

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 931/2025-T

Tema: IVA – Operações de reabilitação urbana – Taxa reduzida – Art. 18.º, n.º 1, al. c) e verba 2.23 da Lista I do CIVA – Informação Vinculativa – Art. 68.º, n.º 14 da LGT

Sumário

- I.** O ato de liquidação que seja contrário ou desconforme ao enquadramento jurídico indicado em informação vinculativa que tenha sido prestada ao sujeito passivo padece de um vício próprio e autónomo de violação de lei (por força do n.º 14 do artigo 68.º da LGT), que o inquina e torna anulável.
- II.** Estando verificados os pressupostos de uma informação vinculativa dirigida ao contribuinte sobre o enquadramento de operação de reabilitação urbana e os requisitos de aplicação da taxa de 6% ao abrigo da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, incluindo a emissão de certidões pela Câmara Municipal confirmativas dos pressupostos urbanísticos nos termos do RJUR, a subsequente liquidação adicional de IVA pela AT à taxa de 23% infringe o disposto no citado n.º 14 do artigo 68.º da LGT.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros designados para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 7 de janeiro de 2026, Dra. Alexandra Coelho Martins (presidente), Dra. Maria Alexandra Mesquita e Dr. Ricardo Marques Candeias, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., S.A., adiante “Requerente”, com o número de matrícula e de pessoa coletiva..., e sede na Av. ..., n.º..., ...-... ... (...), apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral e de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), com vista à anulação das liquidações adicionais de **Imposto sobre o Valor Acrescentado** (“IVA”) e juros compensatórios inerentes, referentes aos períodos de tributação de **2024**, no **valor global de € 375 826,40** e, bem assim, ao reconhecimento do direito à restituição da quantia paga acrescida de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da Lei Geral Tributária (“LGT”).

É demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante referida por “AT” ou “Requerida”.

Em 27 de outubro de 2025, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite e, de seguida, notificado à AT.

Após nomeação dos árbitros, os mesmos comunicaram, em prazo, a aceitação do encargo. O Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD informou as Partes, por notificação eletrónica registada no sistema de gestão processual em 16 de dezembro de 2025, não tendo sido manifestada oposição.

O Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 7 de janeiro de 2026.

Em 11 de fevereiro de 2026, a Requerida apresentou Resposta e juntou o processo administrativo (“PA”).

Por despacho deste Tribunal Arbitral, de 18 de fevereiro de 2026, foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo e da celeridade, simplificação e informalidade processuais

(artigos 16.º, alínea c) e 29.º, n.º 2 do RJAT), por não haver prova adicional a produzir, nem ter sido suscitada matéria de exceção.

As Partes foram notificadas para, querendo, apresentarem alegações escritas, fixando-se o prazo para prolação da decisão arbitral até à data-limite prevista no artigo 21.º, n.º 1 do RJAT. A Requerente foi notificada para proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente até ao termo do prazo para apresentação de alegações.

Requerente e Requerida apresentaram alegações, respetivamente, em 27 de fevereiro de 2026 e 2 de março de 2026. A Requerida procedeu ainda à junção superveniente da decisão, datada de 16 de março de 2026, proferida no processo arbitral n.º 929/2025-T, referente às mesmas Partes e à mesma matéria, tendo a Requerente exercido o contraditório, por requerimento de 26 de março de 2026, e a Requerida voltado a pronunciar-se por requerimento de 20 de abril de 2026.

POSIÇÃO DA REQUERENTE

A Requerente preconiza que as liquidações de IVA e juros compensatórios que lhe foram efetuadas por aplicação da taxa normal de IVA (23%) a operações que qualificou de empreitadas de reabilitação urbana, violam os princípios constitucionais da boa-fé e da tutela da confiança, por desrespeitarem o conteúdo de informações vinculativas que lhe foram prestadas, sobre o enquadramento legal dessas operações e aplicabilidade da taxa reduzida de IVA (6%).

Segundo a Requerente, das informações vinculativas em referência não se retira que seria pressuposto para a aplicação da taxa reduzida de 6% a existência de uma Operação de Reabilitação Urbana (“ORU”) aprovada para o local, sendo suficiente que a edilidade camarária considerasse que as obras a realizar consubstanciavam uma ORU.

De igual modo, a Requerente entende que não se identifica na letra da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA qualquer pressuposto que exija aprovação de ORU.

Acrescenta que, tendo a AT prestado informação vinculativa no sentido de aplicação da taxa de 6%, não poderia, posteriormente, proceder em sentido diverso, como prevê o artigo 68.º, n.º 14 da LGT e também por força do artigo 57.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), sob pena de violação destas normas e do princípio da boa-fé e da proteção da confiança (v. artigos 59.º da LGT e 266.º, n.º 2 da Constituição). Para este efeito, a Requerente cita jurisprudência do Tribunal Central Administrativo e também arbitral.

O acórdão uniformizador de jurisprudência, de 26 de março de 2025, proferido no processo n.º 012/24.9BALS, que veio consolidar o entendimento no sentido de que a aplicação da taxa reduzida de IVA (6%) em empreitadas de reabilitação urbana, ao abrigo da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, depende da integração da empreitada numa Área de Reabilitação Urbana (“ARU”) com uma ORU formalmente aprovada, foi proferido em momento muito posterior ao dos factos sob apreciação nos presentes autos, devendo sobrepor-se a interpretação prevalecente, ao tempo, por aplicação do citado princípio da boa-fé e da proteção da confiança constitucionalmente consagrado.

Face ao conteúdo da informação vinculativa que lhe foi prestada, a Requerente afirma que interpretou, de boa-fé e com confiança, que as obras de construção civil em causa nos autos beneficiavam da taxa reduzida de IVA de 6%, cuja autoliquidação lhe competia, estando preenchidos todos os requisitos de que dependia a aplicação da taxa reduzida: (i) tratar-se de uma empreitada; (ii) realizada em área de reabilitação urbana; (iii) configurada como uma operação de reabilitação urbana, como tal qualificada pela entidade (município) competente.

Mais aduz que, à data em que foi emitida a informação vinculativa em referência, não era entendimento da AT que uma das condições para aplicação da taxa reduzida de IVA fosse a existência de uma ORU aprovada, como resulta do histórico de outras informações vinculativas emitidas sobre esta matéria que cita a título ilustrativo. Só mais tarde, em 2022, veio a AT a alterar o seu entendimento, com a ficha doutrinária/informação vinculativa referente ao processo n.º 22521, datada de 11 de janeiro de 2022, e informações posteriores.

Conclui que a Requerida está a proceder de forma diversa do sentido que consta da informação vinculativa prestada à Requerente, adotando um novo entendimento, mais exigente, pois naquela não consta a condição de que as certidões emanadas pelo município deviam mencionar que existia uma ORU aprovada, ou que a Requerente devesse estar ciente ou ser conhecedora desse facto, com a consequente violação do princípio constitucional da boa-fé e da tutela da confiança.

No tocante às liquidações de juros compensatórios, defende que não lhe pode ser imputada culpa pelo atraso na liquidação ou entrega do IVA, dada a compreensível dúvida, dificuldade ou divergência razoável de critério quanto à qualificação e enquadramento da situação tributária, citando jurisprudência dos tribunais superiores.

Por fim, argui a ilegalidade procedimental de violação do direito de audição por ter sido incluída nova argumentação no Relatório Final de Inspeção Tributária (“RIT”), após exercício do direito de audição, invocando a ineptidão das certidões da Câmara Municipal de Vila Nova de Gaia, ponto sobre o qual a Requerente não chegou a ser ouvida, não tendo tido a oportunidade de sobre o mesmo se pronunciar.

Conclui pela anulabilidade dos atos tributários, nos termos do artigo 163.º, n.º 1 do Código do Procedimento Administrativo (“CPA”), com fundamento em ilegalidade por erro nos pressupostos, violação do princípio da boa-fé e da tutela da confiança e vício procedimental, e pugna pelo direito a juros indemnizatórios, ao abrigo do artigo 43.º, n.º 1 da LGT, por erro imputável aos serviços da AT.

POSIÇÃO DA REQUERIDA

A Requerida começa por assinalar que o pedido de informação vinculativa apresentado pela Requerente reconhece que apenas se consideraria empreitada de reabilitação urbana, para efeitos de aplicação da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, a realização de uma determinada obra *“numa área territorialmente delimitada que justifica um intervenção integrada, através de uma operação de reabilitação urbana aprovada em instrumento próprio*

ou em plano de pormenor de reabilitação urbana”.

Assim, foi este o pressuposto – o da exigência de ORU previamente aprovada – da informação vinculativa, pois esta manifesta a referência à aprovação de uma ORU (ou de um plano de pormenor de reabilitação urbana), como condição para a aplicação da taxa reduzida. Um destinatário médio, depreende que, para a Requerida, o conceito de “*empreitada de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico*”, importa a prévia aprovação de uma ORU, como reforçado pela conclusão do ponto 17.º da informação vinculativa, segundo o qual não constitui condição suficiente para a aplicação da taxa reduzida de IVA a localização de um prédio em área de reabilitação urbana. A Requerida também salienta que dos pontos 6.º a 12.º da mesma informação se retira que a empreitada de reabilitação urbana, nesta aceção, pressupõe a aprovação (cumulativa) de uma ARU e de uma ORU.

Em relação às certidões emitidas pela Câmara Municipal de Vila Nova de Gaia, a Requerida preconiza que não podem ser entendidas como certidões que comprovam que às obras identificadas deve ser aplicada a taxa de 6%, porquanto aquela entidade não tem competência para tal.

