

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 925/2025-T

Tema: IVA – Reabilitação Urbana – Informação Vinculativa – Princípios da boa-fé e da tutela da confiança

Sumário:

- I. Beneficiam da taxa reduzida de IVA de 6%, prevista no artigo 18.º, alínea a), e na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”), apenas as empreitadas de reabilitação urbana realizadas em Área de Reabilitação Urbana (“ARU”) para a qual tenha sido previamente aprovada uma Operação de Reabilitação Urbana (“ORU”).
- II. A aplicação do princípio da proteção da confiança, decorrente do princípio da boa-fé, pressupõe a existência de uma expectativa legítima, não podendo o sujeito passivo fundamentar a sua invocação numa mera convicção subjetiva e errónea. Impõe-se, pelo contrário, a demonstração de que foi a própria Autoridade Tributária quem gerou a expectativa invocada designadamente através da prática de um ato anterior ilegal.
- III. Uma informação vinculativa na qual a Autoridade Tributária, depois de explicitar o regime jurídico da reabilitação urbana (“RJRU”) – destacando que para a aplicação da taxa reduzida de IVA é necessário que se verifique a existência cumulativa de uma ARU e ORU – e referir que a localização do prédio em área de reabilitação urbana não constitui condição suficiente para firmar que as operações sobre ele efetuadas se subsumem ao conceito de reabilitação urbana e conseqüentemente possam beneficiar da taxa reduzida de IVA, cumpre os requisitos legais.
- IV. Se o Sujeito Passivo parte, no Pedido de Informação Vinculativa, do pressuposto de que a situação em causa existe apenas aprovada e publicitada uma área de reabilitação urbana (ARU) e, sendo além do mais, os atos de aprovação da ARU e da ORU atos públicos, não estamos ante uma atuação por parte da AT suscetível de lesar uma situação merecedora de legítima e digna tutela da confiança.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Maria Fernanda dos Santos Maçãs (Árbitra Presidente), Joana Trincão Marques e David de Oliveira Silva Nunes Fernandes (Árbitros Adjuntos), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 31 de dezembro de 2025, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. A..., S.A., titular do NIPC..., com sede na Rua ..., n.º..., ...-... ... (...) (doravante, a “**Requerente**”), veio nos termos e para os efeitos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, 6.º, n.º 2 e 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (doravante, “**RJAT**”), em conjugação com o artigo 99.º, alínea a) e o artigo 102.º, n.º 1, ambos do Código de Procedimento e de Processo Tributário (doravante, “**CPPT**”), requerer a constituição do tribunal arbitral coletivo, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, a “**Requerida**” ou “**AT**”), tendo em vista a declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado (doravante, “**IVA**”) com os n.º 2025..., n.º 2025..., n.º 2025... e n.º 2025..., e respetivas liquidações de juros compensatórios n.º 2025..., n.º 2025..., n.º 2025... e n.º 2025 ... relativos aos períodos de 2021/03T, 2021/06T, 2021/09T e 2021/12T, dos quais resulta um montante total a pagar de €932.580,65, e bem assim, que se determine a condenação da Requerida a anular os referidos atos com as demais consequências legais, nomeadamente o reembolso dos montantes indevidamente pagos acrescidos dos respetivos juros indemnizatórios.
2. De acordo com os artigos 5.º, n.º 3, alínea a) e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) designou como árbitros os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
3. O Tribunal Arbitral foi constituído no CAAD, em 31 de dezembro de 2025, conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD.

4. Notificada para o efeito, a Requerida apresentou a sua resposta em 9 de fevereiro de 2026, tendo igualmente remetido o processo administrativo.
5. Em 12 de fevereiro de 2026 o Tribunal arbitral proferiu despacho a dispensar a realização da reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e a notificar as partes para, querendo, apresentarem alegações escritas, direito que a Requerente exerceu no dia 23 de fevereiro de 2026 e a Requerida optou por não exercer.

II. SÍNTESE DA POSIÇÃO DAS PARTES

6. Para fundamentar a sua posição, o Requerente invocou, em suma:
 - violação dos princípios da boa-fé e da tutela da confiança, sustentando que as prestações de serviços de empreitada que foram objeto de correção pela AT haviam sido analisadas na Informação Vinculativa n.º 19317, de 29.12.2020, e que o entendimento perfilhado pelos serviços de inspeção tributária é contrário ao entendimento assumido no PIV; e
 - violação do direito de audição por fundamentação *a posteriori*, uma vez que após o direito de audição perante o projeto de relatório a Requerente teria sido surpreendida com novos fundamentos sobre os quais não teria tido oportunidade de se pronunciar.
7. Por sua vez, a Requerida defendeu-se somente por impugnação, sustentando que as conclusões da ação de inspeção tributária não contrariaram o entendimento expresso no PIV e que, no caso concreto, não se verificam os pressupostos para aplicação da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA.

