

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1101/2025-T

Tema: IVA - Taxa Reduzida - Verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA - Empreitada de reabilitação urbana - Certidão camarária - Princípios da boa fé e da protecção da confiança

SUMÁRIO

- I. Só beneficiam da taxa reduzida de 6% de IVA prevista, conjugadamente, nos artigos 18.º, alínea a), e na verba 2.23, da Lista I anexa ao Código do IVA, as empreitadas qualificadas como sendo de “*reabilitação urbana*”;
- II. Para que uma empreitada seja qualificada de reabilitação urbana, a mesma tem de cumprir duas condições cumulativas: (a) incidir sobre imóveis localizados dentro do perímetro de uma Área de Reabilitação Urbana (ARU), (b) em relação à qual esteja aprovada uma Operação de Reabilitação Urbana (ORU). Este regime resulta do RJUR, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de Outubro, para o qual remete a mencionada verba 2.23.
- III. O princípio da protecção da confiança só opera se se verificarem quatro requisitos, também cumulativos: comportamentos do Estado passíveis de gerar expectativas; que essas expectativas sejam legítimas, justificadas e fundadas em boas razões; que os contribuintes tenham feito planos de vida com base nessas expectativas; e, por fim, que não se constatem razões de interesse público que justifiquem, em ponderação, a não continuidade do comportamento que gerou a situação de expectativa.
- IV. Não tendo sido demonstradas orientações genéricas da AT no sentido preconizado pela Requerente, é inaplicável o disposto no artigo 68.º-A da LGT, bem como o princípio da protecção da confiança.
- V. A emissão de certidões pela Câmara Municipal que não atestem expressamente os pressupostos previstos na verba 2.23 do Código do IVA, nomeadamente a localização do imóvel numa ARU com ORU aprovada, nos termos do RJUR - Decreto-Lei n.º 307/2009,

é insusceptível de suportar a aplicação da taxa de 6% de IVA e não constitui fundamento de quebra de confiança.

DECISÃO ARBITRAL

Os Árbitros, Conselheira Maria Fernanda dos Santos Maçãs (Presidente), Prof. Doutor Luís Menezes Leitão e Dra. Filipa Barros, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral Colectivo, constituído em 24-02-2026, com respeito ao processo acima identificado, decidiram o seguinte:

1. RELATÓRIO

1.A..., LDA., sociedade comercial inscrita na conservatória do registo comercial sob o número único de matrícula e de identificação de pessoa colectiva ..., com sede na ..., ...-... Coimbra (“Requerente”), apresentou pedido de pronúncia arbitral (“PPA”) e de constituição de Tribunal Arbitral Colectivo no dia 17-12-2025, ao abrigo da alínea a) n.º 1 do artigo 2.º e alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), instituído pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (“Requerida”).

2. A Requerente solicita nesse pedido de constituição de Tribunal Arbitral e de pronúncia arbitral a declaração de ilegalidade, e consequente anulação, das seguintes liquidações adicionais de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) e juros compensatórios relativas aos anos de 2022 e 2023:

— Quanto ao ano de 2022: Liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios n.ºs: 2025 ... (IVA 03/2022 - € 380.011,30); 2025 ... (JC 03/2022 - € 41.728,36); 2025... (IVA 06/2022 - € 460.199,87); 2025 ... (JC06/2022 - € 45.288,70); 2025 ... (IVA 09/2022 - € 279.166,96); 2025 ... (JC 09/2022 - € 25.025,59); 2025 ... (IVA 12/2022 - € 279.154,90)

e 2025 ... (JC 12/2022 - € 22.148,83), no montante global de € 1.398.533,00 referente a IVA e de € 134.191,48 referente a juros compensatórios);

— Quanto ao ano de 2023: Liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios n.ºs: 2025... (IVA 03/2023 - € 208.958,11); 2025 ... (JC 03/2023 - € 15.159,48); 2025 ... (IVA 06/2023 - € 180.584,81); 2025... (JC06/2023 - € 10.666,87); 2025 ... (IVA 09/2023 - € 189.008,89); 2025 ... (JC 09/2023 - € 9.859,53); 2025 ... (IVA 12/2023 - € 114.947,48) e 2025 ... (JC 12/2023 - € 4.849,83) no montante global de € 693.499,29 referente a IVA e de € 40.535,71 referente a juros compensatórios) por erro nos pressupostos de facto e de direito e vício de fundamentação.

3. Em 19 de Dezembro de 2025, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite e, de seguida, notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante referida por “AT” ou “Requerida”.

4. Após nomeação dos Árbitros, os mesmos comunicaram, em prazo, a aceitação do encargo ao Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, não tendo sido manifestada pelas partes oposição à designação dos Árbitros, pelo que o Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 24 de Fevereiro de 2026.

5. Os fundamentos que sustentam o pedido de pronúncia arbitral da Requerente são em súmula, os seguintes:

5.1. A Requerente foi alvo de inspecções tributárias em IVA ao ano de 2022 e 2023, que terminaram em relatórios de inspecção tributária (doravante “RIT”) com correcções em IVA, por métodos directos, respetivamente OI2024... e OI2024

5.2. Em consequência, foi notificada das seguintes liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios, relativas a 2022: IVA de € 1.398.533,00 e juros compensatórios de € 134.191,48

Imposto	Valor	ID docto	Liq
IVA 03/2022	380.011,30€	2025 ...	2025 ...
JC 03/2022	41.728,36€	2025 ...	2025 ...
IVA 06/2022	460.199,87€	2025 ...	2025 ...
JC06/2022	45.288,70€	2025 ...	2025 ...
IVA 09/2022	279.166,96€	2025 ...	2025 ...

JC 09/2022	25.025,59€	2025 ...	2025 ...
IVA 12/2022	279.154,90€	2025 ...	2025 ...
JC 12/2022	22.148,83€	2025 ...	2025 ...

5.3. E foi notificada das seguintes liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios, relativas a 2023: IVA de € 693.499,29 e juros compensatórios de € 40.535,71:

Imposto	Valor	ID docto	Liq
IVA 03/2023	208.958,11€	2025 ...	2025 ...
JC 03/2023	15.159,48€	2025 ...	2025 ...
IVA 06/2023	180.584,81€	2025 ...	2025 ...
JC06/2023	10.666,87€	2025 ...	2025 ...
IVA 09/2023	189.008,89€	2025 ...	2025 ...
JC 09/2023	9.859,53€	2025 ...	2025 ...
IVA 12/2023	114.947,48€	2025 ...	2025 ...
JC 12/2023	4.849,83€	2025 ...	2025 ...

5.4. A Requerente deduziu reclamação graciosa, invocando ilegalidades várias por violação de lei e errada apreensão dos factos relevantes, terminando com o pedido de total anulação das liquidações reclamadas.

5.5. A reclamação graciosa foi totalmente indeferida, de forma expressa.

5.6. Inconformada, a Requerente apresentou a presente acção arbitral, sustentando que as liquidações de IVA e juros são ilegais e devem ser anuladas, pelos argumentos descritos infra.

5.7. Nessa acção, a Requerente rejeita o entendimento da AT no sentido de que não ocorreu reabilitação urbana, tão-só “construção nova” e de que só àquela (e não a esta) se aplica o benefício da taxa reduzida de IVA, apoiando-se no disposto no Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de Outubro, e no artigo 68.º da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, para a qual remete a deliberação da Assembleia Municipal de Coimbra que aprovou a área de reabilitação urbana (“ARU”) do Centro Histórico de Coimbra.

5.8. A Requerente sustenta que as obras realizadas no empreendimento “...” são de reconstrução do edificado existente e não construção nova de raiz e subsumem-se na

noção de empreitadas de reabilitação urbana, numa visão integrada, incidente sobre espaços públicos, infraestruturas e edifícios degradados, incluindo a “*construção, reconstrução, ampliação, alteração, conservação ou demolição de edifícios, com o objetivo de melhorar as condições do seu uso*”.

5.9. No entender da Requerente os “...” estão localizados na Área de Reabilitação Urbana (ARU) do Centro Histórico de Coimbra (delimitada nos termos legais), em vigor em 2022 e 2023 (continuadamente desde 2009 até à atualidade) ou, caso assim não se entenda, a ARU do Centro Histórico de Coimbra subsume-se na expressão legal de “outras”, “delimitada nos termos legais”.

5.10. Efectivamente, o empreendimento está inserido na ARU do centro histórico da cidade de Coimbra para sua melhoria e adequação às exigências de Coimbra Património da Humanidade.

5.11. E as empreitadas implicaram a construção de espaços verdes, arruamentos, equipamentos de utilização coletiva, numa ampla zona de lazer, para benefício de todos.

5.12. Segundo a Requerente, as empreitadas dos autos subsumem-se no interesse extrafiscal ínsito na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, de melhoria do tecido urbano existente, dado o seu impacto positivo na cidade, no edificado e nas infraestruturas públicas.

5.13. A ARU do Centro Histórico de Coimbra foi aprovada em Setembro de 2009, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 104/2004, de 7 de Maio, então em vigor, e remeteu para o Plano Diretor Municipal (“PDM”) de 1994, e foi ainda aprovada para efeitos do regime extraordinário de apoio à reabilitação urbana (v. Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro).

5.14. O Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro, não revogou as anteriores ARU e não prejudica o regime extraordinário.