A fundamentação dos Serviços de Inspeção Tributária reside num só argumento, a inexistência de ORU aprovada para a ARU Cidade de Gaia, em linha com a ulterior interpretação do acórdão Uniformizador de Jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, Processo n.º 12/24.9BALSBB, de 26 de março de 2025, e diversa jurisprudência do CAAD, não tendo a Requerente demonstrado a sua existência [da ORU], ónus que sobre si recaía (v. artigo 74.º, n.º 1 da LGT). Desta forma, falta provar o pressuposto legal de aplicação da taxa reduzida. Para a Requerida estamos perante uma condição material e não um mero requisito de natureza formal, a aprovação da ORU não constitui um mero exercício de natureza burocrática. Sem a existência de ORU, isto é, sem o detalhe das intervenções a realizar e das restrições (intervenções a evitar ou mesmo proibidas), pode eventualmente ser atribuído um benefício fiscal a uma intervenção urbanística que não contribua para os objetivos estratégicos da reabilitação urbana ou que a coloque em causa.

Segundo a Requerida, a Requerente circunda a necessidade de preenchimento desse pressuposto legal com a pretensa vinculação da AT ao entendimento vertido numa informação vinculativa onde esta, alegadamente, concluiria pela aplicação da taxa reduzida de IVA, por enquadramento da situação em causa na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código deste imposto. Porém, as liquidações não contrariam o entendimento vertido na informação vinculativa, uma vez que desta se extrai, como condição de aplicação da taxa reduzida de IVA no âmbito da verba 2.23, a prévia aprovação de uma ORU, não se encontrando violado o princípio da proteção da confiança.

Sobre a circunstância de o Município ter emitido certidões com a indicação de que as operações consubstanciavam uma ORU, a Requerida põe em causa o seu valor probatório como documento autêntico (v. artigos 371.º, n.º 1 e 369.º, n.º 1 do Código Civil), entendendo que aquela entidade não tem competência em razão da matéria para determinar a taxa de imposto aplicável, residindo tal competência na AT, nos termos do artigo 2.º da Lei Orgânica aprovada pelo Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro. Mais refere que são os Serviços de Inspeção da Direção de Finanças do Porto que territorialmente são competentes para aferir da realidade tributária subjacente (v. artigos 2.º, n.º 1 e 6.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira – “RCPITA”).

Assim, a falta de preenchimento do pressuposto da ORU aprovada para a ARU Cidade de Gaia determina a aplicação da taxa normal, independentemente das certidões emitidas pelo Município e da constatação (errónea) nas mesmas de que “*as obras a realizar constituem uma operação de reabilitação urbana*” (v. artigo 372.º do Código Civil). Mais refere que, de acordo com o disposto no artigo 36.º, n.º 4 da LGT, a qualificação do negócio jurídico efetuada pelas partes, mesmo em documento autêntico, não vincula a administração tributária.

No que concerne à violação do princípio da participação, a Requerida destaca que, quando a notificação do projeto de RIT, os Serviços de Inspeção Tributária já haviam reunido prova esclarecedora de que não existia ORU aprovada para a ARU em causa, sendo que as

certidões juntas não constituem documento idóneo a abalar a prova até então reunida, mantendo-se a argumentação do projeto de decisão. Assim, a concessão de novo direito de audição constituiria um ato inútil. Mesmo que se entendesse que deveria ter sido concedido novo direito de audição, a sua omissão não é suscetível de produzir efeito anulatório pretendido sobre as liquidações, nos termos das alíneas a) e b) do n.º 5 do artigo 164.º do CPA (que consagra o princípio do aproveitamento do ato), *ex vi* alínea d) do artigo 2.º do CPPT.

Em relação ao pedido de juros indemnizatórios, sustenta não serem devidos por não ter sido entregue tributo além do legalmente devido. Conclui pela improcedência do pedido, por não provado.

II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria para conhecer do pedido de declaração de ilegalidade e anulação dos atos de liquidação adicional de IVA e juros compensatórios, que constituem o objeto da ação arbitral, por enquadramento no âmbito da apreciação da legalidade de “*atos de liquidação de tributos*”, nos termos previstos nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a); 5.º, n.ºs 1 e 3; e 11.º, n.º 8, todos do RJAT.

A competência deste Tribunal Arbitral estende-se, ainda, ao pedido dependente de juros indemnizatórios, previsto nos artigos 43.º da Lei Geral Tributária (“LGT”) e 61.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”).

Com efeito, o processo de impugnação judicial abrange a possibilidade de condenação no pagamento de juros indemnizatórios e até é, em princípio, o meio processual adequado para formular tal pedido, o que se justifica por evidentes razões de economia processual, pois o direito a esses juros depende do que se decidir sobre a legalidade ou ilegalidade do ato de liquidação, configurando um pedido acessório da anulação deste.

A ação arbitral visa reforçar a tutela dos direitos dos contribuintes e constitui um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial (v. artigo 124.º, n.ºs 2 e 3, da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril), pelo que se é no processo arbitral que vai ser discutida a legalidade da liquidação (por opção do contribuinte), também neste se pode apreciar o pedido de juros indemnizatórios, como aliás prevê o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se regularmente representadas (v. 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).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo de 90 dias, previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, conjugado com o artigo 102.º, n.º 1, alínea a), do CPPT, contado do prazo limite para pagamento voluntário dos atos de liquidação vertentes, fixado em 25 de setembro de 2025, tendo a ação arbitral dado entrada em 23 de outubro de 2025.

Não foram identificadas nulidades ou questões que obstem ao conhecimento do mérito.

III. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

1. FACTOS PROVADOS

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos:

A. **A A..., S.A.**, aqui Requerente, dedica-se à construção de edifícios e à promoção imobiliária. Tem por objeto social “*Empreendimentos imobiliários, compra e venda de imóveis para revenda dos adquiridos para esse fim, locação e gestão de propriedades ou direitos imobiliários, urbanização e loteamento de terrenos, bem como a construção de prédios urbanos*”, correspondente ao CAE principal 68100

(compra e venda de bens imobiliários) e CAE secundário 41200 (construção de edifícios – residenciais e não residenciais) – cf. Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”) constante do PA.

- B.** A Requerente está enquadrada no cadastro da AT como sujeito passivo de IVA “misto”, *i.e.*, inscrito para a prática de operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem esse direito, com afetação real de todos os bens, em regime normal de periodicidade trimestral entre 2019 e 2022 e mensal a partir de 1 de janeiro de 2023 – cf. RIT.
- C.** A Requerente apresentou um pedido de informação vinculativa, em 6 de dezembro de 2020, sobre a *“possibilidade de aplicação da taxa reduzida de IVA, a que se refere a verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, a uma empreitada de reabilitação urbana”*, visando as empreitadas de construção dos edifícios “...” nos lotes ..., ... e ... (artigos matriciais U-..., U-... e U-...), localizados numa área de reabilitação urbana, em Vila Nova de Gaia, na Rua ...– cf. documentos 23 a 25 juntos pela Requerente e RIT.
- D.** Na proposta de enquadramento tributário que a Requerente fez constar do pedido de informação vinculativa é referido o seguinte – cf. documento 23 junto pela Requerente:

“17º

Da conjugação dos conceitos de empreitada e de reabilitação urbana temos que, para efeitos de aplicação da verba 2.23 da tabela I anexa ao CIVA, entende-se por empreitada de reabilitação urbana:

- i. a realização de uma determinada obra de construção, reconstrução, ampliação, alteração, conservação ou demolição;*
- ii. numa área territorialmente delimitada que justifica uma intervenção integrada, através de uma operação de reabilitação urbana aprovada em instrumento próprio ou em plano de pormenor de reabilitação urbana, isto é, numa área integrada numa zona de reabilitação urbana.*

18º

Assim sendo, entende a Requerente que a situação controvertida se enquadra na verba 2.23, uma vez que pretende realizar uma obra de construção de edifício num imóvel integrado numa zona de reabilitação urbana.”

- E. A esta questão a informação vinculativa n.º 19317 respondeu, por despacho de 29 de dezembro de 2020, da Diretora de Serviços do IVA, por subdelegação, nos seguintes termos – cf. documentos 23 a 25 juntos pela Requerente e RIT:

“I – MOTIVOS DO PEDIDO

1. Conforme consta no Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes, a requerente é um sujeito passivo misto (realiza simultaneamente operações que conferem o direito à dedução e operações que não conferem o direito à dedução) utilizando, para o efeito, o método de afetação real de todos os bens e serviços, nos termos do art.º 23º do CIVA. Encontra-se enquadrada em IV, no regime normal de periodicidade trimestral, com a atividade principal de “Compra e Venda de Bens Imobiliário” CAE-68100 e como atividade secundária “A Construção de Edifícios (Residenciais e não Residenciais)” CAE-41200, vem expor e questionar o seguinte:

1.1 No âmbito da sua atividade adquiriu os seguintes prédios urbanos:

- (1) ..., lote ..., União de freguesias de ... e ..., concelho de Vila Nova de Gaia, inscrito na matriz predial..., sob o artigo n.º ...;*
- (2) ..., lote ..., União de freguesias de ... e..., concelho de Vila Nova de Gaia, inscrito na matriz predial ..., sob o artigo n.º ...;*
- (3) ..., lote ..., União de freguesias ... e ..., concelho de Vila Nova de Gaia, inscrito na matriz predial..., sob o artigo n.º*

1.2 Os lotes adquiridos pela requerente estão situados numa área de reabilitação urbana do concelho de Vila Nova de Gaia e pretende realizar empreitadas de construção de edifícios nos referidos imóveis, destinando o seu uso à habitação multidisciplinar.

1.3 Vem questionar se às empreitadas de construção urbana a realizar nos referidos lotes, localizados numa área de reabilitação urbana, é aplicável a taxa reduzida de IVA (6%)

II- ENQUADRAMENTO LEGAL

2. De acordo com o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IVA (CIVA) estão sujeitas à taxa reduzida do imposto as importações e transmissões de bens e as prestações de serviços constantes da lista I anexa ao citado Código.