III. SANEAMENTO

8. O Tribunal Arbitral coletivo foi regularmente constituído e é materialmente competente para apreciar o pedido, que foi tempestivamente apresentado nos termos do previsto nos artigos 5.º e 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT. As partes gozam de personalidade e de capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT, e dos artigos 1.º, 2.º e

3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março. O processo arbitral não enferma de nulidades.

IV. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

9. Analisada a prova produzida nos presentes autos, com relevo para a decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente exerce a atividade de «*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 junto com o processo administrativo).
- b) Nos períodos de tributação de 2021 a 2024, o foco de atuação da Requerente situou-se primordialmente na construção de edifícios em propriedade horizontal – frações destinadas a habitação – localizados em Vila Nova de Gaia, na freguesia de ... respeitante à empreitada de construção dos edifícios “...” (lotes 2, 3, 4 e 5) e na freguesia da ..., respeitante à empreitada de construção do edifício “...” (lote 30) (cf. docs. n.º 16 a 20 do pedido de constituição de tribunal arbitral).
- c) Em sede de IVA, a Requerente é um sujeito passivo misto com afetação real de todos os bens, ou seja, encontra-se registada para a prática de operações que conferem direito à dedução de imposto e para a prática de operações que não conferem esse direito, em regime normal de periodicidade trimestral entre 2019 e 2022 e de periodicidade mensal a partir de 1 de janeiro de 2023 (cf. Relatório de Inspeção Tributária junto com o processo administrativo).
- d) Em junho de 2020 a Requerente apresentou um Pedido de Informação Vinculativa para saber se às empreitadas de construção urbana a realizar nos lotes 2, 3 e 4,

acima identificados, localizados numa área de reabilitação urbana, era aplicável a taxa reduzida de 6% (cf. docs. 9 e 10 do pedido de constituição de tribunal arbitral).

e) Da proposta de enquadramento jurídico-tributário do Pedido de Informação Vinculativa apresentado pela Requerente consta o seguinte:

3 °

O Lote adquirido pela Requerente está situado numa área de Reabilitação Urbana do concelho de Vila Nova de Gaia.

4 °

A Requerente pretende realizar uma empreitada de construção de edifício, no referido imóvel, destinando o seu uso à habitação multidisciplinar.

5 °

Neste contexto, e surgindo dúvidas relativamente ao enquadramento jurídico relativamente à empreitada de construção urbana a realizar no referido lote, vem, a ora Requerente, solicitar a emissão da presente informação vinculativa, em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA).

6 °

A operação tributável em causa, e cujo enquadramento jurídico-tributário se pretende, é a realização de uma empreitada de construção, num imóvel integrado numa área de reabilitação urbana, sujeita a IVA, nos termos do artigo 1.º, n.º 1, al. a) do Código do IVA (CIVA).

(...)

17 °

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:

— Av.ª Du

- i. a realização de uma determinada obra de construção, reconstrução, ampliação, alteração, conservação ou demolição;

urbana aprovada em instrumento próprio ou em plano de pormenor de reabilitação urbana, isto é, numa área integrada numa zona de reabilitação urbana.

(cf. doc. n.º 9 junto com o pedido de constituição de tribunal arbitral).

f) Em 29 de dezembro de 2020 foi proferida a Informação Vinculativa n.º 19317, com despacho da Diretora de Serviços do IVA, que concluiu que:

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.

(...)

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.

(...)

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 de imposto (em que se refere a alínea) do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IVA.

(cf. doc. n.º 11 do pedido de constituição de tribunal arbitral).

- g) A Requerente apresentou mais dois pedidos de informação vinculativa, para pronúncia da AT sobre a mesma matéria, para os lotes 5 (pedido de informação vinculativa n.º 21958 de 5/08/2021) e 30 (pedido de informação vinculativa n.º 20694 de 30/03/2021) das mesmas empreitadas de construção, que a AT arquivou por remissão para a resposta dada no âmbito do pedido n.º ... (cf. docs. n.º 13 e 15 do pedido de constituição de tribunal arbitral).
- h) Durante o ano de 2021 a Requerente adquiriu serviços de construção civil aos fornecedores B..., S.A. e C..., LDA, no total de € 4.795.654,99, destinados às empreitadas de construção dos edifícios “...-...” (lotes 2, 3, 4 e 5) e “...” (lote 30) (cf. docs. n.º 16 a 20 do pedido de constituição de tribunal arbitral).
- i) Das certidões emitidas pela Câmara Municipal em 2019, 2020 e 2021 referentes aos lotes acima identificados, que foram objeto da informação vinculativa n.º 19317, consta que:
- as empreitadas de construção de edifícios foram realizadas em área de reabilitação urbana (ARU) delimitada nos termos legais: “(...) o edifício onde se pretendem executar as obras de reabilitação (...) se encontra localizado em área de reabilitação urbana – ARU Cidade de Gaia, (...) 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” (cf. docs. n.º 21 a 39 juntos com o pedido de constituição de tribunal arbitral); e
 - «(...) a alteração da delimitação da ARU Cidade de Gaia foi publicada em Diário da República, através do Aviso n.º 3462/2017, de 30 de abril,