5.15. Sendo a lei aplicável à ARU do Centro Histórico de Coimbra anterior ao Decreto-Lei n.º 307/2009 não há necessidade de aprovação ulterior de Operação de Reabilitação Urbana (“ORU”), nem aquela ARU caduca se não for aprovada em 3 anos, pois são exigências deste Decreto-Lei que não se aplica *in casu*.

5.16. A revogação do regime extraordinário de apoio à reabilitação urbana da Lei n.º 67-A/2007, pela Lei n.º 64.-A/2008, de 31 de Dezembro, aplicável às edificações

construídas até 2012, não determina a extinção da ARU do Centro Histórico de Coimbra, como advoga a AT.

5.17. Primeiro, porque esta ARU continua em vigor, já que: a) A Câmara de Coimbra assim o diz (cfr. declaração do Município inserida nos RITS); b) O Portal da Habitação assim o confirma (mesmo após a revogação da legislação extraordinária da reabilitação de 2008); c) e é esse o resultado interpretativo das leis aplicáveis (cfr. art. 80.º do Dec. Lei 307/2009).

5.18. Segundo, porque esta ARU foi criada para suportar a candidatura de Coimbra a Património da Humanidade, e não apenas por causa do pacote fiscal da reabilitação do Orçamento do Estado para 2008.

5.19. Como terceiro argumento, a extinção jurídica da ARU implicaria que Coimbra deixasse de ter o estatuto de Património da Humanidade da UNESCO, uma vez que este estatuto exige a manutenção de instrumentos urbanísticos que assegurem a protecção contra medidas que tenham impacto negativo nos edifícios e envolvente (zona tampão) e este instrumento é precisamente a ARU do Centro Histórico de Coimbra.

5.20. O quarto argumento prende-se com o relatório técnico da UNESCO que indica no ponto 107 que qualquer modificação da zona tampão, depois da inscrição de um bem na Lista do Património Mundial, carece de aprovação pelo Comité do Património Mundial, o que vale necessariamente para a extinção da zona tampão, via extinção da ARU.

5.21. À cautela, sustenta a Requerente que se as ARU referidas na parte inicial da verba 2.23 forem apenas as aprovadas e reguladas pelo Decreto-Lei n.º 307/2009, ainda assim, deve manter-se a taxa reduzida porque a ARU do Centro Histórico de Coimbra se subsume na expressão “outras” constante dessa verba.

5.22. Para a Requerente, a lógica do segmento da verba 2.23 invocado é a de manter o benefício da taxa reduzida de IVA da reabilitação urbana aprovada anteriormente ao Decreto-Lei n.º 307/2009, mas cuja empreitada se concretizou após a sua entrada em vigor, por ser injusto, violador da igualdade tributária e desproporcionada a sua desaplicação por (mero) efeito da sucessão de leis no tempo, ressalvando o legislador, entre parêntesis, as realidades urbanísticas anteriores, sendo que, antes do Decreto-Lei n.º 307/2009, apenas existiam seis ARU aprovadas em Portugal.

5.23. A Requerente pugna pela desnecessidade e pela não aplicação da ORU, por estar em causa uma ARU antiga não revogada pelo Decreto-Lei n.º 307/2009, que não necessita de qualquer adaptação, regulamentação, ratificação ou aprovação para se lhes aplicar a regulamentação das ARUs aprovadas pelo Dec. Lei 307/2009.

5.24. As ARU antigas coexistem com as ARU novas (aprovadas após Outubro de 2009), não estando as primeiras abrangidas pela obrigação de aprovação de uma ORU no prazo de 3 anos, sob pena de caducidade.

5.25. A verba 2.23 da Lista I anexa do Código do IVA não exige uma ORU de forma expressa ou por remissão.

5.26. O artigo 14.º, alínea b), do Decreto-Lei n.º 307/2009 determina que é a aprovação da ARU que confere o direito de acesso aos apoios de incentivos fiscais à reabilitação urbana, sendo suficiente que o imóvel se situe numa ARU.

5.27. A taxa reduzida visa incentivar a reabilitação urbana de áreas degradadas da cidade definidas previamente pelo Município, o que se basta com a aprovação da ARU.

5.28. Por outro lado, a Requerente apela ao princípio da protecção da confiança, tendo em conta que à data dos factos a leitura da verba 2.23 se bastava com empreitada de reabilitação urbana em zona delimitada por ARU, que tinha na sua posse a certificação da Câmara Municipal de Coimbra (entidade administrativa com competências legais urbanísticas) e que desconhecia qualquer decisão judicial sobre o tema, sendo que o direito circulatorio da AT militava, de igual modo, no sentido que defende, pelo que esse contexto foi pressuposto e condição essencial do negócio.

5.29. Nos termos do artigo 68.º-A, n.º 2, da LGT, as novas orientações da AT não podem ser aplicadas retroativamente aos contribuintes que tenham agido com base numa interpretação plausível e de boa-fé das instruções administrativas, pelo que as liquidações são ilegais por violação desta norma e do princípio da protecção da confiança (v. artigo 55.º da LGT), que constitui vício autónomo, ligado aos princípios da segurança jurídica e do Estado de Direito, com dignidade constitucional (v. artigos 2.º e 266.º, n.ºs 1 e 2, da Constituição).

5.30. Os actos impugnados, na interpretação preconizada da verba 2.23 do anexo I ao CIVA, violam ainda os princípios estruturantes do IVA: a neutralidade e a igualdade (ambos previstos no art. 1.º da Diretiva IVA e considerando 5, 7 e 13).

5.31. Além disso, sendo a venda de imóveis uma actividade isenta de IVA (art. 9.º, n.º 30.º do CIVA) – bem como o arrendamento (art. 9.º, n.º 29, do CIVA): tal significa que o IVA da empreitada não é dedutível pelo operador económico e vai repercutir-se diretamente no custo final da construção – e por arrastamento repercutir-se-á, em termos económicos, no preço final dos apartamentos e casas já prontas, no consumidor final, (exceto se o operador decidir reduzir a sua margem de negócio, vector sem relevância jurídico-tributária nesta sede).

5.32. Os valores são muito impactantes: a empreitada de reabilitação urbana é a maior componente da estrutura de custos de uma obra de reabilitação urbana (construir apartamentos, por exemplo); e o diferencial de IVA entre a taxa normal e reduzida (17%) tem enorme impacto no preço final das frações, caso ocorra a repercussão do preço total, ou se impossível, na rentabilidade do empreendedor imobiliário.

5.33. Por outro lado, dois edifícios semelhantes, instalados em zonas da mesma cidade de Coimbra, onde só existe ARU e outro, em zona onde já existe ORU – implica que o preço do primeiro será muito superior ao do segundo (em atividades comparáveis e apartamentos iguais e com o mesmo destino e função), apenas por causa do factor fiscal – porque o IVA na empreitada daquele é de 23% enquanto que no outro é apenas de 6%.

5.34. Por aqui se vê, também, a violação da igualdade de tratamento: situações comparáveis são tratadas diferentemente, sem uma justificação legitimadora: se na zona de um empreendimento não houvesse ARU – então perceber-se-ia a diferença de base que legitima a diferença de tratamento em sede de IVA (não haveria violação da igualdade).

5.35. Mas o caso dos autos é totalmente diverso: nos ... existe uma ARU para a zona onde foram depois efetuadas as empreitadas; e esse instrumento urbanístico visa já a adequação dos empreendimentos com o interesse público da reorganização do território municipal, com constrangimentos e condicionamentos por razões de interesse público.

5.36. O princípio da neutralidade e igualdade têm tradução legal (artigo 1.º da Diretiva IVA) e constitucional (violação do art. 2.º e 13.º da CRP): ou seja, se a verba 2.23 for interpretada no sentido proposto pelo RIT, ocorre violação da igualdade, no sentido de se estabelecer um desproporcionado regime de discrepância de IVA (entre taxa reduzida e taxa geral), entre situações que tutelam adequadamente o mesmo interesse público (mera existência de ARU, mesmo que sem ORU), em violação das regras de concorrência entre agentes económicos ou, pelo menos, com violação da igualdade: do “ponto de vista do consumidor médio”, os imóveis “...” efetuados pela QP e outros em zona ORU de Coimbra – apresentem propriedades análogas e satisfaçam as mesmas necessidades dos consumidores.

5.31. A anulação das liquidações adicionais de IVA implica a anulação dos juros compensatórios liquidados à Requerente.

5.31. Mesmo no caso de não anulação das primeiras, não são devidos estes juros, por não lhe ser imputável o retardamento da liquidação do imposto, tendo agido com boa-fé com base numa interpretação plausível da lei fiscal.

6. Em 8 de Abril de 2026, a Requerida apresentou Resposta, na qual se defendeu por impugnação e, na mesma data, juntou o processo administrativo (“PA”), tendo na sua defesa referido o seguinte:

6.1. As liquidações impugnadas foram efectuadas pela AT na sequência dos procedimentos inspectivos, de natureza externa, de âmbito parcial, designadamente em sede de IVA, referente aos exercícios de 2022 e de 2023, credenciados, respetivamente, pelas ordens de serviço n.ºs OI2024... e OI2024..., realizados pelos SIT da Direção de Finanças de Coimbra.

6.2. Em 23.12.2019, a Requerente adquiriu os terrenos para construção inscritos na matriz predial urbana da União de Freguesias de ... sob os artigos ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... e ..., pelo montante total de € 17.000.000,00.