3. *Conforme o disposto na verba 2.23 da lista I anexa ao CIVA, estão sujeitas à aplicação da taxa reduzida, a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do mesmo Código, as “(e)mpreitadas de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico, realizadas em imóveis ou em espaços públicos localizados em áreas de reabilitação urbana (áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística, zonas de intervenção das sociedades de reabilitação urbana e outras) delimitadas nos termos legais, ou no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional”.*

4. *Como se pode constatar, a mencionada verba coloca algumas condições para que a taxa reduzida possa ser aplicável [à]s operações que nela pretendam enquadramento.*

5. *A verba exige, assim, que a operação consubstancie:*

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

6. *O Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro, estabelece o “Regime jurídico da reabilitação urbana”.*

7. *De acordo com excerto do respetivo preambulo, o 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 efetuar no interior da respetiva área de reabilitação urbana.*

8. *Conforme o disposto no artigo 2.º deste regime, dedicado às definições, entende-se por:*

- *«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 - Cf. Alínea b);*
- *«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 - Cf. Alínea j);

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

9. Por sua vez, o artigo 7.º, n.º 1 determina que 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.

10. A operação de reabilitação urbana deve obedecer ao disposto no artigo 17.º do regime se desenvolvida através de instrumento próprio ou ao artigo 18.º e seguintes se desenvolvida através de plano de pormenor de reabilitação urbana.

11. Em qualquer dos casos, a sua aprovação deve conter:

a) A definição do tipo de operação de reabilitação urbana; e

b) A estratégia de reabilitação urbana ou o programa estratégico de reabilitação urbana, consoante a operação de reabilitação urbana seja simples ou sistemática.

12. Tratando-se de plano de pormenor de reabilitação urbana, este obedece ao disposto nos artigos 101.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 80/2015, de 14 de maio (que aprova a revisão do regime jurídico dos instrumentos de gestão territorial), por força do n.º 1 do artigo 21.º do regime jurídico da reabilitação urbana.

13. Outra das condições impostas pela verba 2.23 refere-se ao facto de as obras serem efetuadas na modalidade de empreitada.

14. O conceito de empreitada encontra-se previsto no art.º 1207.º do Código Civil, isto é: "o contrato em que uma das partes se obriga em relação à outra a realizar certa obra, mediante um preço", entendendo-se por "obra" todo o trabalho de construção, reconstrução, ampliação, alteração, reparação, conservação, reabilitação, limpeza, restauro e demolição de bens imóveis. Para que haja um contrato de empreitada é essencial, portanto, que o mesmo tenha por objeto a realização de uma obra, feita segundo determinadas condições, por um preço previamente estipulado, um trabalho ajustado globalmente e não consoante o trabalho diário.

15. Sendo o contrato de empreitada a única modalidade contratual prevista na referida verba, a aquisição de materiais para a aplicação na obra por parte do empreiteiro ou quaisquer custos relativos a projetos, honorários, fiscalização entre outros, não expressamente previstos no respetivo contrato de empreitada, devem ser tributados à taxa normal.

16. O recurso a mais de uma contratação para as obras a realizar nos imóveis não impede que seja aplicada a cada uma delas a taxa reduzida de IVA, ao abrigo da verba 2.23, desde

que as referidas contratações sejam qualificadas como empreitadas de reabilitação urbana.

17. Do exposto resulta que a localização de um prédio em área de reabilitação urbana não constitui condição suficiente para se afirmar que as operações sobre ele efetuadas se subsumem no conceito de reabilitação urbana constante do respetivo regime jurídico e, conseqüentemente, possa beneficiar da aplicação da taxa reduzida do imposto (enquanto não se verificarem os restantes condicionalismos previstos na verba 2.23 da lista I anexa ao CIVA, já referidos no ponto 5).

18. Não competindo à AT definir o conceito de reabilitação urbana ou reconhecer a existência de uma operação de reabilitação urbana, sempre que a entidade competente para o efeito (por princípio, o correspondente Município), comprove/considere que a operação se integra em área de reabilitação urbana e ainda que consubstancia uma operação de reabilitação urbana, ser-lhe-á, verificados que sejam os restantes condicionalismos (nomeadamente tratar-se de empreitada) aplicável a taxa reduzida do imposto, a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IVA.”

- F.** A Requerente também formulou e apresentou pedidos de informação vinculativa para pronúncia da AT sobre a mesma matéria, em:
- 5 de agosto de 2021, a respeito da construção do lote ... (artigo matricial ...), localizado em Vila Nova de Gaia na mesma Rua ..., pedido a que foi atribuído o n.º..., e
 - 30 de março de 2021, com referência à construção do lote ... (artigo matricial..., edifício “...”) localizado em Vila Nova de Gaia, no lugar ..., Rua ... (...) e Rua ..., pedido a que foi atribuído o n.º ...
 - cf. documentos 26 a 29 juntos pela Requerente e RIT.
- G.** Estes pedidos foram arquivados pela AT, “*por a mesma questão já ter sido objeto de resposta no âmbito do pedido n.º ...*”, sendo que a resposta ao pedido n.º ... se encontra transcrita no ponto D *supra* – cf. documentos 26 a 29 juntos pela Requerente e RIT.
- H.** Nas aquisições de serviços de construção civil efetuadas aos fornecedores B..., S.A. e C..., LDA. no decurso do ano 2024, no valor total de € 2 131 970,32, referentes à construção dos edifícios “...” (lote ...) e “...” (lote ...), a Requerente autoliquidou o IVA ao abrigo do regime de inversão do sujeito passivo previsto no artigo 2.º, n.º

- 1, alínea j) do Código do IVA. Aplicou a taxa reduzida de 6%, por entender que estas operações estavam enquadradas no artigo 18.º, n.º 1, alínea a) do Código do IVA e na verba 2.23 da Lista I anexa ao mesmo, qualificando-se como empreitadas de reabilitação urbana realizadas numa área de reabilitação urbana (“ARU”) – cf. RIT.
- I.** Os serviços de construção civil em apreço – dos edifícios “...” (lote ...) e “...” (lote 9) – foram prestados no quadro de contratos de empreitada celebrados entre a Requerente e as referidas sociedades B..., S.A. e C..., LDA. – cf. documentos 30 e 31 juntos pela Requerente e RIT.
- J.** Os referidos edifícios – “...” (lote...) e “...” (lote ...) – localizam-se na ARU Cidade de Gaia – cf. documentos 32 e 36 juntos pela Requerente e RIT – e enquadram-se no Plano de Ação de Regeneração Urbana – cf. documentos 33, 34, 35, 37 e 38 juntos pela Requerente.
- K.** Em 2024, com referência à ARU Cidade de Gaia e à área em que estão implantados os edifícios – “...” (lote ...) e “...” (lote ...), não se encontrava aprovada uma Operação de Reabilitação Urbana (“ORU”). Só em 11 de setembro de 2025 foi aprovada pela assembleia municipal a ORU simples da ARU Cidade de Gaia, conforme consta do Aviso n.º 24255/2025/2, publicado no Diário da República n.º 189/2025, Série II, de 1 de outubro de 2025 – cf. RIT e consulta ao portal da habitação <https://www.portaldahabitacao.pt/consulte-as-arua>.
- L.** Para a empreitada de construção do edifício “...”, não foi efetuado pedido de informação vinculativa, dado tratar-se da mesma matéria, da construção do edifício se localizar na mesma área de reabilitação urbana e de a AT ter remetido a resposta a pedidos similares para a informação do pedido n.º ..., acima identificada (pontos F e G supra) – cf. documentos 26 a 29 juntos pela Requerente e RIT.
- M.** Em 17 de maio de 2021, a Câmara Municipal de Vila Nova de Gaia emitiu certidão, assinada pela Diretora Municipal de Urbanismo e Ambiente à data, ..., relativa ao edifício...” (lote ...) acima identificado, que atesta que *“o prédio onde se pretendem executar as obras de reabilitação, registadas no âmbito do processo n.º CP .../21,*

se encontra localizado em área de reabilitação urbana — ARU Cidade de Gaia, sito na Lugar..., Rua ... (...) e Rua ..., lote ..., da União de Freguesias... e..., correspondente ao artigo matricial ... e encontra-se descrito na ... Conservatória do Registo Predial de Vila Nova de Gaia sob o n.º ..., para efeitos da aplicação do IVA à taxa reduzida de 6% prevista na verba 2.23 da lista I anexa ao Código do IVA, por via da al. a) do n.º 1 do artigo 18.º” e, bem assim, que “as obras a realizar, constituem uma operação de reabilitação urbana, ao abrigo do disposto na al. j) do art.º 2.º do Regime Jurídico de Reabilitação Urbana.” – cf. documento 32 junto pela Requerente e RIT.

- N.** Em 14 de julho de 2023, a Câmara Municipal de Vila Nova de Gaia emitiu certidão, assinada pela Diretora Municipal de Urbanismo à data, ..., relativa ao edifício “...” (lote ...) acima identificado, que atesta que “o prédio onde se pretendem executar as obras de reabilitação, registadas no âmbito do processo n.º CP .../23, se encontra encontra localizado em área de reabilitação urbana — ARU Cidade de Gaia, sito na Rua ..., Lote ..., da União de Freguesias ... e ..., correspondente ao artigo matricial ... e encontra-se descrito na ... Conservatória do Registo Predial de Vila Nova de Gaia sob o n.º..., para efeitos da aplicação do IVA à taxa reduzida de 6% prevista na verba 2.23 da lista I anexa ao Código do IVA, por via da al. a) do n.º1 do artigo 18.º” e, ainda, que “as obras a realizar, constituem uma operação de reabilitação urbana, ao abrigo do disposto na al. j) do art.º 2.º do Regime Jurídico de Reabilitação Urbana.” – cf. documento 36 junto pela Requerente e RIT.
- O.** De acordo com diversas fichas doutrinárias/informações vinculativas da AT anonimizadas e publicitadas, a aplicação da taxa reduzida de 6% ao abrigo da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA implica a realização de uma empreitada de reabilitação urbana efetuada nos termos do Regime Jurídico da Reabilitação Urbana (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro), localizada numa área de reabilitação urbana delimitada nos termos legais. Em geral, estas orientações administrativas preconizam a obtenção de certidão camarária que comprove que a operação urbanística é enquadrável como “reabilitação urbana” e que o imóvel está

situado em ARU – cf. processo n.º 13887, com despacho de 18-07-2018; processo n.º 13835, com despacho de 26-07-2018; processo n.º 13957, com despacho de 03-08-2018; processo n.º 14610, com despacho de 28-12-2018; processo n.º 17858, com despacho de 24/06/2020; processo n.º 22521, com despacho de 11-01-2021 - v. https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/despesa/civa/Pages/Por_verba.aspx.