tornando-se público “(...) que nos termos do n.º 1 do artigo 13.º do RJRU, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro, na redação em vigor, que por proposta da câmara municipal tomada por unanimidade em sessão pública da reunião realizada no dia 23 de janeiro de 2017, foi aprovada pela assembleia municipal por unanimidade, em sessão ordinária realizada no dia 23 de fevereiro de 2017, a alteração da delimitação da Área de Reabilitação Urbana ‘Cidade de Gaia’, por ajustamento ao novo limite da Área de Reabilitação Urbana ‘Centro Histórico’, e outra retificação, que havia sido aprovada pela Assembleia Municipal em 25 de fevereiro de 2016, conforme Aviso n.º 3874/2016, publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º 56, de 21 de março de 2016. Mais torna público que o referido ato de aprovação da alteração da delimitação da Área de Reabilitação Urbana ‘Cidade de Gaia’ e outra retificação pode ser consultado nas páginas eletrónicas do município (www.cm-gaia.pt e www.gaiurb.pt).”» (cf. docs. n.º 21 a 39 juntos com o pedido de constituição de tribunal arbitral).

- j) As referidas certidões emitidas pela Câmara Municipal de Vila Nova de Gaia referem também que “(...) as obras a realizar constituem uma operação de reabilitação urbana, ao abrigo do disposto na al. j) do artº 2º do Regime Jurídico de Reabilitação Urbana (RJRU)” (cf. docs. n.º 21 a 39 juntos com o pedido de constituição de tribunal arbitral).
- k) Foram emitidas certidões que certificam que «(...) por despacho do Senhor Vice-Presidente da Câmara Municipal de Vila Nova de Gaia, Eng.º Patrocínio de Azevedo de 2019/05/14, o município de Vila Nova de Gaia emite parecer de enquadramento no Plano de Ação de Regeneração Urbana (PARU) relativo ao imóvel sito na (...) localizado em Área de Reabilitação Urbana “Cidade de Gaia”» (cf. docs. n.º 21 a 39 juntos com o pedido de constituição de tribunal arbitral).
- l) Os pareceres de enquadramento no Plano de Ação de Regeneração Urbana reconhecem a existência de ARU e a inexistência de ORU, nos seguintes termos:

2. Enquadramento em Área de Reabilitação Urbana (ARU)

A operação está enquadrada em ARU:

8.

(...)

Identificação da Área de Reabilitação Urbana em que está inserida a operação

Designação da ARU	Área de Reabilitação Urbana 'Cidade de Gaia'
Enquadramento Legal da ARU	Lei n.º 32/2012, de 14 de agosto, que altera e republica o D.L. n.º 307/2009, de 23 de outubro
Situação do Processo	ARU Aprovada
Entidade Gestora	Câmara Municipal
Âmbito Temporal	3 Anos
Deliberação da Câmara Municipal	2017-01-23
Aprovação da Assembleia Municipal	2017-02-23
Publicação DR II Série	Aviso (extrato) n.º 3468/2017 - Diário da República n.º 66/2017, Série II de 2017-04-03

3. Identificação da Operação de Reabilitação Urbana prevista para a ARU respetiva

Âmbito Temporal	
Deliberação da Câmara Municipal	
Tipo	
Através de Plano de Pormenor de Reabilitação Urbana (PPRU) ou através de instrumento próprio	
Aprovação da Assembleia Municipal	

e

Identificação da Área de Reabilitação Urbana em que está inserida a operação

Designação da ARU	Área de Reabilitação Urbana 'Cidade de Gaia'
Enquadramento Legal da ARU	Lei n.º 32/2012, de 14 de agosto, que altera e republica o D.L. n.º 307/2009, de 23 de outubro
Situação do Processo	ARU Aprovada
Entidade Gestora	Câmara Municipal
Âmbito Temporal	3 Anos
Deliberação da Câmara Municipal	2020-02-17
Aprovação da Assembleia Municipal	2020-03-05
Publicação DR II Série	Aviso (extrato) n.º 7435/2020 - Diário da República n.º 88/2020, Série II de 2020-05-06

(cf. docs. n.º 21 a 39 juntos com o pedido de constituição de tribunal arbitral).

- m) Os pareceres de enquadramento no Plano de Ação de Regeneração Urbana, emitidos pela Diretora Municipal de Urbanismo e Ambiente da Câmara Municipal de Vila Nova de Gaia, contém um ponto 7 com a «Indicação Benefícios Fiscais incidentes na área da operação: ARU “Cidade de Gaia”», no qual se refere:

IVA	BENEFÍCIO	AMBITO E APLICAÇÃO	CONDIÇÃO	ENQUADRAMENTO LEGAL
Taxa a 6%		Empreitadas de reabilitação urbana realizadas em imóveis ou em espaços públicos localizados em ARU	• Realização de um contrato de empreitada entre o empreiteiro e o dono de obra	Verba 2.23, art. 18º CIVA

(cf. docs. n.º 21 a 39 juntos com o pedido de constituição de tribunal arbitral).