6.3. Naqueles terrenos tinha sido iniciada a construção, de raiz, de uma nova urbanização, à data designada como “...”, num local onde previamente existia apenas um milheiral denominado “...”, e cuja obra, com o Alvará de Loteamento n.º ..., emitido pela Câmara

Municipal de Coimbra (CMC) em 1999-11-08, não tinha sido concluída, em virtude de embargo determinado no ano de 2005.

6.4. Em Agosto de 2020, a Requerente iniciou, através da aquisição de serviços de construção civil, as obras de conclusão dos lotes que se encontravam em fase avançada de construção, procedendo posteriormente à constituição de propriedade horizontal e iniciando em Fevereiro de 2022 a venda das fracções.

6.5. Tendo prosseguido com a construção dos restantes lotes que ainda não se encontravam concluídos.

6.6. A Requerente procedeu à autoliquidação de IVA na aquisição dos referidos serviços de construção civil, aplicando a taxa reduzida de 6% a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

6.7. A Requerente não solicitou à AT a emissão de qualquer informação vinculativa com vista à determinação da taxa de imposto aplicável à aquisição dos serviços supra descritos.

6.8. No âmbito da acção inspectiva acima identificada, a Requerente foi notificada, em 23.10.2024, para apresentar os documentos comprovativos dos requisitos para a autoliquidação à taxa reduzida de 6%.

6.9. Em resposta àquela notificação, a Requerente remeteu aos SIT documentos, no seu entender, comprovativos para a autoliquidação do IVA à taxa reduzida de IVA de 6% nos serviços de construção civil adquiridos no ano de 2022 e 2023.

6.10. Pelos SIT foram elaborados os projectos de RIT, onde se propuseram correcções por métodos directos ao IVA, no ano de 2022 e 2023, por falta de liquidação de IVA, referente à diferença do IVA liquidado a 6%, quando devia tê-lo sido à taxa normal de IVA de 23%, no valor de € 1.398.533,00 e € 693.499,29, respetivamente, acrescido de juros compensatórios, com os fundamentos constantes dos capítulos V. dos projectos de relatório.

6.11. Notificada dos projetos de RIT, a Requerente não exerceu o correspondente direito de audição.

6.12. Na sequência, procederam os SIT à elaboração dos RIT - para os quais se remete, dando-se por reproduzida a respetiva fundamentação – onde se conclui pela manutenção

das correcções propostas, nos termos descritos e fundamentados nos capítulos I e V dos RIT.

6.13. Inconformada, a Requerente apresentou reclamação graciosa das liquidações de imposto e de juros compensatórios emitidas na sequência das correcções efetuadas, pedindo a sua anulação.

6.14. Por despacho de 30.9.2025, a reclamação graciosa foi indeferida, com os fundamentos constantes da Informação n.º 361/2025 da Direcção de Finanças de Coimbra, que se dão por integralmente reproduzidos, tendo inconformada a Requerente apresentado o presente pedido de pronúncia arbitral.

6.15. O enquadramento da concreta questão objeto dos presentes autos já foi apreciado no Processo n.º 233/2025-T, cuja decisão transitou, entretanto, em julgado.

6.16. Estava nesse processo em causa um pedido de pronúncia arbitral apresentado pela mesma Requerente e que tinha por objeto as mesmas operações objeto dos presentes autos, sendo, no caso, objecto de impugnação as *«liquidações adicionais de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) e juros compensatórios inerentes, referentes ao ano 2021»* (enquanto que nos presentes autos se discutem as liquidações dos subsequentes períodos referentes a 2022 e 2023).

6.17. A Requerida mantém a posição dos SIT no sentido de que as operações realizadas nos imóveis em causa não consubstanciam operações de reabilitação urbana, por não incidirem sobre construções pré-existentes, correspondendo a construções novas, executadas de raiz.

6.18. As construções que existiam no local estavam inacabadas, visando as empreitadas a sua conclusão (construção) e não a respetiva reabilitação.

6.19. A Requerida considera também que os imóveis em causa estão localizados fora de ARU legalmente delimitada, uma vez que a ARU do Centro Histórico de Coimbra não está em vigor.

6.20. Efectivamente, como bem se comprovou no RIT, que as operações em causa não se encontram localizadas em qualquer das 7 (sete) ARU aprovadas para o Município de Coimbra e delimitadas nos termos legais (RJRU).

6.21. Não se localizam (porque se encontram fora dos limites das mesmas):

- a) Na ARU de Coimbra – Universidade / Sereia (ARU e ORU simples aprovadas);
- b) Na ARU de Coimbra Alta (ARU e ORU simples aprovadas);
- c) Na ARU de Coimbra Baixa (ARU e ORU encontram-se em processo de aprovação);
- d) Na ARU de Coimbra Rio (ARU e ORU simples em processo de aprovação);
- e) Na ARU de Coimbra Santa Clara (ARU e ORU simples aprovadas), delimitada na margem esquerda do Rio Mondego;
- f) Na Área Empresarial da ..., localizada fora do centro urbano da cidade de Coimbra;
- g) Na Área Empresarial de ..., localizada fora do centro urbano da cidade de Coimbra.

6.21. A área do conjunto inscrito como Património Mundial da Humanidade - Universidade de Coimbra, Alta e Sofia – e respectiva zona tampão se encontram inseridas na ARU Coimbra – Universidade / Sereia, onde não se localizam os imóveis da Requerente.

6.22. A Requerida discorda da interpretação da Requerente sobre a coexistência de “dois tipos de ARUS nas leis urbanísticas e fiscais”, existindo apenas um tipo de ARU, sujeito às exigências e requisitos do Regime Jurídico da Reabilitação Urbana (“RJRU”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 307/2009.

6.23. É este o “diploma específico” referido na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, inexistindo regime especial de isenção ou relaxamento das exigências legais ou regulamentares para as ARU “antigas”, solução que, a verificar-se, colocaria em causa o princípio da igualdade.

6.24. A Requerida opõe-se ao entendimento de que o RJRU justificaria a taxa reduzida de IVA, mas já não se aplicaria quanto ao preenchimento dos requisitos aí previstos para a qualificação como empreitada, consoante a conveniência da Requerente.

6.25. Para a Requerida, não foi previsto regime transitório ou de salvaguarda destas ARU “antigas”, tendo-o feito o legislador para as áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística (v. artigo 78.º do RJRU), concedendo o prazo de dois anos para a sua conversão e para as sociedades de reabilitação urbana (v. artigo 79.º do RJRU), sendo inconcebível que deixasse de fora do quadro legal integrado do RJRU as ARU “antigas”, que sobreviveriam numa via paralela, sem obrigações e requisitos legais.

- 6.25. Com a reforma do RJRU, operada pela Lei n.º 32/2012, de 14 de agosto, a delimitação da ARU caduca se, no prazo de três anos, não for aprovada a correspondente operação de reabilitação (“ORU”).
- 6.26. Assim, independentemente de estar publicada no sítio oficial da Câmara Municipal de Coimbra, a aludida ARU caducou.
- 6.27. Considera irrelevante a referência à lei revogada, na medida em que a empreitada em questão se iniciou mais de dez anos após a entrada em vigor, em 2009, do RJRU.
- 6.28. A construção anterior respeita a outro dono da obra e a outra empreitada, pelo que não há “direitos adquiridos” na esfera da Requerente.
- 6.29. A Requerida sustenta a inaplicabilidade do Regime Extraordinário de Apoio à Reabilitação Urbana, aprovado pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, salientando que os incentivos fiscais aí previstos foram exclusivos para acções de reabilitação iniciadas no período de 1 de janeiro de 2008 a 31 de dezembro de 2010, concluídas até 31 de Dezembro de 2012, tendo a empreitada da Requerente tido início no ano 2020. Além de que não contemplava sequer a taxa reduzida de IVA e que o referido regime foi revogado pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro.
- 6.30. A Requerida rejeita a pretensa consequência de perda do Estatuto de Património Mundial da Humanidade associada à inexistência de ARU na zona tampão, que, independentemente disso, não pode condicionar a decisão do Tribunal.
- 6.31. Acrescenta que o reconhecimento como Património Mundial da Humanidade às zonas da Universidade de Coimbra, Alta e Sofia ocorreu em 2013, quando os “esqueletos” a que a Requerente se refere já se encontravam no local e embargados desde 2005, sem que tenham obstado ao mesmo.
- 6.32. Mais impugna que os imóveis em apreço se insiram na dita zona tampão, não tendo a Requerente feito prova de tal facto.
- 6.33. Sem prejuízo, afirma que o município de Coimbra sempre poderia adotar as medidas legalmente previstas para salvaguarda do património e que esta linha de argumentação é irrelevante para a determinação da taxa de IVA.
- 6.33. A Requerida entende carecer de sentido a invocação do princípio da igualdade e de direitos adquiridos, pois a Requerente não foi afetada pela sucessão de regimes legais,

adquiriu os imóveis em 2019 e iniciou a empreitada em 2020, muito depois da entrada em vigor do RJRU.

6.34. A Requerida invoca que a Requerente não demonstrou a existência de ORU aprovada e a desenvolver em áreas delimitadas por ARU nos termos legais.

