IV *Da taxa de tributação aplicável às empreitadas de reabilitação urbana prevista na verba 2.23 da Lista I do CIVA*

46. Através do presente processo, a Requerente pretende sindicatizar a legalidade dos atos de liquidação oficiosa de IVA e juros compensatórios acima referidos, por considerar que os mesmos são ilegais, em resultado de um vício de erro sobre os pressupostos de facto e de Direito, no que respeita à não aplicação da taxa reduzida de IVA prevista na verba 2.23, da Lista I anexa ao CIVA, conjugada com alínea a) do artigo 18.º do Código do IVA, às prestações de serviços de empreitada de reabilitação urbana que realizou.

47. Para tal, argumenta a Requerente, em síntese, que ao abrigo das normas acima citadas, as operações de reabilitação urbana que realizou, em prol dos seus clientes, nas cidades do Porto e Vila do Conde, devem beneficiar da taxa reduzida de 6% de IVA, já que as mesmas foram realizadas em prédios localizados em ARU.

48. Acrescenta a Requerente, tendo em consideração jurisprudência arbitral conhecida, que aquelas normas – ao contrário do que é pugnado pela Requerida – não fazem depender a aplicação da taxa reduzida de IVA da existência de ORU previamente decidida pelos municípios em questão.

49. Por seu turno, a Requerida apresenta uma visão totalmente oposta à da Requerente, arguindo que só se está na presença de empreitadas de reabilitação urbana aquelas que, cumulativamente, sejam realizadas em imóveis localizados em ARU, quando as mesmas decorram de uma ORU pré-existente aprovada por um município.

50. Sem a verificação de ambos os requisitos, considera a Requerida que não se pode considerar uma empreitada de construção como sendo de reabilitação urbana e, como tal, não é possível aplicar àquela operação a taxa reduzida de IVA prevista na verba 2.23, da Lista I anexa ao CIVA.

51. Acrescenta a Requerida que este seu entendimento está devidamente suportado na letra da lei (quer do CIVA, quer do RJRU), na jurisprudência arbitral e no acórdão uniformizador de jurisprudência, proferido pelo STA, em 26.03.2025, no processo n.º 12/24.9BALS.B.

52. Pelo que, conclui a Requerida, limitando-se a agir em conformidade com o princípio da legalidade, os atos de liquidação ora controvertidos deverão ser mantidos na ordem pública.

53. Conforme decorre do acima exposto, a questão essencial a decidir nestes autos gira em torno de saber quando é que se está perante uma “*empreitada de reabilitação urbana*”, nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do artigo 18.º do CIVA, em conjugação com a verba 2.23, da Lista I anexa ao mesmo Código.

54. Afinal, conforme decorre dos articulados e das posições enunciadas pelas partes, estão em causa duas posições divergentes que se encontram, respetivamente, suportadas em diversas decisões arbitrais.

55. Assim, dando como exemplo a decisão arbitral proferida em 16.10.2023, 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.”.

56. Esta decisão, juntamente com outras enunciadas pela Requerente no seu pedido de pronúncia arbitral – nomeadamente as proferidas nos processos n.º 932/2023-T (de 15.07.2024), 947/2023-T (de 27.06.2024), 803/2023-T (de 28.05.2024), 354/2023-T (de 10.11.2023) e 137/2022-T (de 22.07.2022) – dão respaldo ao entendimento professado por aquela.

57. Por outro lado, na decisão arbitral proferida em 12.12.2023, 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.”

58. Esta decisão, juntamente com outras enunciadas pela Requerida na sua resposta –

designadamente, as proferidas nos processos n.º 93/2023-T (de 14.08.2023), 3/2023-T (de 31.07.2023), 295/2022-T (de 01.03.2023), 404/2022-T (de 31.01.2023) – dão suporte à argumentação apresentada por aquela.

59. Acontece que, em face desta diferente interpretação entre julgados a nível da jurisprudência arbitral, por força do previsto no n.º 2 do artigo 25.º do RJAT e do regime legal aplicável ao recurso de uniformização de jurisprudência previsto no artigo 152.º, do Código de Processo dos Tribunais Administrativos, houve lugar ao competente recurso para o STA, dando origem ao já mencionado acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário, datado de 26.03.2025, proferido no processo n.º 12/24.9BALSB, cuja relatora foi a Senhora Conselheira Anabela Ferreira Alves e Russo.