- n) É informação pública que:

- “(...) por proposta da câmara municipal tomada por unanimidade em sessão pública da reunião realizada no dia 23 de janeiro de 2017, foi aprovada pela assembleia municipal por unanimidade, em sessão ordinária realizada no dia 23 de fevereiro de 2017, a alteração da delimitação da Área de Reabilitação Urbana 'Cidade de Gaia', por ajustamento ao novo limite da Área de Reabilitação Urbana 'Centro Histórico', e outra retificação, que havia sido aprovada pela Assembleia Municipal em 25 de fevereiro de 2016 (...)”, tal como publicado no Aviso n.º 3468/2017, de 3 de abril (cf. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/aviso/3468-2017-106816220>).
- “(...) a Assembleia Municipal de Vila Nova de Gaia deliberou, a 16 de março de 2023, nos termos do artigo 13.º do Regime Jurídico da Reabilitação Urbana (RJRU), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 307/2009 de 23 de outubro, na sua redação atual, aprovar a proposta da Câmara

Municipal relativa à Alteração da Delimitação da Área de Reabilitação Urbana (ARU) Cidade de Gaia (...)”, tal como publicado no Aviso n.º 7412/2023, de 11 de abril (cf. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/aviso/7412-2023-211632114>).

- “(...) por proposta da câmara municipal tomada por unanimidade em sessão pública da reunião realizada no dia 25 de agosto de 2025, foi aprovada pela assembleia municipal, em sessão ordinária, pública, realizada no dia 11 de setembro de 2025, a Operação de Reabilitação Urbana Cidade de Gaia (...)”, tal como publicado no Aviso n.º 24255/2025/2, de 1 de outubro (cf. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/aviso/24255-2025-937405844>).

o) Consta do Portal da Habitação¹ a seguinte informação:

**OPERAÇÃO DE REABILITAÇÃO
URBANA**

ENQUADRAMENTO LEGAL	Lei n.º 32/2012
SITUAÇÃO DO PROCESSO	ARU E ORU SIMPLES APROVADAS
CONSULTA DO PROCESSO	https://www.gaiurb.pt
ENTIDADE GESTORA	Câmara Municipal
ÂMBITO TEMPORAL	10 anos
APROVAÇÃO DA CÂMARA MUNICIPAL	25/08/2025
APROVAÇÃO DA ASSEMBLEIA MUNICIPAL	11/09/2025
APROVAÇÃO DO IHRU	25/07/2025
PUBLICAÇÃO DR II SÉRIE	Aviso n.º 24255/2025/2 - Diário da República n.º 189/2025, Série II de 2025-10-01

p) Em 2021 a Requerente entendeu que se mostravam cumpridos os pressupostos legalmente exigidos para aplicar a taxa reduzida de IVA nos termos da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA às referidas empreitadas de construção, tendo

¹ <https://www.portaldahabitacao.pt/consulte-as-aru#/arusInfo>

autoliquidado IVA à taxa de 6% (cf. Relatório de Inspeção Tributária junto com o processo administrativo).

- q) Em 2025 a AT desencadeou uma ação inspetiva interna referente aos períodos de tributação de 2021 da Requerente, ao abrigo da Ordem de Serviço nº OI2025..., na qual concluiu, para o que ora releva:

«(...) 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 atendidas 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.

Portanto, conclui-se que à data dos factos em análise - 2021 - 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 10 e 11] no total de € 4.795.654,99, respeitantes às referidas empreitadas de construção dos edifícios “...” (lotes 2, 3, 4 e 5) e “...” (lote 30), 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).» (cf. Relatório de Inspeção Tributária junto com o processo administrativo).

- r) Após a conclusão do procedimento inspetivo e em concretização da correção identificada no relatório final, a AT emitiu as liquidações adicionais de IVA com os n.º 2025..., n.º 2025..., n.º 2025 ... e n.º 2025..., e respetivas liquidações de juros compensatórios n.º 2025..., n.º 2025..., n.º 2025 ... e n.º 2025 ... relativas aos períodos de 2021/03T, 2021/06T, 2021/09T e 2021/12T, dos quais resulta um

montante total a pagar de €932.580,65 (cf. docs. n.ºs 1 a 8 juntos com o pedido de pronúncia arbitral).

- s) A Requerente procedeu ao pagamento das referidas liquidações em 22 de setembro de 2025 (cf. docs. n.ºs 40 a 45 juntos com o pedido de pronúncia arbitral).
- t) Por não se conformar com os atos tributários de IVA dos períodos de 2021/03T, 2021/06T, 2021/09T e 2021/12T, e respetivos juros compensatórios, a Requerente apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral em 22 de outubro de 2025.