6.35. E, diferentemente do que a Requerente pretende, nem todas as operações realizadas em ARU correspondem a reabilitação urbana, somente as que se coadunem com a ORU aprovada, elemento essencial, pelo que não está em causa uma mera interpretação da AT, mas um requisito expresso do legislador (v. artigo 7.º do RJRU) que cumula a ARU e a ORU e determina a caducidade da primeira se, no prazo de 3 anos, não for aprovada a correspondente ORU (v. artigo 15.º do RJRU), constatação corroborada pelo Supremo Tribunal Administrativo, em acórdão uniformizador de jurisprudência, de 26 de março de 2025, no processo n.º 12/24.9BALSb, e por diversa jurisprudência arbitral.

6.36. Em síntese, não se localizando os imóveis da Requerente em ARU delimitada nos termos legais, para a qual esteja aprovada uma ORU, a operação realizada não se pode qualificar como “empreitada de reabilitação urbana”, enquadrável na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA (e, em consequência, no artigo 18.º, n.º 1, alínea a), do Código do IVA), pelo que não beneficia da taxa reduzida, de 6%, devendo ser tributada à taxa normal.

6.37. Sobre a violação do princípio da confiança, ancorada no artigo 68.º-A da LGT e na afirmação de que a taxa reduzida de IVA foi aplicada com base no direito circulatório da AT conhecido à época e na certidão emitida pela Câmara Municipal de Coimbra, a Requerida argumenta que a Requerente não demonstrou os respetivos pressupostos: um comportamento da AT gerador dessa confiança, a efetivação de um investimento de confiança (que de outro modo não teria tido lugar) e a frustração da confiança por parte de quem a criou.

6.38. Desde logo, porque não solicitou informação vinculativa sobre o enquadramento da operação, nos termos previstos no artigo 68.º da LGT, considerando que apenas uma informação vinculativa pode gerar uma confiança juridicamente protegida.

6.39. Para a Requerida, não se provou que a administração fiscal tivesse induzido a Requerente ao comportamento em questão – realizar a obra – por, de alguma forma, lhe ter garantido a aplicação da taxa reduzida de IVA.

6.40. Por outro lado, as certidões emitidas pela Câmara são da responsabilidade desta e não vinculam a AT, sendo que, em qualquer caso, as certidões em causa não reconhecem o direito à aplicação da taxa reduzida de IVA.

6.41. Entende a Requerida que também não colhe a alegada violação do artigo 68.º-A da LGT, não identificando a Requerente as hipotéticas orientações genéricas por si mencionadas.

6. Em 22 de Maio de 2026 teve lugar a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, na qual foram inquiridas duas testemunhas, uma indicada pela Requerente e outra indicada pela Requerida. Nessa reunião as partes foram notificadas para apresentarem alegações escritas sucessivas no prazo de 20 dias. Fixou-se, ainda, o prazo para prolação da decisão 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 alegações (vide acta e gravação áudio disponíveis no SGP do CAAD).

7. Ambas as partes apresentaram alegações, reiterando as posições expressas nos seus articulados.

8. Em 23 de Junho de 2026, a Requerente apresentou requerimento de suspensão da instância, alegando estar em discussão no Parlamento legislação a alterar o enquadramento jurídico da questão *sub judice*, tendo, por despacho de 7 de Julho de 2026, decidido remeter a decisão sobre a eventual suspensão para depois do julgamento da matéria de facto. Entretanto, em 9 de Julho de 2026, veio a Requerida manifestar oposição à suspensão da instância.

II. SANEAMENTO

9. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, nos termos do artigo 2º, nº 1, alínea a), artigos 5º e 6º, todos do RJAT e é competente quanto à apreciação do pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e nos artigos 1.º a 3.º da n.º 112- A/2011, de 22 de Março (Portaria de Vinculação). O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo uma vez que foi apresentado no prazo previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10º do RJAT.

Não foram suscitadas excepções de que cumpra conhecer.

Não se verificam nulidades pelo que se impõe, agora, conhecer do mérito do pedido.

Conforme bem salienta a Requerida, o enquadramento da concreta questão objecto dos presentes autos já foi apreciado no processo n.º 233/2025-T deste CAAD, cuja decisão transitou, entretanto, em julgado. Seguir-se-á, por isso, nas páginas subsequentes esse douto Acórdão com cujo julgamento se concorda.

III. FACTOS PROVADOS

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

10.1. A A..., LDA., aqui Requerente, iniciou a sua atividade em 17 de Julho de 2017, com inscrição, a título principal, para o exercício da atividade de compra e venda de bens imobiliários – CAE 68100 e, a título secundário, de arrendamento de bens imobiliários – CAE 68200, promoção imobiliária – CAE 41100 e construção de edifícios – CAE 41200 – cf. Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”) e constante do PA.

10.2. Em 23 de Dezembro de 2019, a Requerente adquiriu os terrenos para construção inscritos na matriz predial urbana da União de Freguesias de ... sob os artigos ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... e ..., pelo montante total de € 17.000.000,00., localizados em zona nobre da cidade de Coimbra – cf. RIT.

10.3. Nestes terrenos já havia sido iniciada a construção de um empreendimento imobiliário composto por diversos edifícios, com Alvará de Loteamento n.º..., de 8 de Novembro de 1999, emitido pela Câmara Municipal de Coimbra, inicialmente

denominado “...”, e depois, na esfera da Requerente, “...”, num local onde, até 1999, se situava um milheiral denominado “...” – cf. RIT.

10.4. A construção do referido empreendimento, iniciada em 1999, foi embargada em 2005 e assim ficou até ao ano 2020 – cf. RIT.

10.5. Em 10 de Setembro de 2009, a Assembleia Municipal de Coimbra deliberou a aprovação da ARU para o Centro Histórico da Cidade de Coimbra. O empreendimento “...” situa-se dentro dos limites/perímetro abrangidos por esta ARU – cf. RIT (v. anexos da deliberação e mapa da ARU constantes do PA) e, ainda, o mapa constante do portal da Câmara, acedido em Julho de 2026 [<https://www.cm-coimbra.pt/wp-content/uploads/2018/12/Limite-da-ARU-para-o-Centro-Histórico-da-Cidade-de-Coimbra.pdf>].

10.6. Em 2013, o conjunto histórico-cultural composto pela Universidade de Coimbra, Alta de Coimbra e a Rua ... foi classificado Património Mundial da UNESCO. À data, o empreendimento (hoje denominado “...”) encontrava-se embargado e parado desde 2005, com alguns edifícios em tosco e sem obras de urbanização/infraestruturas de arranjos exteriores, como já referido, com prejuízo visual e estético da cidade – cf. RIT, Documento 7 e Documento 4 (este último, na medida em que atesta o estado em que as obras ficaram aquando do embargo, em 2005, até 23/10/2019).

10.7. A classificação da UNESCO implica a preservação, conservação e reabilitação da zona património da humanidade e de uma zona envolvente, chamada zona tampão, sujeita a restrições para acautelar perspectivas visuais importantes e outros atributos que desempenhem um papel funcional importante na proteção do bem – cfr. Documento 1 “Coimbra Universidade/Sereia, Projeto de delimitação da ARU e respetiva ORU simples / Estratégia de Reabilitação Urbana”, junto com a resposta e RIT.

10.8. A Câmara Municipal de Coimbra, em acção de fiscalização incidente sobre o empreendimento em causa, emitiu um relatório, em 23 de Outubro de 2019, dois meses antes da respetiva aquisição pela Requerente, que conclui que as obras de urbanização estavam no seguinte estado – cf. Documento 4:

- O parque de estacionamento estava estruturalmente edificado, mas inacabado, sem acesso automóvel e com acesso pedonal inacabado e sem projeto específico para o efeito;
- Não tinham sido executadas quaisquer infraestruturas de arranjos exteriores;
- Estavam parcialmente por executar o projeto de passagem aérea, as infraestruturas de muros de suporte (construção de muros em betão, em terra armada e de gabiões), as infraestruturas de abastecimento de água e drenagem de esgotos, as infraestruturas viárias e arruamentos e as infraestruturas eléctricas (posto de transformação inacabado, armários de distribuição parcialmente equipados e tubos não amacissados);
- Algumas das infraestruturas executadas (total ou parcialmente) não estavam de acordo com o projecto (v.g.viárias) e tinham de ser revistas, refeitas ou reparadas; e
- Encontravam-se executadas as infraestruturas da rede de gás e de telecomunicações, embora com alguma degradação, tendo de ser revistas e reparadas.

10.9. Em relação ao estado de construção e conservação dos edifícios implantados no loteamento, o mesmo relatório conclui que – cf. Documento 4:

- No caso dos lotes ..., ..., ..., ..., ..., ... e ... – os edifícios não estavam terminados, apresentando-se em toscos, com estrutura reticulada de betão armado, algumas paredes exteriores em alvenaria, poucas paredes interiores e algumas caixas de estores nos vãos exteriores. As paredes existentes encontravam-se deterioradas e carecidas de revisão geral;
- Relativamente aos lotes ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... e ... – os edifícios estavam construídos, faltando as portas de entrada, o revestimento dos quartos, salas e zonas comuns, algumas carpintarias (portas, roupeiros, armários) e a grelha de drenagem na cobertura. Estavam equipados com eletrodomésticos e radiadores de aquecimento central. Apresentavam ligeira fissuração, sujidade generalizada e alguns materiais de revestimento estavam danificados. Os rebocos exteriores careciam de revisão geral.