- P.** Já em 2018 existiam fichas doutrinárias originadas em informações vinculativas que incluíam a referência expressa à exigência de uma operação de reabilitação urbana, cumulativa à ARU, como requisito de aplicação da taxa reduzida de IVA prevista na verba 2.23 em apreço – cf. processo n.º 13835, com despacho de 26-07-2018.
- Q.** Em 15 de abril de 2025, os Serviços de Inspeção Tributária (SIT), da Direção de Finanças do Porto, iniciaram um procedimento de inspeção interno, de âmbito parcial, ao IVA da Requerente, referente ao ano 2024, ao abrigo da ordem de serviço OI2025..., para verificação da aplicação da taxa reduzida – cf. RIT.
- R.** No âmbito deste procedimento inspetivo, os serviços da Requerida concluíram por irregularidades em IVA, por ter sido aplicada a taxa reduzida (6%) em obras de reabilitação urbana, ao invés da taxa normal de 23%, com imposto em falta pela diferença de taxa, no montante de € 362 434,94 – cf. RIT.
- S.** A Requerente foi notificada do Projeto de Relatório de Inspeção Tributária (“PRIT”), para efeitos do exercício do direito de audição, que apresentou em 25 de junho de 2025 – cf. RIT.
- T.** Posteriormente, a Requerente foi notificada do Relatório Final (“RIT”), que manteve a proposta de correções de IVA, convertendo-a em definitiva – cf. RIT.
- U.** Como fundamento das correções de IVA em discussão nestes autos, refere o RIT, em síntese, que não se encontram reunidas as condições para a aplicação da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA e, em consequência, da taxa reduzida. Para tanto invoca-se aí o seguinte:

“B. IVA – Taxa aplicável na autoliquidação

A segunda questão a analisar prende-se com o enquadramento jurídico-tributário da obra relativamente à aplicação da taxa reduzida prevista na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA.

*Sobre esta matéria, o SP apresentou - em 2020.12.06 - Pedido de Informação Vinculativa (PIV n.º 19317) relativo à construção de edifícios nos **lotes...**, ... e ... [artigos U-..., U-... e U-...] todos localizados em V. N. Gaia, na Rua*

*Igualmente, apresentou PIV's relativo(s) à construção do(s) **lote ...** [artigo...] localizado na mesma Rua ... e **lote ...** [artigo ...] (também) localizado em V. N. de Gaia, no lugar de ..., Rua ...(...) e Rua ... que a AT arquivou por a mesma questão ter já sido objeto de resposta no âmbito do pedido n.º*

Reproduzindo parte da informação vinculativa n.º 19317 - emitida a pedido do SP - com o assunto "Reabilitação Urbana – Art. 18.º Taxas de Imposto", que teve despacho da Diretora de Serviços do IVA em 2020.12.29:

[...]¹

Em síntese, deste enquadramento jurídico-tributário (notificado ao SP) - relativamente à aplicação da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA -, resulta que só beneficiam da taxa reduzida - 6% - as empreitadas de reabilitação urbana realizadas em ARU (Área de Reabilitação Urbana) para a qual esteja previamente aprovada uma ORU (Operação de Reabilitação Urbana).

Regressando ao caso em análise, a primeira condição para a aplicação da taxa reduzida é a existência de uma empreitada.

Em 2025.05.13 o SP apresentou cópias dos seguintes (5) contratos celebrados com a relacionada B... que permitem concluir pela validação da primeira condição para aplicação da verba 2.23:

- i. Contrato n.º ... assinado no dia 2021.08.16 (c/ a relacionada B...) relativo à empreitada denominada "...-Lote ...", sita na Rua ..., Vila Nova de Gaia (...) no local a que corresponde a localização do prédio ...-U-...;*
- ii. Contrato n.º ... assinado no dia 2023.08.01 (c/ a relacionada B...) relativo à empreitada denominada "...-Lote ...", sita na Rua ..., Vila Nova de Gaia (Mafamude) no local a que corresponde a localização do prédio ...-U-... .*

¹ O teor desta informação vinculativa n.º 19317 está reproduzido no facto D *supra*.

No que concerne à segunda condição - empreitadas realizadas em imóveis ou espaços públicos localizados em área de reabilitação urbana delimitada nos termos legais - a A... apresentou os seguintes documentos emitidos pela Câmara Municipal de Gaia:

i. Certidão(ões) camarária(s) (Anexo 1), que, nomeadamente, refere(m):

- ◆ Lote ... - «...o prédio onde se pretendem executar as obras de reabilitação, registadas no âmbito do processo n.º CP .../21, se encontra localizado em área de reabilitação urbana – **ARU Cidade de Gaia**, sito no ..., Rua ... (...) e Rua ..., lote ..., da União de Freguesias de ... e ..., correspondente ao artigo matricial» [emitida em 2021.05.17].
- ◆ Lote ... - «...o prédio onde se pretendem executar as obras de reabilitação, registadas no âmbito do processo n.º CP .../23, se encontra localizado em área de reabilitação urbana – **ARU Cidade de Gaia**, sito no ..., Rua..., Lote ..., da União de Freguesias de ... e ..., correspondente ao artigo matricial» [emitida em 2023.07.14].

ii. Certidão(ões) do(s) parecer(es) de enquadramento no Plano de Ação de Regeneração Urbana (Anexo 2), em cujo ponto 7 (Indicação Benefícios fiscais incidentes na área da operação: ARU ‘Cidade de Gaia’) é aludido:

IVA	BENEFÍCIO	ÂMBITO E APLICAÇÃO	CONDIÇÃO	ENQUADRAMENTO LEGAL
	Taxa a 6%	Empreitadas de reabilitação urbana realizadas em imóveis ou em espaços públicos localizados em ARU	- Empreitadas tal como definidas no RJRU - Realização de contrato de empreitada entre empreiteiro e dono de obra	- Artigo 18º do Código do IVA, Lista I, verba 2.23, anexa ao CIVA

Porém, da consulta ao Portal da Habitação verifica-se que a ORU relativa à delimitação da ARU da Cidade de Gaia, ainda não foi aprovada, importando destacar a seguinte informação extraída dos documentos “Relatório” relacionados com a delimitação da ARU da Cidade de Gaia:

- Em 2020 – primeira publicação – Aviso n.º 7435/2020 – Diário da República n.º 88/2020, Série II, de 6/maio;
- Em 2023 – da delimitação – Aviso n.º 7412/2023 – Diário da República n.º 71/2023, Série II, de 11/abril.

E, é competência própria da AT atestar se determinada empreitada reúne, ou não, os requisitos de facto e de direito para que lhe seja aplicada a taxa reduzida - 6% - prevista na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA.

Assim, apesar de as ditas certidões (parecer) camarárias aludirem à verba 2.23 da lista I anexa ao CIVA, estas não podem (nem devem) ser entendidas como constituindo certidões em que a Câmara Municipal de Vila Nova de Gaia atesta que às obras identificadas deve ser aplicada a taxa de 6% prevista na referida verba 2.23, porquanto a Câmara Municipal não tem competência própria para o atestar.

Assim, conclui-se que à data dos factos em análise - 2024 - não estão reunidos os requisitos para aplicação da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA às referidas construções, pelo que as respetivas empreitadas se encontram sujeitas à taxa normal de imposto - 23% - prevista no CIVA, artigo 18.º, n.º 1, alínea c).

Em face de todo o exposto, nas operações que lhe foram faturadas [ver quadros 11 e 12] no total de € 2.131.970,32, respeitantes às referidas empreitadas de construção dos edifícios “...” (lote ...) e “...” (lote ...), o SP deveria [por força do disposto no CIVA, art.º 2.º, n.º 1, al. j] ter autoliquidado IVA à taxa normal - 23% - cf. CIVA, art. 18.º, n.º 1, al. c).

Em síntese, por aplicação da taxa normal - 23% - sobre as operações identificadas nos quadros 11 e 12 atrás produzidos, as quais respeitam integralmente às já referidas empreitadas de construção dos edifícios “...” (lote ...) e “...” (lote ...), apura-se imposto em falta no valor total de € 362.434,94 [...]

X. Direito de Audição

[...]

◆ Análise do Direito de Audição

Analisando a posição expressa pelo sujeito passivo há que referir que, em sede do PIV atrás transcrito (pontos 6 a 12), discorrendo sobre o enquadramento conceptual contido no Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro, conclui (no seu ponto 17) «a localização de um prédio em área de reabilitação urbana não constitui condição suficiente para se afirmar que as operações sobre ele efetuadas se subsumem no conceito de reabilitação urbana constante do respetivo regime jurídico e, conseqüentemente, possa beneficiar da aplicação da taxa reduzida do imposto (enquanto não se verificarem os restantes condicionalismos previstos na verba 2.23 da lista I anexa ao CIVA, já referidos no ponto 5).»

*E, no ponto 18 acrescenta que: «Não competindo à AT definir o conceito de reabilitação urbana ou reconhecer a existência de uma operação de reabilitação urbana, sempre que a entidade competente para o efeito (por princípio, o correspondente Município), **comprove/considere que a operação se integra em área de reabilitação urbana e ainda que consubstancia uma operação de reabilitação urbana**, ser-lhe-á, verificados que sejam os restantes condicionalismos (nomeadamente tratar-se de empreitada) aplicável a taxa reduzida do imposto, a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IVA.» [sublinhados nossos].*

*Ora, não obstante a(s) certidão(ões) camarária(s) conterem a afirmação de que «as obras a realizar constituem uma operação de reabilitação urbana, ao abrigo do disposto na al. j) do art.º 2.º do Regime Jurídico da Reabilitação Urbana (RJRU)», a(s) mesma(s) carece(m) de base legal, porquanto a referida alínea define o conceito de **intervenção de reabilitação urbana**, enquanto o conceito de **operação de reabilitação urbana** está definido na alínea h) do mesmo artigo.*

*Em conformidade, as referidas certidões somente referem que as operações urbanísticas em causa consubstanciam [nos termos da al. j) do referido artigo] uma **intervenção de reabilitação urbana** e não uma **operação de reabilitação urbana**.*

A AT, nos atos inspetivos realizados, limitou-se a seguir o entendimento emanado da informação vinculativa n.º 19317 notificada (em 2020.12.30) ao SP e a verificar a reunião dos pressupostos para aplicação da verba 2.23 da lista I anexa ao CIVA, concluindo que os mesmos não estão verificados.