A.2. Factos dados como não provados

10. Analisada a prova produzida nos presentes autos, com relevo para a decisão da causa, considera-se não provado o seguinte facto:

- a) A Requerente não juntou, quer no âmbito do pedido de informação vinculativa, quer no âmbito do processo arbitral, certidão emitida pelo Município que atestasse que em 2021 os lotes em causa dispunham de uma ORU devidamente aprovada e publicitada.

11. Não existem outros factos relevantes para a decisão que não tenham sido considerados provados.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

12. Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (*cf.* artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

13. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (*cf.* art. 596.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

14. Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7, do CPPT, a prova documental e o Processo Administrativo juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

15. 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 veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

V. DO DIREITO

16. A principal *questão decidenda* nos presentes autos é saber se as liquidações de IVA contestadas, emitidas pela AT na sequência de procedimento de inspeção tributária, são ilegais por violação dos princípios da boa-fé e da tutela da confiança por contrariarem a Informação Vinculativa prestada no âmbito do processo n.º 19317.
17. Para além disso, a Requerente invoca também que foi surpreendida com novos fundamentos sobre os quais não teria tido oportunidade de se pronunciar após o direito de audição apresentado no âmbito do procedimento de inspeção tributária.
18. Apesar de não estar em causa a apreciação dos pressupostos de aplicação da verba 2.23 da Tabela I anexa ao Código do IVA, para o correto enquadramento legal e para a boa apreciação das questões *sub judice* é necessário ter presente o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 26.03.2025, proferido no processo n.º 012/24.9BALS, que uniformizou jurisprudência no seguinte sentido:

“- 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”.

Vejamos,

A. Da Informação Vinculativa prestada no âmbito do processo n.º 19317 e da alegada ilegalidade dos atos tributários por violação dos princípios da boa-fé e da tutela da confiança

19. A Requerente alega que foi com base na Informação Vinculativa, prestada no âmbito do processo n.º 19317, que firmou “(...) *a convicção segura de que as mesmas obras efetivamente beneficiavam de tal redução, como efetuou, vinculando assim a AT à sua interpretação da lei no momento da emissão da informação vinculativa*”. E que a AT, ao corrigir a taxa de IVA aplicável à empreitada de reabilitação urbana realizada pela Requerente, numa ação de inspeção tributária posterior, estaria a acrescentar uma nova condição para a aplicação da taxa reduzida de IVA, contrariando o que havia exposto na informação vinculativa.
20. Antecipa-se que, neste caso concreto a atuação da AT na ação inspetiva não contrariou o que havia sido determinado na Informação Vinculativa. Com efeito, era público que, em 2021, a operação de reabilitação urbana correspondente à área de reabilitação urbana da Cidade de Gaia ainda não tinha sido aprovada, e, portanto, à luz do artigo 7.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro, não estavam preenchidas as condições para aplicação do respetivo regime. Isto porque a necessidade de aprovação da delimitação de áreas de reabilitação urbana e de aprovação da operação de reabilitação urbana a desenvolver são cumulativas, nos termos do RJRU, para que se considere uma reabilitação urbana em área de reabilitação urbana.
21. Ao contrário do alegado pela Requerente, a Informação Vinculativa n.º 19317 não concluiu que à situação descrita pela Requerente no seu pedido seria aplicável a taxa de 6%, nos termos da verba 2.23 da Tabela I anexa ao Código do IVA. Após a descrição do regime jurídico aplicável, da leitura conjugada do disposto nos pontos nos pontos 9 a 11, concluiu-se com clareza que a aprovação de uma área de reabilitação urbana resulta da aprovação pelo município: da delimitação de áreas de reabilitação urbana; e da operação de reabilitação urbana a desenvolver em áreas delimitadas de acordo com a alínea anterior (ponto 9).
22. Por sua vez, no ponto 17, após descrição do regime jurídico aplicável, fica bem exposto 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,*

consequentemente, possa beneficiar da aplicação da taxa reduzida do imposto (...)” (cf. Informação Vinculativa 19317).