10.10. Em 1 de Julho de 2020, a Requerente alterou o seu enquadramento para o regime normal de IVA, com periodicidade trimestral e tipo de operações misto com dedução de imposto mediante o método de afectação real de todos os bens e serviços. Até aí estava

enquadrada unicamente para a prática de operações isentas de IVA do artigo 9.º do Código deste imposto (sem direito à dedução) – cf. RIT.

10.11. Já com os imóveis na titularidade da Requerente, em Agosto de 2020 tiveram início as obras na urbanização/edifícios “...”, tendo aquela contratado, para o efeito, diversas empresas de construção civil as quais asseguraram a conclusão dos edifícios e espaços comuns adjacentes – arruamentos, jardins e ponte pedonal (contrapartida do alvará de loteamento) – com elevada qualidade – cf. RIT.

10.12. As referidas obras envolveram, nos lotes inacabados, a remoção da estrutura de tijolo, deteriorada pelo decurso do tempo, ficando apenas a estrutura de betão e a construção do remanescente. Nos lotes já construídos, foi retirada a parede exterior (fachada) devido às fissuras, tendo sido feitas novas fachadas, mudados os caixilhos e renovados os interiores. As infraestruturas foram revistas, removido e reconstruído o que se encontrava danificado e construído o que estava em falta – cf. RIT.

10.13. Em 27 de Abril de 2020, a Câmara Municipal de Coimbra emitiu certidão, assinada pelo Chefe da Divisão de Gestão Urbanística Centro, Eng.º ..., relativa ao empreendimento “...” que atesta o seguinte relativamente ao Lote ...: *“O prédio sito na ..., Lote ..., inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ..., da União de Freguesias de ... (..., ..., ... e ..., que se encontra descrito na primeira Conservatória do Registo Predial de Coimbra sob o número 213/..., localiza-se na Área de Reabilitação Urbana (A.R.U.) para o Centro Histórico da Cidade de Coimbra, para efeitos do previsto no Regime Extraordinário de Apoio à Reabilitação Urbana, delimitada nos termos do previsto na Lei número sessenta e sete – A de dois mil e sete, de trinta e um de dezembro, aprovada pela Assembleia Municipal em dez de setembro de dois mil e nove, e coincidente com a Zona Envolvente de Enquadramento da Primeira Revisão do PDM, publicada no Diário da República, segunda série, número cento e vinte e quatro de um de julho, Aviso número sete mil seiscientos e trinta e cinco, de dois mil e catorze”* – cf. RIT.

10.14. Tendo sido, na mesma data, emitidas diversas certidões de idêntico teor, pela Câmara Municipal de Coimbra, também subscritas pelo Chefe da Divisão de Gestão Urbanística Centro, para os Lotes ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... – cf. RIT.

10.15. Em 18 de Dezembro de 2020, a Câmara Municipal de Coimbra emitiu mais uma certidão, também assinada pelo Chefe da Divisão de Gestão Urbanística Centro, relativa ao empreendimento “...” que atesta que as obras de urbanização aí realizadas “*localizam-se em Área de Reabilitação Urbana (A.R.U.) para o Centro Histórico da Cidade de Coimbra, para efeitos do previsto no Regime Extraordinário de Apoio à Reabilitação Urbana, delimitada nos termos do previsto na Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro, aprovada pela Assembleia Municipal em 10 de setembro de 2009, e coincidente com a Zona Envolvente de Enquadramento da 1.ª Revisão do PDM, publicada no Diário da República, 2.ª série, n.º 124, de 1 de julho, Aviso n.º 7635/2014*” – cf. RIT.

10.16. Em 2021, encontravam-se aprovadas as seguintes ARU para Coimbra – cfr. RIT e <https://www.portaldahabitacao.pt/consulte-as-arur/#/arusInfo>, <https://www.cm-coimbra.pt/areas/vi-ver/urbanismo/reabilitacao-urbana/em-vigor/areas-de-reabilitacao-urbana> :

- ARU Universidade / Sereia (com ORU aprovada);
- ARU Coimbra Alta (com ORU aprovada);
- ARU Coimbra Santa Clara (com ORU aprovada);
- ARU Coimbra Rio (com ORU em processo de aprovação);
- ARU Coimbra Baixa (com ORU em processo de aprovação);
- ARU Pedrulha (área empresarial) – fora do centro urbano;
- ARU Cernache (área empresarial) – fora do centro urbano.

10.17. No entanto, nenhuma das ARU enumeradas no ponto anterior abrange o empreendimento “...”, que se situa fora dos respetivos perímetros e limites territoriais.

10.18. As ARU Universidade/Sereia, Coimbra Alta, Coimbra Santa Clara, Coimbra Baixa e Coimbra Rio ocupam, em sobreposição, uma parte significativa da área da ARU do Centro Histórico da Cidade de Coimbra aprovada em 2009 – cf. RIT

10.19. O conjunto inscrito na lista do património mundial da UNESCO e a dita zona tampão estão incluídos nos limites físicos da ARU Universidade/Sereia – cf. RIT e

Documento 1 “Coimbra Universidade/Sereia, Projeto de delimitação da ARU e respetiva ORU simples / Estratégia de Reabilitação Urbana”, junto com a resposta.

10.20. Neste âmbito, o Documento “Coimbra Universidade/Sereia, Projeto de delimitação da ARU e respetiva ORU simples / Estratégia de Reabilitação Urbana” refere especificamente, a páginas 14 e 15: *“Conforme referido, a redelimitação da ARU COIMBRA UNIVERSIDADE / SEREIA corresponde a um prolongamento natural e conexão com o conjunto das ARU existentes permitindo, assim, uma área de intervenção integrada mais ampla, lógica e coerente com a realidade territorial. A inclusão da Alta Universitária, inscrita como Património Mundial da UNESCO e parte restante da ZEP / área tampão, nesta ARU tem subjacentes a coerência na legibilidade urbana e a relação com a topografia local. [...] Como tal, e atendendo à necessidade de introduzir medidas de salvaguarda e princípios de intervenção da mesma natureza para um território classificado como de proteção (ou zona tampão) da área inscrita como Património Mundial da UNESCO, os limites físicos propostos correspondem, exatamente, ao espaço sobranço entre o conjunto das ARU já existentes e o definido para a referida ZEP/Área tampão”.*

10.21. Nestes termos, esta nova ARU Universidade/Sereia inclui a zona tampão da área classificada pela UNESCO como património mundial, porém não abrange o empreendimento “...” – cf. Documento “Coimbra Universidade/Sereia, Projeto de delimitação da ARU e respetiva ORU simples / Estratégia de Reabilitação Urbana”, junto com a resposta e RIT.

10.22. No portal eletrónico da Câmara Municipal de Coimbra (<https://www.cm-coimbra.pt/areas/viver/urbanismo/reabilitacao-urbana/em-vigor/areas-de-reabilitacao-urbana>) consta, entre outros, um separador com o título “Limite da ARU para o Centro Histórico da Cidade de Coimbra”, que contém um mapa, com data de julho de 2014, que indica a cor amarela a “Zona Envolvente de Enquadramento/Limite da Área de Reabilitação Urbana para o Centro Histórico da Cidade de Coimbra”, que abarca a área de implantação do empreendimento “...”, ainda hoje disponível nesse portal para consulta

(<https://www.cm-coimbra.pt/wp-content/uploads/2018/12/Limite-da-ARU-para-o-Centro-Histórico-da-Cidade-de-Coimbra.pdf>).

10.23. No mesmo portal eletrónico da Câmara Municipal de Coimbra, constam as seguintes áreas delimitadas como ARU:

- ARU Coimbra Santa Clara
- ARU Pedrulha (área empresarial)
- ARU Cernache (área empresarial)
- ARU Universidade / Sereia
- ARU Coimbra Alta
- ARU Coimbra Baixa e Rio.

10.24. O Portal da Habitação do IHRU (<https://www.portaldahabitacao.pt/consulte-as-ar#//arusInfo>) na pesquisa de “ARU em vigor” identifica as ARU enumeradas no ponto anterior, mencionando, separadamente, ARU Coimbra Baixa e ARU Coimbra Rio. Não contém qualquer menção à ARU do Centro Histórico da Cidade de Coimbra. 10.25. A comercialização e venda do empreendimento “...” foi iniciada em fevereiro de 2022 – cf. RIT.

10.26. A Requerente não solicitou informação vinculativa com vista à determinação da taxa de IVA aplicável às operações de construção civil que adquiriu para os “...” – provado por acordo.

10.27. As obras de construção civil realizadas foram facturadas pelos prestadores de serviços à Requerente, sem liquidação de IVA (no regime de autoliquidação ou *reverse charge*), ao abrigo do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea j), do Código do IVA. Sobre o valor faturado, a Requerente autoliquidou o IVA à taxa reduzida, de 6%, por entender aplicável o artigo 18.º, n.º 1, alínea a), e verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA – cf. RIT.

10.28. De acordo com a ficha doutrinária da AT referente a uma informação vinculativa prestada a um sujeito passivo anonimizado, a aplicação da taxa reduzida de 6% a uma

empreitada global de reabilitação de um edifício numa ARU implica – cf. Documento 6, Processo n.º 13385, por despacho de 26-07-2018 da Diretora de Serviços do IVA: “7. Segundo o n.º 1 do artigo 7.º do mesmo diploma, “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. Na situação em apreço, caso esteja na posse de documento que comprove que o imóvel em questão está localizado numa área de reabilitação urbana, legalmente titulada e delimitada nos termos do Decreto-Lei n.º 307/2009, seja porque o aviso referido comprova tal facto ou porque é detentor de um documento emitido pelo respetivo Município comprovativo dessa localização, verifica-se a existência de uma das condições constantes da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, isto é, que o imóvel se encontra situado numa área de reabilitação urbana delimitada nos termos legais. 11. Assim, estando em causa uma empreitada global de reabilitação de um edifício numa área de reabilitação urbana, efetuada no âmbito do citado Decreto-Lei n.º 307/2009 a mesma enquadra-se na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, sendo tributada à taxa reduzida de 6%, conforme o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, aplicável ao valor total da empreitada (mão de obra e os materiais aplicados na mesma)”.