*Porquanto, para aquela área de reabilitação urbana - **ARU da Cidade de Gaia** – **inexiste qualquer operação de reabilitação urbana (simples ou sistemática) aprovada**.*

Por todo o exposto, não foi aportada matéria suscetível de alterar as conclusões do Projeto de Relatório, mantendo-se as correções apuradas conforme capítulo V, notificadas ao SP.”

- V. Na sequência do mencionado procedimento inspetivo, foram emitidos à Requerente os seguintes atos tributários de liquidação de IVA e juros compensatórios, reportados ao ano 2024, com data-limite de pagamento de 25 de setembro de 2025 – cf. documentos 1 a 22 juntos pela Requerente:

Período	Tipo	Liquidação	Valor (€)
2024.01	IVA	2025 ...	105 757,81

2024.01	JC	2025 ...	5 435,66
2024.02	IVA	2025 ...	18 902,60
2024.02	JC	2025 ...	905,25
2024.03	IVA	2025 ...	25 542,79
2024.03	JC	2025 ...	1 136,47
2024.04	IVA	2025...	25 691,06
2024.04	JC	2025 ...	1 061,42
2024.05	IVA	2025 ...	25 323,99
2024.05	JC	2025 ...	963,00
2024.06	IVA	2025 ...	34 199,89
2024.06	JC	2025 ...	1 068,16
2024.07	IVA	2025...	20 417,58
2024.07	JC	2025...	637,69
2024.09	IVA	2025 ...	34 392,55
2024.09	JC	2025 ...	844,26
2024.10	IVA	2025...	33 010,39
2024.10	JC	2025 ...	698,19
2024.11	IVA	2025...	23 401,28
2024.11	JC	2025 ...	412,88
2024.12	IVA	2025...	15 795,00
2024.12	JC	2025 ...	228,48
TOTAL			375 826,40

- W.** A Requerente procedeu ao pagamento ao Estado das quantias liquidadas de IVA e juros compensatórios, no valor global de € 375 826,40, em 24 de setembro de 2025 – cf. Documentos 39 a 57.
- X.** Em discordância das liquidações adicionais de IVA e de juros compensatórios referentes ao ano de 2024, a Requerente apresentou no CAAD, em 23 de outubro de 2025, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral e de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo – cf. registo de entrada do pedido de pronúncia arbitral (“ppa”) no SGP do CAAD.

2. FACTOS NÃO PROVADOS

Não se provou que só em 2022 a AT tenha passado a incluir a exigência adicional de ORU nas Informações Vinculativas relativas à aplicação da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, demonstrando-se, ao contrário, que em Informações Vinculativas de 2018 publicitadas no Portal das Finanças já constava esse requisito.

Com relevo para a decisão não existem outros factos alegados que devam considerar-se não provados.

3. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2, do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT, não tendo o Tribunal que se pronunciar sobre todas as alegações das Partes, apenas sobre as questões de facto necessárias para a decisão.

No que se refere aos factos provados, a convicção dos árbitros fundou-se na análise crítica da prova documental junta aos autos pelas Partes, conforme *supra* referenciado em relação a cada facto julgado assente.

Não se deram como provadas (nem não provadas) as alegações feitas pelas Partes e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada, nomeadamente em relação à projeção e efeitos das certidões camarárias.

IV. DO DIREITO

1. QUESTÕES A DECIDIR

A questão central a decidir nesta ação prende-se com a violação do disposto no artigo 68.º, n.º 14 da LGT, que determina que a administração tributária não pode proceder em sentido diverso do de uma informação vinculativa prestada, e com a violação do princípio da proteção da confiança.

Suscita-se, ainda, a ilegalidade das liquidações adicionais impugnadas com fundamento na preterição do direito de audição em relação a um alegado novo argumento utilizado no Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”), na medida em que o seu conhecimento não fique prejudicado pela solução dada à questão precedente.

Por fim, importa apreciar a matéria dos juros compensatórios e do direito a juros indemnizatórios.

2. RAZÃO DE ORDEM: SOBRE A APLICABILIDADE EM ABSTRATO DA VERBA 2.23 DA LISTA I ANEXA AO CÓDIGO DO IVA

Resulta da matéria provada, não sendo sequer um facto controvertido, que a ARU Cidade de Gaia, à data dos factos [2024], não tinha qualquer ORU aprovada. Assim, as empreitadas de reabilitação levadas a efeito nos edifícios da Requerente “...” (lote ...) e “...”, localizados na referida ARU Cidade de Gaia, não reúnem as condições materiais necessárias para enquadramento na referida verba 2.23.

De notar que está em causa a verba 2.23 na redação anterior à introduzida pela Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro, nos termos consagrados no n.º 9 do artigo 50.º da norma transitória aí prevista, que exclui da aplicação da lei nova as operações urbanísticas submetidas junto da Câmara Municipal territorialmente competente, antes da entrada em vigor da mencionada Lei, que ocorreu em 7 de outubro de 2023.

Na situação vertente, os processos referentes aos dois edifícios (... lote ... e “...” lote ...) remontam, respetivamente, a 2021 e a 2023 (antes de julho de 2023), como atesta a

matéria de facto fixada nos pontos M e N do probatório. Nestes termos, a situação dos autos é regida pela anterior versão da verba 2.23 da lista de bens e serviços sujeitos a taxa reduzida, que dispõe o seguinte:

“2.23 - Empreitadas de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico, realizadas em imóveis ou em espaços públicos localizados em áreas de reabilitação urbana (áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística, zonas de intervenção das sociedades de reabilitação urbana e outras) delimitadas nos termos legais, ou no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional.”

Na perspetiva dos pressupostos materiais de acesso ao benefício da taxa reduzida de IVA, a situação concreta não alcança o seu preenchimento, atento o teor da verba 2.23 *supra* transcrita, que recorta a sua previsão nos conceitos de “empreitadas de reabilitação urbana”, tal como definida em diploma específico, e de localização em “áreas de reabilitação urbana delimitadas nos termos legais”.

Isto porque a remissão do texto legal [da verba 2.23] para a legislação específica que regula esta matéria [da reabilitação urbana] não pode deixar de ser interpretada como reportada ao Regime Jurídico da Reabilitação Urbana (“RJRU”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro, cujo artigo 7.º, sob a epígrafe de “Áreas de reabilitação urbana”, dispõe, no seu n.º 1 que “[a] reabilitação urbana em áreas de reabilitação urbana é promovida pelos municípios, resultando da aprovação:

- a) *Da delimitação de áreas de reabilitação urbana;*
- 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”*

² Redação da Lei n.º 32/2012, de 14 de agosto. Interessa notar que a versão original do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 307/2009 já previa que a cada ARU devia corresponder uma ORU, não se tratando de uma originalidade introduzida pela reforma do RJRU operada em 2012, cuja inovação essencial consistiu na cominação da caducidade da ARU se, no prazo de três anos, aquela condição não fosse cumprida. De acordo com o RJRU, a delimitação das áreas de reabilitação urbana compete aos municípios e resulta da aprovação, por um lado das áreas de reabilitação urbana (ARU) e, por outro lado, da operação de reabilitação urbana (ORU) a desenvolver naquelas,

Ou seja, decorre da legislação para a qual remete a previsão da verba 2.23 em análise que a reabilitação urbana resulta do cumprimento de duas condições cumulativas, uma das quais a existência de uma ORU aprovada a desenvolver na ARU, que não se verifica na situação vertente.

A exigência de ORU também foi confirmada pelo acórdão de Uniformização de Jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, no processo n.º 012/24.9BALSb, de 26 de março de 2025, onde se conclui que “[a] *qualificação como “empreitada de reabilitação urbana” pressupõe a existência de uma empreitada e a sua realização em Área de Reabilitação Urbana para a qual esteja previamente aprovada uma Operação de Reabilitação Urbana*”³.

Posição que este Tribunal Arbitral subscreve, quer pelo seu mérito, quer pela consideração da “*interpretação e aplicação uniformes do direito*” a que alude o artigo 8.º, n.º 3 do Código Civil, postulada pelo princípio da igualdade (artigo 13.º da Constituição), e que já vinha sendo defendida por diversa jurisprudência arbitral, como na decisão do processo n.º 517/2023, de 12 de dezembro de 2023, de que se extrai o seguinte excerto ilustrativo:

*“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***

através de instrumento próprio ou de um plano de pormenor de reabilitação urbana (v. artigos 7.º e 13.º do RJRU). A operação de reabilitação urbana a aprovar pelos municípios pode ser de dois tipos, simples ou sistemática. A primeira dirige-se primordialmente à reabilitação do edificado, a segunda abrange, além disso, a 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 (v. artigo 8.º do RJRU).

³ No mesmo sentido e do mesmo Supremo Tribunal, v. o acórdão de 4 de junho de 2025, processo n.º 0131/24.1BEPNF.

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

O n.º 4 do mesmo artigo corrobora esta interpretação ao estabelecer que «a cada área de reabilitação urbana corresponde uma operação de reabilitação urbana».

Ora, como resulta do artigo 7.º, n.ºs 2 e 3, do RJRU, «a aprovação da delimitação de áreas de reabilitação urbana e da operação de reabilitação urbana pode ter lugar em simultâneo» ou aquela delimitação pode preceder esta operação, podendo mesmo suceder, nos termos do artigo 15.º do mesmo diploma, que caduque a delimitação da área de reabilitação urbana «se, no prazo de três anos, não for aprovada a correspondente operação de reabilitação», como pertinentemente refere a Autoridade Tributária e Aduaneira no presente processo.