23. Em consequência, não se pode afirmar, sem mais, que as instruções da AT legitimaram a aplicação da taxa reduzida de IVA à obra em questão. Essas instruções remetem para o regime legal da reabilitação urbana, que exige a aprovação prévia de uma ORU.
24. Ao que acresce que a Requerente estava ciente de que tanto a ARU como a ORU deveriam estar devidamente aprovadas (cf. doc. n.º 9 junto com o pedido de constituição do tribunal arbitral). Todavia, o pedido da Requerente parte do pressuposto de que basta que a obra, construção, reconstrução, ampliação, alteração, conservação ou demolição esteja integrada numa **área de reabilitação urbana**. Nos Pontos 3.º e 6.º do pedido de informação vinculativa pode ler-se expressamente que os lotes adquiridos estão situados numa área de reabilitação urbana do Concelho de Vila Nova de Gaia.
25. Além do mais, a Requerente em momento algum, juntou, ao pedido de informação vinculativa que apresentou, prova de que a ORU da Cidade de Gaia já tinha sido devidamente aprovada. Nem poderia fazê-lo, visto que tal apenas sucedeu em 2025.
26. Neste contexto, não pode a Requerente invocar a formação de expectativas legítimas relativamente à aplicação da taxa reduzida de 6%, ao abrigo da verba 2.23 da Tabela I anexa ao Código do IVA, à luz dos vários requisitos transmitidos pela AT em conformidade com o RJRU, como passamos a demonstrar:
27. É certo que a AT refere na informação vinculativa n.º 19317 que não compete “(...) 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 (...)”.
28. E assim é. A Requerida não tem competências em matérias de urbanismo que lhe permitam definir e muito menos aprovar, seja uma área de reabilitação urbana, seja uma operação de reabilitação urbana. Assim como não compete à Câmara municipal definir o valor da taxa de IVA aplicável. O que a Informação Vinculativa pretendeu realçar é que as competências em termos de matérias urbanística são da competência dos municípios, que devem para o

efeito, emitir certidão que comprove/ateste, com clareza, que se encontram verificados os requisitos exigidos na lei e na Informação Vinculativa emitida pela AT. Ou seja, tal certidão deve ser clara a atestar a existência de área de reabilitação urbana, devidamente aprovada e publicitada, assim como a data de aprovação da operação de reabilitação urbana e respetiva publicitação.

- 29.** Não obstante, a Câmara Municipal de Vila Nova de Gaia emitiu as certidões, juntas ao pedido de constituição de tribunal arbitral como docs. n.º 21 a 39, que comprovam a existência de uma área de reabilitação urbana devidamente aprovada e publicitada, mas quanto à operação de reabilitação urbana atesta apenas que “(...) *as obras a realizar constituem uma operação de reabilitação urbana, ao abrigo do disposto na al. j) do artº 2º do Regime Jurídico de Reabilitação Urbana (RJRU)*”.
- 30.** Ora, a certidão com este teor (“as obras a realizar constituem uma operação de reabilitação urbana”) não atesta nem prova que exista uma operação de reabilitação urbana devidamente aprovada e publicitada.
- 31.** Por outro lado, a certidão nem sequer é clara quanto à definição do conceito de operação de reabilitação urbana porquanto remete para a alínea j) do artigo 2.º do RJRU, que se refere à definição de “reabilitação urbana”. A definição de “operação de reabilitação urbana” está consagrada na alínea h) do artigo 2.º do RJRU.
- 32.** Para além disso, as certidões com os Pareceres de Enquadramento no Plano de Ação de Regeneração Urbana, também não contêm a identificação da Operação de Reabilitação Urbana prevista para a ARU respetiva. E não contêm essa informação porque ainda não havia sido aprovada a ORU.
- 33.** Do *supra* exposto não podemos deixar de concluir que a AT não está a substituir-se à competência da camara municipal em causa. A certidão emitida pela câmara é que não comprova a verificação dos requisitos legais e exigidos na Informação Vinculativa (aprovação e publicitação quer de uma ARU, quer de uma ORU). E nem sequer é clara quanto à definição de uma operação de reabilitação urbanística: reafirma uma coisa, existência de ORU, mas remete para norma legal que define outra realidade (definição da ARU).

34. Assim sendo, que a informação camarária não se afigura correta era facilmente detetável na medida em que a base legal indicada, como vimos, não serve para sustentar o afirmado. Repete-se, a alínea j) do artigo 2.º do RJRU contém a definição de “reabilitação urbana”. A definição de “operação de reabilitação urbana” está consagrada na alínea h) do artigo 2.º do RJRU.
35. Neste contexto, um sujeito passivo, agindo na qualidade de homem médio, deveria ter sido diligente e, antes da formação de expectativas sobre a taxa de IVA aplicável, deveria ter solicitado esclarecimentos junto do Município para garantir que de facto existia naquela área de reabilitação urbana uma operação de reabilitação urbana devidamente aprovada e publicitada, em conformidade com os requisitos afirmados na Informação Vinculativa e na lei. Pelo contrário a Requerente preferiu fundar as suas expectativas numa interpretação manifestamente errada e infundada da Informação Vinculativa.
36. Em suma, considerando o *supra* exposto e sendo do conhecimento público a inexistência de operação de reabilitação urbana devidamente aprovada, as suas expectativas não podem considerar-se legítimas.
37. Neste mesmo sentido *vide* o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 18.06.2003, proferido no processo n.º 01188/02, que explica no respetivo sumário que
- «V - Um dos corolários do princípio da boa-fé consiste no princípio da protecção da confiança legítima, incorporando a boa-fé o valor ético da confiança.*
- VI - A exigência da protecção da confiança é também uma decorrência do princípio da segurança jurídica, imanente ao princípio do Estado de Direito.*
- VII - Contudo, a aplicação do princípio da protecção da confiança está dependente de vários pressupostos, desde logo, o que se prende com a necessidade de se ter de estar em face de uma confiança "legítima" o que passa, em especial, pela sua adequação ao Direito, não podendo invocar-se a violação do princípio da confiança quando este radique num acto anterior claramente ilegal, sendo tal ilegalidade perceptível por aquele que pretenda invocar em seu favor o referido princípio.*
- VIII - Por outro lado, para que se possa, válida e relevantemente, invocar tal princípio é necessário ainda que o interessado em causa não o pretenda alicerçar apenas, na sua mera convicção psicológica, antes se impondo a enunciação de sinais exteriores*