10.29. A Requerente foi alvo de inspecções tributárias em IVA ao ano de 2022 e 2023, que terminaram em relatórios de inspeção tributária (doravante “RIT”) com correcções em IVA, por métodos directos, respetivamente OI2024 ... e OI2024 – cf. RIT.

10.30. No âmbito deste procedimento inspectivo, 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 € 1.398.533,00 relativo a 2022 e € 693.499,29 relativo a 2023 – cf. RIT.

10.31. A Requerente foi notificada do Projeto de Relatório de Inspeção Tributária (“PRIT”), para efeitos do exercício do direito de audição, que aquela apresentou em 22 de Novembro de 2024 – cf. RIT.

10.32. Posteriormente, a Requerente foi notificada do Relatório Final (“RIT”), que manteve a proposta de correções de IVA, convertendo-a em definitiva – cf. RIT.

10.33. 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, pois:

a) De acordo com o artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 307/09, de 23 de Outubro, a reabilitação urbana em áreas de reabilitação urbana é promovida pelos municípios e resulta cumulativamente da aprovação:

- Da delimitação de áreas de reabilitação urbana (ARU); e

- Da operação de reabilitação urbana a desenvolver nas ARU (através de instrumento próprio ou de um plano de pormenor);

b) Após a aprovação da ARU, se, no prazo de 3 anos, não tiver sido aprovada qualquer Operação de Reabilitação Urbana, aquela ARU caduca (artigo 15.º do RJRU);

c) Adicionalmente, as obras têm de ter a natureza de “empreitada de reabilitação urbana”;

d) O prédio objeto de intervenção não está situado numa ARU definida pelo Município e delimitada nos termos legais, ou seja, em conformidade com o estabelecido no artigo 13.º do Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de Outubro, pois não foi aprovada uma ORU no prazo de 3 anos, o que implicou a caducidade da ARU do Centro Histórico de Coimbra; e) O empreendimento situa-se na Zona Envolvente ao Centro Histórico de Coimbra, mas isso não significa que está dentro do perímetro de uma ARU e no âmbito de uma ORU aprovada;

f) As obras realizadas pela Requerente também não têm a natureza de “empreitada de reabilitação urbana”, definida no artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro, pois este pressupõe a intervenção num edifício previamente existente e as obras em causa

respeitam, diversamente, a “*construção de raiz, de prédios novos, em local onde não existia previamente construção*”. “*Não se tratou de reabilitar nenhum edifício já usado, mas sim terminar uma construção nova*”;

g) Da consulta ao site da Câmara Municipal de Coimbra não consta nenhuma ARU aprovada na qual o empreendimento se enquadre. Consta apenas o mapa identificativo das ARU aprovadas para o Centro Histórico da Cidade de Coimbra com identificação da zona envolvente. Ou seja, o empreendimento situa-se na zona envolvente às ARU para o Centro Histórico da Cidade de Coimbra, o que vai ao encontro das certidões emitidas pela Câmara Municipal de Coimbra;

h) No Portal da Habitação do IHRU, onde constam todas as ARU aprovadas no país, por concelho, constata-se que a área onde se situa o empreendimento não se localiza em nenhuma dessas ARU(Coimbra-Universidade/Sereia; ARU de Coimbra Alta; ARU de Coimbra Baixa; ARU de Coimbra Rio; ARU de Coimbra Santa Clara);

i) O Regime Extraordinário de Apoio à Reabilitação Urbana, criado pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro (LOE2008), abrange apenas as ações de reabilitação urbana iniciadas entre 1 de Janeiro de 2008 e 31 de Dezembro de 2010 e que tenham sido concluídas até 31 de Dezembro de 2012, sendo inaplicável ao caso, pois a construção da Requerente só ocorreu a partir de 2022;

j) As certidões emitidas pela Câmara Municipal de Coimbra em Abril e Dezembro de 2020 referem o enquadramento da obra no regime da Lei n.º 67-A/2007, revogada [há muito] pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro de 2008;

k) Em lado nenhum as certidões emitidas pela Câmara Municipal de Coimbra para as obras daquele empreendimento certificam que o mesmo se situa em qualquer das ARU aprovadas, mas sim que se localiza na Área de Reabilitação Urbana para o Centro Histórico da Cidade de Coimbra, para efeitos do previsto no Regime Extraordinário de Apoio à Reabilitação Urbana, delimitada nos termos do previsto na Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro (à data revogado) e “...coincidente com a Zona Envolvente de Enquadramento da 1.ª Revisão do PDM, publicada no Diário da República, segunda

série, número cento e vinte e quatro de um de julho, Aviso número sete mil seiscientos e trinta e cinco, de dois mil e catorze”;

10.34. As decisões do CAAD invocadas pela Requerente respeitam a situações distintas da Requerente, ou porque respeitam a prédios novos construídos após demolição do edificado existente, ou a empreitadas de reabilitação em ARU aprovadas, cujas ORU ainda não tinham sido aprovadas, sem, contudo, a sua falta ter originado a caducidade da ARU respetiva.

10.35. Na sequência do mencionado procedimento inspectivo, foram emitidos à Requerente os seguintes actos tributários de liquidação de IVA e juros compensatórios, reportados ao ano de 2022, todos com data-limite de pagamento de 5 de Maio de 2025 – cfr. Documento 1: Liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios n.ºs: 2025 ... (IVA 03/2022 - € 380.011,30); 2025... (JC 03/2022 - € 41.728,36); 2025 ... (IVA 06/2022 - € 460.199,87); 2025 ... (JC06/2022 - € 45.288,70); 2025 ... (IVA 09/2022 - € 279.166,96); 2025 ... (JC 09/2022 - € 25.025,59); 2025 ... (IVA 12/2022 - € 279.154,90) e 2025 ... (JC 12/2022 - € 22.148,83), no montante global de € 1.398.533,00 referente a IVA e de € 134.191,48 referente a juros compensatórios);

10.36. Também na sequência do mencionado procedimento inspectivo, foram emitidos à Requerente os seguintes actos tributários de liquidação de IVA e juros compensatórios, reportados ao ano de 2023, todos com data-limite de pagamento de 21 de Maio de 2025 – cfr. Documento 2: Liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios n.ºs: 2025 ... (IVA 03/2023 - € 208.958,11); 2025 ... (JC 03/2023 - € 15.159,48); 2025... (IVA 06/2023 - € 180.584,81); 2025 ... (JC06/2023 - € 10.666,87); 2025 ... (IVA 09/2023 - € 189.008,89); 2025 ... (JC 09/2023 - € 9.859,53); 2025 ... (IVA 12/2023 - € 114.947,48) e 2025 ... (JC 12/2023 - € 4.849,83) no montante global de € 693.499,29 referente a IVA e de € 40.535,71 referente a juros compensatórios).

IV- FACTOS NÃO PROVADOS:

11. Por não existir prova suficiente nos autos não se consideraram provados os seguintes factos:

11.1. Não se provou a alegação, pela Requerente, de que a Câmara Municipal de Coimbra e a AT sempre disseram à Requerente que esta teria direito ao IVA à taxa reduzida nas empreitadas de reabilitação do empreendimento “...” ou que o direito circulatorio [da AT] indicava que bastava a ARU para aplicar a taxa reduzida de IVA.

11.2. De igual modo, não se provou que o site do portal da habitação, bem como a Câmara de Coimbra, indiquem que a ARU do Centro Histórico de Coimbra está atualmente em vigor ou que os ... se situem na zona tampão da área classificada pela UNESCO.

11.3. Não se verificaram quaisquer outros factos como não provados com relevância para a decisão da causa.

V- FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO DADA COMO 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 seleccionar os factos que importa, para a decisão e discriminar a matéria provada e não provada (cfr. artº 123º, nº 2 do CPPT e artigo 607º, nº 3, aplicáveis ex vi artigo 29º, nº 1, alíneas a) e e) do RJAT).

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 questão de Direito (cfr. artigo 596º do CPC, aplicável ex vi artigo 29º, nº 1, alínea e) do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes à luz do artigo 110º, nº 7 do CPPT, bem como o processo administrativo e a prova documental junta aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos supra elencados, bem como não provados os factos acima referenciados.

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

A prova testemunhal não se revelou importante, tendo em conta que os factos essenciais provados têm suporte documental, que não foi impugnado. Por outro lado, a testemunha arrolada pela Requerente manifestou algum comprometimento com a posição por esta defendida, afirmando com segurança factos que resultam contraditados pelos documentos. Já em relação às certidões da Câmara Municipal de Coimbra, apesar do texto confuso e do seu teor até incompreensível – pois, apela, em 2020, a um status jurídico inexistente, decorrente de legislação revogada há mais de dez anos – não consta qualquer referência ao enquadramento das operações em IVA.