60. Neste acórdão, afirmou o STA o entendimento de que *“o reconhecimento do direito ao benefício fiscal consagrado, conjugadamente, no artigo 18.º, a) do CIVA e na verba 2.23. da Lista I está legalmente dependente de que os bens e serviços que se pretendem tributados à taxa de 6% em sede de IVA sejam prestados no âmbito de uma empreitada de reabilitação urbana e que a qualificação de uma empreitada como empreitada de reabilitação urbana pressupõe a existência prévia de uma Operação de Reabilitação Urbana”*.

61. Acrescentou aquele Tribunal, em tal acórdão, que *“os elementos literal e sistemático apontam decisivamente para um conceito de empreitada de reabilitação urbana que pressupõe a existência simultânea de uma empreitada realizada em Área de Reabilitação Urbana para a qual tenha sido aprovada uma Operação de Reabilitação Urbana. E, conseqüentemente, que o benefício de tributação à taxa de 6%, de bens ou serviços no seu âmbito adquiridos ou prestados, nos termos do artigo 18.º, al. a) do CIVA e da Verba 2.23 da Lista I a este anexa só deve ser reconhecido às empreitadas realizadas naquela Área de Reabilitação Urbana relativamente às quais previamente tenha sido aprovada uma Operação (“Simples” ou “Sistemática”) de Reabilitação Urbana. (...) Interpretação que sai reforçada pelos elementos teleológico e histórico, isto é, pela finalidade, objectivos e valores que através da introdução na ordem jurídica do Regime*

Jurídico da Reabilitação Urbana se visaram concretizar e que o distingue do Geral Regime, isto é, do Jurídico da Edificação e Urbanização”.

62. Nesta linha de pensamento, o STA concluiu em tal acórdão no sentido de que:

“– 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.”.

63. Não se pode também deixar de ter em conta que o Supremo Tribunal de Justiça, no acórdão de 12.05.2016, proferido no processo n.º 982/10.4TBPTL se pronunciou acerca da relevância dos acórdãos de uniformização de jurisprudência, nestes termos:

“1. 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, 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.”.

64. Deste modo, no presente acórdão adere-se, na sua integralidade, aos argumentos professados nesta decisão uniformizadora, reiterando-se a remissão integral quanto aos fundamentos da presente decisão para o teor do mencionado acórdão uniformizador.

65. Isto sem prejuízo de, em face (i) do entendimento que foi sendo professado, durante um largo período de tempo pelos sujeitos passivos de IVA, demais agentes

económicos e estaduais e por alguma doutrina, (ii) da falta de unanimidade existente na jurisprudência conhecida em torno desta matéria e (iii) da inação ou atrasos consideráveis na aprovação de ORUs ser imputável aos municípios competentes...

66. ... se compreender que a expectativa da Requerente (e dos demais sujeitos passivos) na aplicação da taxa reduzida de IVA, prevista na verba 2.23, da Lista I anexa ao CIVA, a empreitadas de reabilitação urbana, realizadas num imóvel localizado em ARU (mas sem ORU aprovada) pudesse ser legítima.

67. E aqui, caso assim se conclua – pela legitimidade da expectativa –, haverá que equacionar se a mesma é ou não merecedora de proteção ao abrigo do princípio da segurança jurídica.

68. Sobre este princípio, há que ter presente que, num outro acórdão do STA, de 18.05.2022, proferido no processo n.º 01670/15.0BELRS, se decidiu que o *“princípio constitucional da segurança jurídica e da protecção da confiança, expresso na não violação de direitos adquiridos ou frustração de expectativas legítimas, sem fundamento bastante, deve ser apreciado, em sede de tutela constitucional, enquanto emanção do princípio do Estado de Direito democrático e como postulados deste princípio vemos surgir as noções de fiabilidade, de clareza, de racionalidade e de transparência face a todos os actos de poder, legislativo, executivo ou judicial, sendo que, em relação a eles o cidadão/ente colectivo deve ver garantida a segurança nas suas disposições pessoais e dos efeitos jurídicos dos seus próprios actos”*.