produzidos pela Administração suficientemente concludentes para um destinatário normal e onde seja razoável ancorar a invocada confiança.

IX - As meras expectativas fácticas não são juridicamente tuteladas.

X - O cuidado e as precauções a exigir da parte que reivindica a protecção da sua boa-fé serão tanto maiores quanto mais avultados forem os investimentos feitos com base na confiança, já que se não pretende tutelar o "excesso de confiança".»

- 38.** Do mesmo modo, a jurisprudência do Tribunal Constitucional exige que a tutela da protecção da confiança e da segurança jurídica passem um juízo valorativo que deve obedecer a quatro critérios:
- em primeiro lugar, é necessário que o Estado tenha encetado comportamentos capazes de gerar tais expectativas de continuidade no contribuinte;
 - em segundo lugar, as expectativas geradas devem ser legítimas e justificadas;
 - em terceiro lugar, devem os contribuintes ter planeado a sua atividade e gerido o seu dia a dia tendo em conta a perspectiva de continuidade daquele comportamento do Estado; e, por último,
 - em quarto lugar, é necessário que não ocorram razões de interesse público que justifiquem a alteração do comportamento que vinha sendo mantido pelo Estado (cf. entre outros, Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 128/2009, de 12.03.2009).
- 39.** Em face do exposto é evidente que as expectativas da Requerente não passam nos quatro critérios elencados.
- 40.** Em primeiro lugar, sublinhe-se que a Requerente, ao fazer o pedido de informação vinculativa, sabia perfeitamente que os lotes em causa não se enquadravam numa ORU devidamente aprovada e publicitada. Relembremos os pontos 3.º, 6.º e 9.º do seu pedido arbitral.
- 41.** Em segundo lugar, a Informação Vinculativa da AT é clara na exigência da verificação dos requisitos legais aplicáveis, como ficou demonstrado. A Requerente carece de fundamento quando afirma que aquele instrumento jurídico lhe criou expectativas legítimas de que bastaria qualquer certidão emitida pelo Município, ainda que o seu conteúdo fosse

incompleto quanto à exigência de uma ORU (devidamente aprovada e publicitada), ao que acresce estar errado quanto ao enquadramento jurídico da ORU.

42. «A propósito da “segurança jurídica” e da “protecção da confiança” refere o J.J. Gomes Canotilho que “... a segurança jurídica está conxionada com elementos objectivos da ordem jurídica - garantia da estabilidade jurídica, segurança de orientação e de realização do direito - enquanto a protecção da confiança se prende mais com as componentes subjectivas da segurança, designadamente a calculabilidade e previsibilidade dos indivíduos em relação aos efeitos jurídicos dos actos dos poderes públicos. A segurança e a protecção da confiança exigem, no fundo: (1) fiabilidade, clareza, racionalidade e transparência dos actos do poder; (2) de forma que em relação a eles o cidadão veja garantida a segurança nas suas disposições pessoais e nos efeitos jurídicos dos seus próprios actos. Deduz-se já que os postulados da segurança jurídica e da protecção da confiança são exigíveis perante qualquer acto de qualquer poder - legislativo, executivo e judicial. O princípio geral da segurança jurídica em sentido amplo (abrangendo, pois, a ideia de protecção da confiança) pode formular-se do seguinte modo: o indivíduo tem do direito poder confiar em que aos seus actos ou às decisões públicas incidentes sobre os seus direitos, posições ou relações jurídicas alicerçados em normas jurídicas vigentes e válidas por esses actos jurídicos deixado pelas autoridades com base nessas normas se ligam os efeitos jurídicos previstos e prescritos no ordenamento jurídico ...” (in: “Direito Constitucional e Teoria da Constituição”, 7.^a edição, pág. 257).(…). Mais adiante pode ler-se que um dos “pressupostos da aplicação do princípio da protecção da confiança é o de que não se esteja perante um acto anterior claramente ilegal.” (cfr. citações retiradas do Acórdão de 11.10.2017 proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo no processo n.º 01029/15.
43. Ora, assim sendo, no caso *sub judice*, uma vez que a Informação Vinculativa se limitou a aplicar os critérios legais, assim como os atos tributários ora impugnados, não estamos, pois, ante uma atuação por parte da Administração suscetível de lesar uma situação merecedora de legítima confiança e digna de tutela.
44. Ao que acresce a circunstância de que, tendo sido proferido um Acórdão uniformizador de jurisprudência pelo Supremo Tribunal Administrativo (cf. Acórdão do Supremo Tribunal

Administrativo de 26.03.2025, proferido no processo n.º 012/24.9BALS), é do interesse público a aplicação uniforme do direito de modo a evitar discriminações injustificadas.