Acresce não fazer parte das atribuições e competências dos Municípios a definição do regime de IVA aplicável às transmissões de bens e às prestações de serviços. A circunstância de ser conveniente à economia do projeto a aplicação da taxa de 6% de IVA não implica que a convicção da mesma tenha sido criada, de forma válida, pelas entidades ou organismos públicos referidos pela Requerente.

No que concerne aos factos dados como não provados, este Tribunal Arbitral entende que não foi feita prova do enquadramento do edifício em qualquer das ARU existentes, não sendo suficientes o depoimento da testemunha indicada pela Requerente para alterar esse entendimento, que foi cabalmente desmentido pela testemunha indicada pela Requerida.

VI. MATÉRIA DE DIREITO.

13. São as seguintes as questões a apreciar neste processo:

- Da suspensão da instância.
- Da anulação das liquidações de IVA impugnadas.
- Da anulação das liquidações de juros compensatórios impugnadas.

Examinar assim sucessivamente estas questões.

— DA SUSPENSÃO DA INSTÂNCIA.

14. Veio a Requerente solicitar a suspensão da instância, ao abrigo do art. 269º, nº1, c) do CPC, com o fundamento de o Grupo Parlamentar do PSD ter apresentado no Parlamento Projecto de

Lei, que viria a efectuar interpretação autêntica da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA no sentido solicitado pelo Requerente.

Por sua vez, veio a Requerida opor-se a essa pretensão, entendendo que esse referido Projecto de Lei não terá qualquer influência na decisão dos presentes autos.

Nos termos do art. 272º, nº1, CPC, aplicável por força do art. 29º, nº1, e) RJAT, mesmo não existindo acordo das partes, o tribunal pode ordenar a suspensão quando a decisão da causa estiver dependente do julgamento de outra já proposta ou quando ocorrer outro motivo justificado.

Ora, no caso presente não está em causa a existência de causa prejudicial, nem se pode considerar como motivo justificado para a suspensão da instância a eventualidade de uma alteração à legislação portuguesa. Na verdade, como bem salienta a Requerida, não só não há garantias que a mesma venha efectivamente a entrar em vigor, como também em face da matéria de facto provada, não se julga que essa eventual legislação pudesse ter alguma repercussão na questão objecto de análise nos presentes autos.

Nestes termos, não estão preenchidos os pressupostos legais para a suspensão da instância, pelo que se decide não decretar a mesma.

— DA ANULAÇÃO DAS LIQUIDAÇÕES DE IVA IMPUGNADAS.

15. No âmbito deste processo, e para efeitos de aferir da aplicabilidade ao caso em análise da taxa de IVA reduzida de 6%, prevista na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, importa analisar se todas as condições previstas para a sua aplicabilidade estão verificadas e, em consequência, decidir se os actos de liquidação adicional de IVA, relativos aos períodos de tributação de 2022, 2023 e respectivos juros compensatórios, no montante total de € 2.266.759,48, decorrentes de correcções promovidas pelos SIT nos RITs, a coberto das ordens de serviço nºs OI2024 ... e OI2024..., devem ou não ser declarados ilegais e, em consequência, se se deve determinar a devolução daquele montante, acrescido dos respectivos juros indemnizatórios nos termos legais, com fundamento em ilegalidade, caso se entenda que as referidas condições estão todas verificadas para a aplicação da taxa reduzida de IVA prevista na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA (posição da Requerente); ou, se pelo contrário, os referidos actos de liquidação adicional de IVA devem permanecer na ordem jurídica por não

sofrerem de qualquer ilegalidade, caso se venha a entender que não estão verificadas todas as condições para a aplicação da referida taxa reduzida de IVA (posição da Requerida).

Como referido, a questão a decidir prende-se com o enquadramento das prestações de serviços de empreitada de construção civil adquiridas pela Requerente em 2021, para a edificação do empreendimento imobiliário "...", no artigo 18.º, n.º 1, alínea a) e da verba 2.23 da lista I anexa ao Código do IVA, na redação vigente à data dos factos, anterior às alterações introduzidas pela Lei n.º 56/2023, de 6 de Outubro, com o consequente benefício da taxa reduzida de IVA (6%). De acordo com o artigo 18.º, n.º 1, alínea a), do Código do IVA, as prestações de serviços constantes da lista I anexa ao Código do IVA beneficiam da taxa de 6%, estando aqui em causa a aplicação da verba 2.23 dessa lista, que dispunha o seguinte:

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

Com aplicabilidade à situação vertente, as condições legais para o benefício da redução da taxa de IVA são, em síntese, três:

- O serviço prestado configurar-se como empreitada;
- Que esta se possa qualificar de “reabilitação urbana”, com remissão para a definição deste conceito em diploma específico, que não pode deixar de ser o Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro, que estabelece o Regime Jurídico da Reabilitação Urbana (“RJRU”); e, em consequência,
- Que seja realizada em áreas de reabilitação urbana delimitadas nos termos legais.

Não existe divergência entre as Partes relativamente à qualificação dos serviços prestados à Requerente como empreitada, na aceção do artigo 1207.º do Código Civil, definida como o “contrato pelo qual uma das partes se obriga em relação à outra a realizar certa obra, mediante um preço”.

Desta forma, a análise a efetuar incidirá sobre os requisitos remanescentes.

O conceito legal de reabilitação urbana consta do artigo 2.º, alínea j), do RJRU, diploma específico para o qual remete a previsão da verba 2.23 do Código do IVA. Dispõe a referida alínea j) que constitui “*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*”.

Definição distinta é consagrada para a “*reabilitação de edifícios*”, constante da alínea i) do artigo 2.º do RJRU, como “*a forma de intervenção destinada a conferir adequadas características de desempenho e de segurança funcional, estrutural e construtiva a um ou a vários edifícios, às construções funcionalmente adjacentes incorporadas no seu logradouro, bem como às frações eventualmente integradas nesse edifício, ou a conceder-lhes novas aptidões funcionais, determinadas em função das opções de reabilitação urbana prosseguidas, com vista a permitir novos usos ou o mesmo uso com padrões de desempenho mais elevados, podendo compreender uma ou mais operações urbanísticas*”.

Do confronto das duas alíneas – j) e i) – resulta, desde logo, um primeiro corolário: reabilitação urbana e reabilitação de edifícios não são sinónimos e têm campos de aplicação que não são inteiramente coincidentes. No caso, interessa apenas a noção de reabilitação urbana, dado que a verba 2.23 da lista I anexa ao Código do IVA vigente até 2023 apelava a este conceito e não ao de reabilitação de edifícios.

Como primeira nota, constata-se que a reabilitação urbana é um conceito mais amplo do que a reabilitação de edifícios, pois pode materializar-se não apenas na recuperação ou melhoria das características de um ou vários edifícios, como em diversas operações de regeneração da malha urbana, abrangendo desde o sistema de infraestruturas, aos espaços verdes e demais equipamentos de utilização coletiva e bem assim à própria reconstrução, alteração, ampliação e demolição de edifícios.

É o próprio legislador que no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 307/2009 afirma que se parte de “*um conceito amplo de reabilitação urbana*” e confere “*especial relevo não apenas à vertente imobiliária ou patrimonial da reabilitação mas à integração e coordenação da intervenção,*

salientando-se a necessidade de atingir soluções coerentes entre os aspetos funcionais, económicos, sociais, culturais e ambientais das áreas a reabilitar.”

Aliás, se a reabilitação de edifícios equivalesse à reabilitação urbana, seria dispensável o regime transitório posteriormente previsto na Lei n.º 56/2023, de 6 de Outubro, que passou a adoptar o conceito de reabilitação de edifícios, por forma a salvaguardar situações constituídas ou legítimas expectativas originadas na vigência do regime anterior assente no conceito de reabilitação urbana.

Atento o quadro legal exposto, afigura-se não ter suporte a interpretação restritiva sustentada pela AT, que afasta liminarmente do conceito de reabilitação urbana operações que correspondam a construções novas, executadas de raiz, não incidindo sobre construções preexistentes. Com efeito, esta exclusão não se retira do teor literal da alínea j) do artigo 2.º do RJRU, que, pelo contrário, inclui de forma expressa, quer “*obras de construção*” de edifícios, quer a “*demolição*” de edifícios. Essa interpretação nem sequer é postulada pela finalidade do regime que, conforme salientado no preâmbulo do RJRU, visa uma intervenção que pode compreender diversas operações de natureza integrada que ultrapassam a mera recuperação de edifícios, como a qualificação das infraestruturas, dos equipamentos e dos espaços verdes e urbanos de utilização colectiva, com o objetivo de requalificar e revitalizar o tecido urbano.

A reabilitação de uma determinada zona pode incluir a construção de novos edifícios, nomeadamente, mas não só, escolas, creches, hospitais, parques e áreas de lazer, terminais de transportes e zonas comerciais. Frequentes vezes, poderá implicar a demolição de edifícios degradados, desprovidos de qualidade estética, e a sua substituição por outros.

Por outro lado, na situação em exame, nem sequer estamos perante uma construção totalmente nova. Na realidade, os imóveis foram adquiridos pela Requerente parcialmente edificadas, com alguma degradação, em decorrência do embargo administrativo ocorrido na esfera do anterior proprietário, que perdurou por, aproximadamente, quinze anos.