Isto é, não existe uma situação legal de “reabilitação urbana” se não for aprovada uma “operação de reabilitação urbana”, como se conclui no acórdão de 14-08-2023, proferido no processo arbitral n.º 93/2023-T.

Por isso, o mero licenciamento de uma construção através de empreitada, em local inserido numa área de reabilitação urbana, sem que haja a prévia aprovação de uma operação de reabilitação urbana nessa área, não permite qualificar uma empreitada como sendo de «empreitada de reabilitação urbana» em «área de reabilitação urbana», para efeitos da verba 2.23 referida.

Assim, como bem se conclui na decisão arbitral de 31-07-2023, proferida no processo n.º 3/2023-T, «uma interpretação fundada nos elementos sistemático e teleológico, não contrariada pelo elemento gramatical, aponta no sentido de que o legislador pretendeu estender a taxa reduzida às empreitadas alinhadas com os desígnios da reabilitação urbana (a tal “intervenção integrada no tecido urbano”), que serão aquelas realizadas em imóveis situados em áreas de reabilitação urbana para as quais já tenha o município feito recair uma programação estratégica, capaz de lhe conferir visão de conjunto».

Por outro lado, como resulta dos artigos 16.º e 17.º do RJRU, «as operações de reabilitação urbana são aprovadas através de instrumento próprio ou de plano de pormenor de reabilitação urbana», da competência da assembleia municipal, sob proposta da câmara municipal, que contenham, cumulativamente, «a definição do tipo de operação de reabilitação urbana» e «a estratégia de reabilitação urbana ou o programa estratégico de reabilitação urbana, consoante a operação de reabilitação urbana seja simples ou

sistemática», o que obsta a que se possa concluir pela existência de uma operação de reabilitação urbana decorrente de uma mera certificação, como a que se refere na matéria de facto fixada, efectuada por uma câmara municipal, manifestando o seu entendimento de que a construção consubstancia uma «operação de reabilitação urbana».

Pelo exposto, é de concluir que o conceito de «empreitada de reabilitação urbana» em área de reabilitação urbana só é preenchido quando as obras a realizar se reportam a imóvel localizado em área delimitada como sendo de reabilitação urbana e no âmbito de uma «operação de reabilitação urbana», aprovada nos termos do artigo 16.º do RJRU.»

Não tem, assim, este Tribunal Arbitral quaisquer hesitações em concluir que na situação vertente, com referência à data dos factos, não se verifica o requisito relativo à existência de uma ORU aprovada para ARU Cidade de Gaia, pelo que estritamente à luz da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA a Requerente não deveria ter aplicado a taxa de 6% de IVA aos serviços de construção civil referidos nos pontos H e I do probatório, no âmbito dos contratos de empreitada celebrados com as entidades B..., S.A. e C..., LDA.. Com este fundamento, a ação arbitral seria, pois, improcedente.

Porém, não é esta a causa de pedir da presente ação arbitral. O ponto central da presente ação não respeita à verificação do preenchimento das condições previstas na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA para aplicação da taxa reduzida de 6% nas operações de reabilitação urbana realizadas pela Requerente, ao abrigo do disposto no artigo 18.º, n.º 1, alínea a) deste Código.

É outra a ilegalidade substantiva atribuída aos atos de liquidação de IVA e juros compensatórios pela Requerente. O que esta vem invocar é a atuação ilegal da AT, por ser contrária ao disposto no artigo 68.º, n.º 14 da LGT e violar o princípio da proteção da confiança. Isto porque no caso concreto aquela lhe prestou informação vinculativa no sentido da aplicação da taxa reduzida [6%], ao abrigo da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, mediante o cumprimento de um conjunto de requisitos (que a Requerente defende estarem preenchidos), aplicando-lhe, após, de forma oposta e contraditória, a taxa normal

[23%], revendo a sua posição e ignorando o teor dessa informação vinculativa. É esta a questão essencial que o Tribunal Arbitral tem de apreciar.

3. ANULABILIDADE POR VIOLAÇÃO DE INFORMAÇÃO VINCULATIVA

Nos termos do preceituado no artigo 68.º da LGT, sempre que os sujeitos passivos solicitem uma informação vinculativa sobre a sua situação tributária, a AT, em relação ao objeto do pedido, não pode posteriormente proceder em sentido diverso da informação prestada. O efeito produzido pela prestação da informação vinculativa é precisamente o de obstar a que a administração tributária venha a alterar (retroativamente) a sua posição em relação ao sujeito passivo, frustrando as legítimas expectativas deste assente numa pronúncia que essa mesma administração emitiu (v. acórdão do Tribunal Administrativo Sul, de 17 de setembro de 2020, processo n.º 545/07.1BELSB).

Como refere SALDANHA SANCHES, “*O objetivo principal da consulta vinculativa é fornecer ao contribuinte um domínio onde pode actuar com absoluta segurança: um safe harbour. Os efeitos de uma informação vinculativa são sobejamente conhecidos: ela vincula a Administração fiscal ao seu conteúdo*” (v. Manual de Direito Fiscal, 3.ª ed., Coimbra Editora, 2007, pp. 205/206).

Seguindo o entendimento do ilustre e saudoso Professor SALDANHA SANCHES⁴, as informações vinculativas, além de serem uma manifestação do princípio da colaboração entre os contribuintes e a AT, têm a sua justificação na previsibilidade reclamada pelos agentes económicos do comportamento fiscal da Administração associada à elevada complexificação das normas fiscais.

“A tributação com base na declaração do contribuinte é um pressuposto administrativo postulado não apenas por razões de praticabilidade e eficiência, mas por ser necessário ao mandato constitucional de tributação das empresas pelo seu lucro real e das pessoas singulares

⁴ Em parecer não publicado a que acedemos, datado de março de 2006.

de uma forma que tenha em conta as necessidades e os rendimentos dos agregados familiares . No caso do IVA, o princípio da declaração está ao serviço da igualdade de cidadãos e empresas entre si.

O princípio da declaração é um dado incontornável da necessária modulação contextual do direito à informação, para além da já referida postulação constitucional da pessoa como centro de direitos.

Repare-se: num sistema em que cabe ao contribuinte apurar, declarar e entregar o imposto, a eventual informação que receba da Administração fiscal sobre o modo como deve, precisamente, apurar, declarar e entregar esse mesmo imposto assume uma importância que não tem num sistema em que, mesmo que haja informação da Administração, seja esta a proceder à quantificação da obrigação tributária – como se passava com carácter geral nos anteriores períodos históricos e ainda hoje se passa relativamente a alguns tributos.

A alteração de paradigma imposta pelo princípio da declaração alastra ao modo como devemos juridicamente encarar os momentos de comunicação entre a Administração e o contribuinte, que ganham juridicidade na razão directa da importância dos deveres de cooperação quanto ao imposto em causa.

O papel de estabilizador de expectativas desempenhado por uma informação da Administração tributária num contexto de quase total delegação no contribuinte do preenchimento do conteúdo da obrigação tributária é incomparavelmente mais importante do que o desempenhado por tal instrumento num modelo de relação jurídica tributária de cariz fortemente público ou administrativo. Por esta razão, no contexto em que actualmente vivemos, não se podem encarar estes institutos que não na perspectiva de actos da Administração de cooperação com o contribuinte no preenchimento de deveres que a lei a este remeteu. A estabilidade e vinculatividade destes elementos tornou-se, assim, um dado estrutural, constitucionalmente imposto e incontornável.”⁵

E o grau de vinculatividade⁶ das informações vinculativas no sistema fiscal português é

⁵ Parecer não publicado de SALDANHA SANCHES, datado de março de 2006.

⁶ Vinculação unilateral administrativa, pois os contribuintes não são obrigados observar o disposto nas informações vinculativas.

considerável, podendo gerar a condenação da AT “*numa sanção pecuniária a quantificar de acordo com as regras sobre a litigância de má fé em caso de atuar em juízo contra o teor de informações vinculativas anteriormente prestadas aos interessados*”, nos termos consagrados no artigo 104.º, n.º 1 da LGT.

À face do exposto, quando o contribuinte esteja na posse de uma informação vinculativa específica para a sua concreta situação tributária, tem o direito a ser tributado nos exatos moldes naquela prevista⁷ e a administração fiscal tem a obrigação de respeitar e agir de acordo com a regulação dispositiva da informação vinculativa que emanou.

De notar que, em rigor, este enquadramento jurídico nem sequer necessita do suporte do princípio da proteção da confiança, ele deriva diretamente da regra legal expressa no n.º 14, do artigo 68.º da LGT, que, como acima sublinhado, estabelece, no âmbito da disciplina jurídica das informações vinculativas, que a “*administração tributária, em relação ao objeto do pedido, não pode posteriormente proceder em sentido diverso da informação prestada, salvo em cumprimento de decisão judicial.*” Dito de outro modo, a informação vinculativa obriga por força da lei (v. artigo 68.º, n.º 14 da LGT), independentemente da confiança que origine. Não é assim necessário lançar mão do princípio da proteção da confiança como parâmetro de validade dos atos tributários.

Isto, sem querer dizer que ela não gere confiança, pois gera-a e numa perspetiva multinível: i) de direito nacional, em derivação do princípio da segurança jurídica imanente ao Estado de Direito (v. artigo 2.º da Constituição), e, ainda, ii) do direito da União Europeia, como se comprova pela prolixa jurisprudência do Tribunal de Justiça em matéria de IVA.

Retomando a análise da situação concreta, ficou assente que a Requerente solicitou informações vinculativas sobre o enquadramento de diversas empreitadas que denominou de reabilitação urbana, no âmbito da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA.

⁷ Enquanto não for revogada ou não caduque nos termos legais.