45. Em face do exposto, não estando cumpridas as condições para a existência de uma “(...) *área de reabilitação urbana (...) delimitada nos termos legais (...)*” tal como decorre da verba 2.23 da Tabela I anexa ao Código do IVA, e reiteradas na Informação Vinculativa, no local onde foi realizada a empreitada de reabilitação urbana em análise, não poderia ser aplicada a taxa reduzida de 6% e as expectativas da Requerente não podem ser atendíveis, não se verificando qualquer violação dos princípios da boa-fé e da tutela da confiança.
46. Em conclusão, deve o vício de violação de lei invocado pela Requerente ser julgado improcedente.
47. Quaisquer expectativas eventualmente criadas pela atuação do Município que certificou factos que que na realidade não se verificavam, nunca poderiam ser objeto de sindicância perante este tribunal arbitral, visto que a sua competência está limitada à apreciação da (i)legalidade de atos tributários. Tal discussão pode, eventualmente, ser encetada numa outra ação onde se discutam os danos gerados por expectativas geradas pela atuação do Município.

B. Da ilegalidade dos atos tributários por preterição do direito de audição

48. A Requerente alega, ainda, que, após o exercício do direito de audição, no âmbito da inspeção tributária, a AT invocou um novo fundamento, não tendo ouvido a Requerente a esse respeito. Em concreto, o novo fundamento seria a verificação de que as certidões emitidas pela Câmara Municipal de Vila Nova de Gaia seriam ineptas para atestarem que as obras de construção civil realizadas consubstanciavam uma operação de reabilitação urbana.
49. Este vício não pode proceder porquanto inexistente qualquer novo fundamento acrescentado após o exercício de audição prévia no âmbito da inspeção tributária.
50. O direito de audição está consagrado no artigo 60.º da LGT, relevando para o caso *sub judice* a alínea e) do n.º 1 (“*Direito de audição antes da conclusão do relatório da inspeção tributária*”).

51. Sucede que, o n.º 3 do artigo 60.º da LGT prevê que *“Tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem as alíneas b) a e) do n.º 1, é dispensada a sua audição antes da liquidação, salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais se não tenha pronunciado”*.
52. Ora, a AT destaca que as certidões emitidas pelo Município são imprecisas e não poderiam ter legitimado as expectativas da Requerente. Como ficou demonstrado, no ponto *supra*, a Informação Vinculativa não conferiu à Requerente o direito a ser tributada à taxa reduzida de IVA, sem a apresentação de certidão da câmara municipal que atestasse que os lotes dispunham de operação de reabilitação urbana devidamente aprovada e publicitada. Aliás, repete-se, diz-se expressamente que não bastaria que se situassem numa área de reabilitação urbana.
53. Como ficou demonstrado, os atos tributários de IVA foram emitidos pela AT porque as empreitadas de reabilitação urbana concretizadas em 2021 apesar de terem sido realizadas em imóveis em ARU aprovada, não tinham ainda ORU aprovada e publicitada, cuja exigência consta da Informação Vinculativa e da lei e que tal facto era do conhecimento, quer do Sujeito Passivo, quer do conhecimento público.
54. De qualquer modo, trata-se de alegação e direito e resulta claramente da Informação Vinculativa, cujo conteúdo é do conhecimento da Requerente, não configurando um facto novo.
55. Neste contexto, não houve qualquer preterição do direito de audição, pelo que se julga este vício improcedente.
56. Em face do exposto, julga-se o pedido de anulação dos atos tributários de IVA de 2021 melhor identificados no introito improcedente, dando-se por prejudicado o conhecimento do pedido de juros indemnizatórios.

VI. DA DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- 1- julgar improcedente o pedido de declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação adicional de IVA com os n.º 2025..., n.º 2025 ..., n.º 2025 ... e n.º 2025 ...

22.

- 2- , e respetivas liquidações de juros compensatórios n.º 2025..., n.º 2025..., n.º 2025 ... e n.º 2025 ... relativos aos períodos de 2021/03T, 2021/06T, 2021/09T e 2021/12T, dos quais resulta um montante total a pagar de €932.580,65; e
- 3- condenar a Requerente nas custas do processo.

VII. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 932.580,65 nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VIII. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 13.158,00 nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do mencionado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 16 de junho de 2026.

Os Árbitros,

(Fernanda Maçãs)

(Joana Trincão Marques)

(David de Oliveira Silva Nunes Fernandes)