69. Em particular, e porque está em causa um benefício ou vantagem fiscal conferida pelo legislador (sob a forma de uma taxa de tributação reduzida) aos sujeitos passivos, recorda-se também o pugnado pelo Tribunal Constitucional, no acórdão n.º 309/2018, datado de 07.06.2018, segundo o qual *“[a] atividade prévia desempenhada pelo contribuinte para o gozo do benefício fiscal assume, assim, particular relevância na protecção da confiança. Para aproveitar o benefício “oferecido” pelo Estado, o contribuinte realiza antecipadamente investimentos que implicam custos financeiros, e dos*

quais espera ter retorno. Naturalmente que os contribuintes visam a racionalidade da gestão da sua atividade económica através da minimização dos custos comerciais, industriais, financeiros e fiscais. A sua escolha dependerá dos cálculos do capital a investir e da rentabilidade esperada dos investimentos projetados. Ora, a motivação dessa escolha não pode deixar de levar em consideração o contexto normativo tributário em que os investimentos vão ser realizados”.

70. Ora, no caso dos autos (e, seguramente, em muitos outros casos), os investimentos realizados (e.g. mormente o respetivo custo e rentabilidade) na execução das empreitadas que foram sendo contratualizadas entre a Requerente e os seus clientes tiveram subjacente o pressuposto de que o IVA devido seria liquidado e cobrado à taxa reduzida de 6%.

71. Nesse sentido, em face das conclusões que têm sido alcançadas pelo Tribunal Constitucional em torno do princípio da segurança jurídica e da salvaguarda de direitos adquiridos e/ou legítimas expectativas dos sujeitos passivos, admite-se que o entendimento professado pelo STA no acórdão uniformizador de jurisprudência acima identificado – e que seguimos – suscite discussões adicionais num plano constitucional.

72. Desde logo, tais discussões poderão implicar que se apure em que medida é que o princípio da segurança jurídica que se encontra subjacente à uniformização de jurisprudência ora imposta pelo STA é suscetível de, proporcional e adequadamente, se compatibilizar com a salvaguarda de direitos adquiridos e/ou legítimas expectativas dos sujeitos passivos.

73. Noutra dimensão, tais discussões poderão, eventualmente (e.g. havendo matéria de facto alegada que o justifique), estender-se à apreciação daquele acórdão uniformizador à luz de outros princípios fundacionais e com relevância no Direito Fiscal, designadamente, o princípio da justiça material, previsto no artigo 5.º, n.º 2, da LGT...

74. ...ou as exigências de tipicidade das normas de incidência tributária, ínsitas no princípio da legalidade, consagrado no artigo 103.º, n.º 2, da CRP, e igualmente refletido

no artigo da LGT atrás mencionado.

75. Aqui chegados, e sem necessidade de mais considerações, adere o presente Tribunal Arbitral às conclusões da mencionada jurisprudência que assim foi firmada, no acórdão uniformizador de jurisprudência do STA proferido no processo n.º 12/24.9BALSB, datado de 26.03.2025, sob evocação do desiderato uniformizador decorrente do artigo 8.º, n.º 3, do Código Civil, razão pela qual se julga improcedente o vício de erros sobre os pressupostos de facto e de de Direito invocado pelo Requerente e se declaram legais os atos de liquidação oficiosa de IVA e juros compensatórios aqui contestados e, por conseguinte, também, a decisão de indeferimento expreso da reclamação graciosa oportunamente apresentada pela Requerente.

76. Improcedem assim todos os pedidos da Requerente.

VI. DECISÃO

77. Termos em que se decide neste Tribunal Coletivo:

- a. Julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente, e, em consequência, absolver a Requerida de todos os pedidos, tudo com as devidas e legais consequências, e
- b. Condenar a Requerente no pagamento das custas processuais.

VII. VALOR DO PROCESSO

78. De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 263.375,71 (duzentos e sessenta e três mil, trezentos e setenta e cinco euros e setenta e um cêntimos) por ter sido esse o valor económico dado à

presente ação arbitral e não contestado.

VIII. CUSTAS

79. Nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, as custas são no montante de € 4.896,00 (quatro mil oitocentos e noventa seis euros), a suportar pela Requerente, conforme ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Notifique-se.

Lisboa, 19 de agosto de 2025

Os Árbitros

Carla Castelo Trindade
(Presidente)

Paulo Ferreira Alves
(Adjunto)

Júlio Tormenta
(Adjunto - Relator)