A primeira informação solicitada visou um imóvel que não está em discussão nestes autos, também localizado na ARU Cidade de Gaia, tendo a Requerente preconizado a subsunção da empreitada correspondente na citada verba 2.23, por entender tratar-se de uma empreitada, “*de construção, reconstrução, ampliação, alteração, conservação ou demolição*” e ainda numa “*área [ARU] territorialmente delimitada que justifica uma intervenção integrada, através de uma operação de reabilitação urbana aprovada em instrumento próprio ou em plano de pormenor de reabilitação urbana, isto é, numa área integrada numa zona de reabilitação urbana*”.

Em resposta, a AT emitiu a informação vinculativa n.º 19317 na qual indica os requisitos cumulativos indispensáveis para a aplicação da verba 2.23 e da taxa reduzida de IVA, que, em síntese, são os seguintes (Facto E):

- ser uma empreitada;
- de reabilitação urbana;
- realizada em imóveis localizados em área de reabilitação urbana [ARU] delimitada nos termos legais;
- existir uma operação de reabilitação urbana [ORU].

Conclui ainda a referida informação vinculativa n.º 19317 (ponto 18) que não compete “*à AT definir o conceito de reabilitação urbana ou reconhecer a existência de uma operação de reabilitação urbana*” e que “*sempre que a entidade competente para o efeito (por princípio, o correspondente Município), comprove/considere que a operação se integra em área de reabilitação urbana, ser-lhe-á, verificados que sejam os restantes condicionalismos (nomeadamente tratar-se de empreitada) aplicável a taxa reduzida do imposto, a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IVA*”.

A Requerente submeteu pedidos de informação vinculativa adicionais sobre a mesma

matéria para outros projetos idênticos, um dos quais objeto desta ação – o do edifício “...” (lote ...) –, que a AT arquivou retorquindo que a mesma questão já tinha sido objeto de resposta no âmbito deste pedido n.º ... (pontos F e G da matéria de facto). Com esta remissão da AT para o teor da resposta ao pedido n.º..., a Requerente interpretou, e bem, que, na perspetiva da AT estavam abrangidas as situações similares como a do “...” (lote ...) localizadas na ARU Cidade de Gaia, pelo que se dispensou de submeter um novo pedido para este último projeto.

Emergem com clareza da leitura da informação vinculativa prestada pela AT os requisitos de aplicação da verba 2.23, nos quais se incluem, como acima dito, os imóveis serem localizados em ARU e que exista uma ORU. No entanto, a AT afirma expressamente não se considerar competente para definir o conceito de reabilitação urbana ou para reconhecer a existência de uma operação de reabilitação urbana e estabelece que é ao Município que cabe essa comprovação. E ainda que, face à comprovação pelo Município que a operação se integra em área de reabilitação urbana, é aplicável a taxa reduzida do imposto se estiverem cumpridos os demais requisitos da verba 2.23, como tratar-se de uma empreitada, ponto que é consensual para ambas as partes.

Posto isto, resta confirmar a condição que a informação vinculativa coloca como indispensável à aplicação da taxa de 6%: a comprovação e reconhecimento, pela entidade que a AT considerou competente – o Município – de que estamos perante uma operação de reabilitação urbana.

Em ambos os edifícios que estão em causa nos autos, o...” (lote ...) e o “...” (lote ...), a Câmara Municipal de Vila Nova de Gaia emitiu certidões, em 2021 e em 2023, respetivamente, assinadas pela Diretora Municipal de Urbanismo, que atestam o seguinte (factos M e N):

- a) Estão em causa obras de reabilitação (processos n.ºs CP .../21 e CP .../23);
- b) O imóvel está localizado em área de reabilitação urbana;
- c) As “*obras a realizar, constituem uma operação de reabilitação urbana, ao abrigo do disposto na al. j) do art.º 2.º do Regime Jurídico da Reabilitação Urbana*”.

Considerando que os serviços da Requerida se pronunciaram na informação vinculativa emitida à Requerente no sentido da competência e suficiência da comprovação pelo Município de uma operação de reabilitação urbana, reconhecendo que a aferição dos requisitos jus-urbanísticos pertence à esfera das atribuições municipais (aliás, de harmonia com múltiplas fichas doutrinárias da AT originadas em informações vinculativas que remetem para a obtenção de uma certidão camarária em relação à caracterização das operações do prisma urbanístico, essencial, diga-se, à aplicação da verba 2.23, que opera a remissão para o RJRU⁸) e que o Município de Vila Nova de Gaia, no âmbito das suas atribuições e competências urbanísticas atestou isso mesmo - as obras a realizar constituírem uma operação de reabilitação urbana ao abrigo do RJRU localizada em ARU -, este Tribunal só pode concluir que a aplicação da taxa reduzida de 6% à Requerente ao abrigo desta verba 2.23 resulta da informação vinculativa n.º 19317 prestada à Requerente.

Nestes termos, atento o disposto no n.º 14 do artigo 68.º da LGT, não podia a AT ter aplicado a taxa normal de IVA, em contradição com essa informação vinculativa, pelo que as liquidações adicionais de IVA e juros objeto da ação arbitral são inválidas por vício de violação de lei.

Sobre a alegação da Requerida de que o Município não tem competência para determinar a taxa de IVA aplicável às operações, a qual reside na AT, convém notar que, apesar de as certidões da Câmara de Vila Nova de Gaia referirem a taxa reduzida de IVA, concluindo pela sua aplicabilidade, o fundamento da Requerente sobre o enquadramento em IVA reside no teor da informação vinculativa n.º 19317 e não nas mencionadas certidões. Como atrás assinalado, estas [certidões] relevam no âmbito da certificação da natureza urbanística das operações e sua caracterização, matéria que se insere, sem dúvida, nas competências municipais e não nas da AT e, dessa forma, atestam o preenchimento de pressupostos que a informação vinculativa n.º 19317, emanada da AT (e não do município), determina serem indispensáveis

⁸ O “diploma específico” a que a verba 2.23 faz apelo.

ao preenchimento da previsão da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA e à aplicação da taxa reduzida: tratar-se de uma operação de reabilitação urbana em ARU ao abrigo do RJRU⁹.

À face do exposto, quer o âmbito subjetivo da informação vinculativa n.º 19317 que foi dirigida à Requerente e reiterada pela AT em resposta (por remissão) a pedidos subsequentes daquela com situações similares, incluindo operações de reabilitação abrangidas pela presente ação, quer o seu âmbito objetivo, respeitante aos factos descritos no pedido de informação vinculativa cuja qualificação jurídico-tributária se pretende, coincidem com a situação sob escrutínio nos presentes autos, pelo que, encontrando-se preenchidos todos os seus pressupostos, a aplicação da taxa normal do IVA pela AT é desconforme e está em contravenção ao teor da referida informação vinculativa, que propugna a taxa reduzida. Tudo isto dentro do quadro temporal de vigência, de quatro anos, estabelecido no artigo 68.º, n.º 15 da LGT, pelo que, à data dos factos, a informação vinculativa n.º 19317 ainda não tinha caducado, encontrando-se também preenchida a dimensão temporal.

Conforme declarado nas decisões dos processos arbitrais n.º 740/2919-T, de 5 de setembro de 2020, n.º 474/2019-T, de 17 de fevereiro de 2020, e n.º 256/2023-T, de 23 de abril de 2024, o ato de liquidação que seja contrário ou desconforme com o sentido do enquadramento jurídico indicado em informação vinculativa que tenha sido prestada ao sujeito passivo, padece de um vício próprio e autónomo de violação de lei (por força do n.º 14 do artigo 68.º da LGT), que o inquina e torna anulável (v. artigo 163.º, n.º 1 do CPA, artigo 2.º, alínea c), da LGT, artigo 2.º, alínea d), do CPPT, e artigo 29.º, n.º 1, alínea d), do RJAT), precisamente a discordância com o sentido da informação vinculativa prestada. Entendimento que decorre, de igual forma, dos acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul, de 22 de novembro de 2011,

⁹ Efetivamente o município não tem competência para decidir sobre a taxa de IVA, pelo que a certificação feita nessa base não é válida, nem pode gerar confiança, desde logo por incompetência do órgão emissor. Mas já tem competência para certificar se estamos perante uma empreitada de reabilitação urbana e se está em ARU/ORU. É a própria AT que nas informações genéricas veiculadas e, mais importante, na informação vinculativa prestada à Requerente especificamente remete para, e recomenda a, obtenção de certidão da Câmara sobre a natureza e características da operação do ponto de vista urbanístico.

processo n.º 03013/09, e do Tribunal Central Administrativo Norte, de 27 de outubro de 2021, processo n.º 00962/06.4BECBR e, bem assim, *a contrario*, da decisão do processo arbitral n.º 1291/2024-T, de 2 de maio de 2025¹⁰.

Termos em que este Tribunal Arbitral julga a ação procedente e anula as liquidações de IVA melhor identificadas no ponto V do probatório, reportadas ao ano 2024. Também se anulam as liquidações de juros compensatórios, porquanto estão dependentes do retardamento de uma prestação tributária, nos termos do artigo 35.º da LGT. Ora, concluindo-se que não é devido o IVA pelo sujeito passivo, por ilegalidade material das liquidações vertentes, também não poderá haver lugar a juros compensatórios, que vão, igualmente, anulados. A anulação dos atos de liquidação de IVA e juros compensatórios perfaz o valor global peticionado de € 375 826,40.

2.3. SOBRE A VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA PROTEÇÃO DA CONFIANÇA

Como atrás assinalado, existindo uma informação vinculativa que sufraga o enquadramento preconizado pela Requerente, nem sequer é necessário apreciar a violação do princípio da proteção da confiança, ligado aos princípios da boa-fé (v. artigos 59.º da LGT e 10.º do CPA), da segurança jurídica (estabilidade e confiabilidade) e do Estado de Direito, com dignidade constitucional (v. artigos 2.º e 266.º, n.ºs 1 e 2, da Constituição), pois, como referido, a solução jurídica do caso encontra-se diretamente na norma do n.º 14 do artigo 68.º da LGT, cuja infração gera ilegalidade por violação de lei dos atos tributários que enfermem desse vício.

¹⁰ Onde se refere, a propósito de um caso em que o sujeito passivo não solicitou uma informação vinculativa, que: *“Para haver violação da confiança, capaz de resultar numa não aplicação da lei, seria necessário que a administração fiscal tivesse induzido este Requerente ao comportamento em questão (a realizar a obra), por, de alguma forma, lhe ter garantido aplicação da taxa reduzida de IVA.*

Temos, em primeiro lugar, que o Requerente não cuidou em obter uma informação vinculativa, relativa à obra que ia efetuar, diferentemente do que outros (nomeadamente aqueles que solicitaram as informações vinculativas citadas pelo Requerente) fizeram.

Ou seja, não fez uso do instrumento legal que existe, precisamente, para tutelar a boa fé dos sujeitos passivos quanto a futuras alterações na interpretação da lei feita pela administração fiscal.”

Em qualquer caso, e *obiter dictum*, sempre se dirá que as circunstâncias do caso configuram uma violação do princípio da proteção de confiança que, desde 2008, passou a ser reconhecida pelo Supremo Tribunal Administrativo como vício invalidante autónomo¹¹. Com efeito, identificam-se os elementos essenciais de uma quebra relevante de confiança:

- i. Uma atuação administrativa criadora da confiança: a informação vinculativa prestada.
- ii. Uma situação de confiança justificada: o sujeito passivo depositou a sua confiança num conteúdo que lhe foi comunicado diretamente pela autoridade competente sobre a sua concreta situação tributária, acompanhado de validação dos seus pressupostos por certidão emitida pelo órgão municipal (Câmara Municipal de Vila Nova de Gaia).
- iii. Um investimento de confiança: a realização da intervenção de reabilitação urbana com enquadramento nos pressupostos da informação vinculativa.
- iv. Ligação causal entre todos estes requisitos: o contribuinte quantificou a sua obrigação tributária de um determinado modo, no quadro de uma informação específica que lhe foi prestada sobre o seu caso.

Pode ler-se sobre esta matéria, no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 128/2009, de 12 de março de 2009:

“De acordo com esta jurisprudência sobre o princípio da segurança jurídica na vertente material da confiança, para que esta última seja tutelada é necessário que se reúnam dois pressupostos essenciais:

¹¹ V. a título exemplificativo os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo: de 2 de abril de 2008, processo n.º 0807/07; de 25 de junho de 2008, processo n.º 0291/08; de 19 de novembro de 2008, processo n.º 0325/08; de 28 de outubro de 2009, processo n.º 0477/09; de 6 de julho de 2011, processo n.º 0589/11; de 21 de setembro de 2011, processo n.º 0753/11; de 15 de fevereiro de 2012, processo n.º 089/12; de 2 de abril de 2014, processo n.º 01943/13. Superou-se a conceção restritiva de que o princípio da boa-fé apenas assumiria relevo quando a Administração agisse com poderes discricionários e não no quadro de poderes vinculados, como sucede no âmbito fiscal em decorrência do princípio da legalidade/tipicidade (sobre esta conceção inicial v. acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 18 de junho de 2003, processo n.º 01188/02).

a) a afetação de expectativas, em sentido desfavorável, será inadmissível, quando constitua uma mutação da ordem jurídica com que, razoavelmente, os destinatários das normas dela constantes não possam contar; e ainda

b) quando não for ditada pela necessidade de salvaguardar direitos ou interesses constitucionalmente protegidos que devam considerar-se prevaletentes (deve recorrer-se, aqui, ao princípio da proporcionalidade, explicitamente consagrado, a propósito dos direitos, liberdades e garantias, no n.º 2 do artigo 18.º da Constituição).

Os dois critérios enunciados (e que são igualmente expressos noutra jurisprudência do Tribunal) são, no fundo, reconduzíveis a quatro diferentes requisitos ou “testes”. Para que haja lugar à tutela jurídico-constitucional da «confiança» é necessário, em primeiro lugar, que o Estado (mormente o legislador) tenha encetado comportamentos capazes de gerar nos privados «expectativas» de continuidade; depois, devem tais expectativas ser legítimas, justificadas e fundadas em boas razões; em terceiro lugar, devem os privados ter feito planos de vida tendo em conta a perspetiva de continuidade do «comportamento» estadual; por último, é ainda necessário que não ocorram razões de interesse público que justifiquem, em ponderação, a não continuidade do comportamento que gerou a situação de expectativa.

Este princípio postula, pois, uma ideia de proteção da confiança dos cidadãos e da comunidade na estabilidade da ordem jurídica e na constância da atuação do Estado. Todavia, a confiança, aqui, não é uma confiança qualquer: se ela não reunir os quatro requisitos que acima ficaram formulados a Constituição não lhe atribui proteção”.

É, assim, necessário que o contribuinte seja surpreendido por uma mudança com a qual não poderia contar e, ainda, que a entidade pública, através de comportamentos concretos, lhe tenha oferecido fundadas razões para confiar que determinado regime normativo ou interpretação anterior continuaria estável (investimento de confiança motivado pelo comportamento do poder público), o que, de forma inegável, se constata *in casu*.

Acresce que no domínio do IVA ter-se-á de atender adicionalmente à tutela multinível conferida pelo direito da União Europeia que, especificamente a respeito deste imposto, assenta na aplicação do princípio da proteção da confiança legítima e da segurança jurídica, que fazem parte da ordem jurídica comunitária e devem ser respeitados pelas instituições europeias e pelos

Estados-Membros. O Tribunal de Justiça afirma reiteradamente este princípio, nomeadamente nos acórdãos de 18 de novembro de 2006, processos C-181/04 a C-183/04, *Elmeka*; de 9 de julho de 2015, processo C-144/14, *Cabinet Medical*; de 9 de julho de 2015, processo C-183/14, *Salomie e Oltean*; e de 1 de agosto de 2025, C-427/23, *Határ Diszkont*.

Assim, também à luz do princípio da proteção da confiança soçobriariam as liquidações de IVA e juros compensatórios analisadas.

2.4. QUESTÕES PREJUDICADAS

Dada a procedência da ilegalidade material, por erro de direito, dos atos tributários controvertidos fica prejudicado o conhecimento das demais questões submetidas à apreciação deste Tribunal Arbitral, nomeadamente as referentes à preterição do direito de audição (procedimental) e à ilegalidade dos juros compensatórios por falta de imputação a título de culpa (v. o disposto nos artigos 608.º e 130.º do CPC, *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

2.5. JUROS INDEMNIZATÓRIOS

A Requerente peticiona juros indemnizatórios em consequência da anulabilidade dos atos de liquidação adicional de IVA e de juros compensatórios.

A jurisprudência arbitral tem reiteradamente afirmado a competência destes Tribunais para proferir pronúncias condenatórias derivadas do reconhecimento do direito a juros indemnizatórios originados em atos tributários ilegais que aí sejam impugnados, ao abrigo do disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea b) e n.º 5 do RJAT e 43.º e 100.º da LGT.

Esta disciplina deriva do dever, que recai sobre a AT, de reconstituição imediata e plena da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, como resulta do disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea b) do RJAT e 100.º da LGT, fazendo este último preceito referência expressa ao pagamento de juros indemnizatórios, compreendido nesse efeito repristinatório do

statu quo ante.

O que significa que na execução do julgado anulatório a AT deve reintegrar totalmente a ordem jurídica violada, restituindo as importâncias de imposto pagas em excesso e, neste âmbito, a privação ilegal dessas importâncias deve ser objeto de ressarcimento por via de juros indemnizatórios, por forma a reconstituir a situação atual hipotética que “*existiria se o ato anulado não tivesse sido praticado*”.

O direito a juros indemnizatórios depende da ocorrência de “*erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*” (v. artigo 43.º, n.º 1 da LGT).

Em relação aos atos de liquidação controvertidos, que se provou terem sido pagos pela Requerente, verificou-se erro nos pressupostos de direito imputável à Requerida (violação do disposto no artigo 68.º, n.º 14 do Código do IVA), para o qual a Requerente não contribuiu.

Como declara o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 7 de novembro de 2001, processo n.º 26404:

“Para efeitos da obrigação de pagamento de juros indemnizatórios, imposta à administração tributária pelo artigo 43.º da LGT, havendo um erro de direito na liquidação e sendo ela efectuada pelos serviços, é à administração que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte. Esta imputabilidade do erro aos serviços é independente da demonstração da culpa de qualquer dos seus funcionários ao efectuar liquidação afectada por erro, podendo servir de base à responsabilidade por juros indemnizatórios a falta do próprio serviço, globalmente considerado”.

Assim, é devida à Requerente a restituição dos montantes pagos a título de IVA e juros compensatórios, acrescidos de juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 43.º da LGT e 61.º do CPPT, para restabelecimento da situação que existiria se os atos tributários não tivessem

sido praticados. A contagem dos juros é devida desde o momento da privação ilegal das quantias de IVA até à data de processamento da nota de crédito (v. artigo 61.º, n.º 5 do CPPT).

V. DECISÃO

Atento o exposto, acordam os árbitros deste Tribunal Arbitral em julgar a ação procedente e:

- a) Anular os atos de liquidação adicional de IVA e juros compensatórios referentes ao ano 2024, no valor global de **€ 375 826,40**;
- b) Determinar a restituição do imposto pago, acrescido de juros indemnizatórios nos termos legais.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de **€ 375 826,40** (trezentos e setenta e cinco mil oitocentos e vinte e seis euros e quarenta cêntimos), que corresponde à importância do IVA liquidado e juros compensatórios inerentes cuja anulação a Requerente pretende, não contestado pela Requerida, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, este último *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

VII. TAXA DE ARBITRAGEM

Custas no montante de **€ 6 426,00** (seis mil quatrocentos e vinte e seis euros), a suportar pela Requerida em razão do decaimento integral, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, do RJAT e 4.º do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 23 de abril de 2026

Os árbitros,

Alexandra Coelho Martins, relatora

Maria Alexandra Mesquita

Ricardo Marques Candeias