As obras efectuadas para a Requerente, que são de construção civil, como a AT também reconhece, abrangeram, quer obras de urbanização do empreendimento (relativas às infraestruturas), quer a conclusão do acervo dos edifícios inacabados dos “...” – uns ainda “*em toco*”, outros em fase mais avançada de execução (mas, ainda assim, inacabados) e, ainda, os arranjos exteriores, incluindo zonas de circulação e de passagem, incluindo uma ponte, e zonas

de lazer (jardins) – em ordem à sua comercialização no segmento de luxo e utilização/habitação pelos compradores.

Nestas circunstâncias, não corresponde à realidade que o empreendimento tenha sido construído de raiz pela Requerente, tendo esta aproveitado de forma significativa a construção dos edifícios que já se encontravam erigidos e que, em alguns lotes, estavam mesmo em fase de conclusão. O facto de os edifícios não terem sido objeto de primeira ocupação, por estarem inacabados, antes da sua aquisição pela Requerente, não implica que as obras por esta realizadas respeitem a “*construção nova*”, pois são edifícios existentes há mais de quinze anos, ainda que em estado inacabado. Nem a lei exige que a reabilitação urbana incida exclusivamente sobre “*edifícios usados*”, como invocado pela Requerida, pelo que este entendimento não tem apoio legal.

Considerando a natureza das obras de construção civil realizadas pelas empresas contratadas pela Requerente no empreendimento ..., nos moldes acabados de descrever e também constantes da matéria de facto, e tendo presente a latitude que o legislador do RJRU conferiu ao conceito de “reabilitação urbana”, conclui-se que aquelas seriam, em abstracto, enquadráveis no conceito de empreitada no âmbito de uma operação de reabilitação de um conjunto de imóveis, pois resultaram na recuperação de um acervo de edifícios inacabado e degradado, transformando-o num empreendimento habitacional de elevada qualidade, incluindo a realização das infraestruturas necessárias e a dotação de espaços (verdes) exteriores apazíveis, traduzindo-se numa expressiva melhoria face ao existente aquando da respetiva aquisição.

No entanto, o conceito de “*empreitada de reabilitação urbana*” relevante para aceder ao benefício da taxa reduzida de IVA requer a verificação cumulativa de uma outra condição, de seguida analisada: a empreitada deve realizar-se numa área de reabilitação urbana delimitada nos termos legais.

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, 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 primacialmente 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).

Com a reforma do RJRU operada pela Lei n.º 32/2012, de 14 de agosto, foi alterada a redação do artigo 15.º do RJRU, passando a prever-se que a delimitação da ARU caduca se, no prazo de três anos, não for aprovada a ORU [simples ou sistemática] a desenvolver nessa área (v. artigo 15.º do RJRU).

Ambas as partes concedem que foi aprovada, por deliberação da Assembleia Municipal de Coimbra, de 10 de Setembro de 2009, uma ARU, denominada do Centro Histórico de Coimbra, em cujos limites se integra o empreendimento "...". É também consensual que, em relação a esta ARU do Centro Histórico, nunca foi aprovada qualquer ORU. E, bem assim, que não existe outra ARU em cujos limites se situe o referido empreendimento, nomeadamente as delimitadas a partir de 2018 na cidade de Coimbra. Neste quadro fáctico, coloca-se, antes de mais, a questão da vigência desta ARU, atendendo a que, desde a aprovação da Lei n.º 32/2012, com a alteração do artigo 15.º do RJRU, foi determinada a caducidade da delimitação das ARU quando, como acima referido, no prazo de três anos, não seja aprovada para a área delimitada uma ORU, simples ou sistemática. A resposta a tal questão não pode deixar de ser a de que essa ARU já não vigora, uma vez que não existe qualquer ORU correspondente à ARU do Centro Histórico de Coimbra. É, desta forma, inevitável concluir que a ARU do Centro Histórico de Coimbra caducou e que, em 2019, quando a Requerente adquiriu o empreendimento "...", essa ARU não existia há vários anos.

Ora, verificando-se a caducidade da referida ARU, fica por preencher o pressuposto estabelecido na verba 2.23 da lista I anexa ao Código do IVA, de localização da empreitada em ARU delimitada nos termos legais, com a consequente inaplicabilidade da taxa reduzida, de 6% (v. artigo 18.º, n.º 1, alíneas a) e c), do Código do IVA) às operações da Requerente. 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. Adicionalmente, independentemente do decurso do prazo de caducidade de três anos, a jurisprudência recente

do Supremo Tribunal Administrativo, em acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário, milita no sentido de que “*a aplicação da taxa reduzida prevista na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA depende da existência de uma Operação de Reabilitação Urbana aprovada para o local inserido em Área de Reabilitação Urbana onde é realizada a Operação Urbanística (empreitada). Ou seja, entendemos que o reconhecimento do direito ao benefício fiscal consagrado, conjugadamente, no artigo 18.º, a) do CIVA e na verba 2.23. da Lista I está legalmente dependente de que os bens e serviços que se pretendem tributados à taxa de 6% em sede de IVA sejam prestados no âmbito de uma empreitada de reabilitação urbana e que a qualificação de uma empreitada como empreitada de reabilitação urbana pressupõe a existência prévia de uma Operação de Reabilitação Urbana*” – v. acórdão de 26 de Março de 2025 proferido no processo 012/24.9BALSb. No mesmo sentido e do mesmo Supremo Tribunal, v. o acórdão de 4 de junho de 2025, processo n.º 0131/24.1BEPNF.

Em suma, de harmonia com a previsão legal e em linha com a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo que este Tribunal Arbitral segue, a aplicação da taxa reduzida prevista na Verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA depende da existência de uma ORU aprovada para o local inserido em ARU onde é realizada a Operação Urbanística (empreitada). Na situação vertente, esta condição não está preenchida, pelo que se conclui que as empreitadas contratadas pela Requerente referentes ao empreendimento “...” não beneficiam de enquadramento na referida verba e são tributadas à taxa normal, de 23%, nos termos do disposto no artigo 18.º, n.º 1, alínea c), do Código do IVA, como preconiza a Requerida.

Na tentativa de afastar a caducidade *ope legis* prevista no artigo 15.º do RJRU, a Requerente começa por defender que o Decreto-Lei n.º 307/2009 é inaplicável à ARU do Centro Histórico de Coimbra, por ter sido aprovada antes da entrada em vigor deste diploma. Não lhe assiste, contudo, razão. O RJRU contido no citado Decreto-Lei veio expressamente substituir o regime anterior como explica o seu preâmbulo, entrando em vigor 60 dias após a sua publicação (artigo 84.º), e regula, nos termos gerais, todas as situações que se enquadrem no seu âmbito.

Nem está previsto um regime transitório que afaste o cumprimento dos requisitos do Decreto-Lei n.º 307/2009 para as ARU aprovadas antes da sua entrada em vigor. Com efeito, as normas transitórias constantes dos artigos 78.º a 81.º deste diploma não contêm qualquer

regulamentação que permita o pretendido afastamento, pois não se enquadram na sua previsão. Senão vejamos:

- O artigo 78.º dispõe sobre as áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística, inaplicáveis ao caso;
- O artigo 79.º visa as sociedades de reabilitação urbana, categoria em que a Requerente não se inclui;
- O artigo 80.º determina que a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 307/2009 não prejudica a aplicação do Regime Extraordinário de Apoio à Reabilitação Urbana, aprovado pelo artigo 82.º da Lei n.º 67 -A/2007, de 31 de dezembro, ou do disposto no artigo 71.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais. Sendo que aquele Regime Extraordinário (revogado pelo artigo 101.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro) não só não contempla a taxa reduzida de IVA, como está circunscrito às ações de reabilitação iniciadas no período de 1 de janeiro de 2008 a 31 de dezembro de 2010 e concluídas até 31 de dezembro de 2012. Circunstâncias que, claramente, não estão presentes nas empreitadas efetuadas para a Requerente, que se iniciaram muitos anos após, em 2020;
- O artigo 81.º refere-se aos planos de pormenor em elaboração, não existindo nenhum relativo à ARU aprovada em 2009.

Resulta do exposto que é desprovida de suporte legal a tese da Requerente de que a ARU em que alicerça a sua pretensão não teria de cumprir o disposto no Decreto-Lei n.º 307/2009, pelo que estaria ainda em vigor, dezasseis anos após a sua criação, apesar de nunca ter sido aprovada para a respetiva área a correspondente ORU.

Rejeita-se, por falta de fundamento, a construção da Requerente que pugna pela sobreposição de ARU, umas antigas, outras novas, as primeiras à margem do RJRU, as segundas submetidas aos seus ditames. O legislador não previu duas tipologias de ARU, apenas uma, e em relação às situações abrangidas por regimes transitórios, nas quais nem sequer se subsume o caso em análise, a lei limitou-se a conceder um prazo para a sua conversão, o qual, em 2020, estava há muito expirado, ou a ressaltar um regime extraordinário que cessou a sua produção de efeitos em 2012.

Por outro lado, em matéria tributária, o que releva é a lei em vigor à data dos factos, ou seja, à data em que foram prestados os serviços pelos empreiteiros (2022 e 2023) que, à partida, nada

indicando o contrário, deve coincidir com a data das faturas emitidas (v. artigo 12.º da LGT), inexistindo aplicação retrospectiva da disciplina acima descrita que vigorava há vários anos. No que se refere à ligação que a Requerente pretende estabelecer entre a ARU aprovada em 2009 e a candidatura de Coimbra a Património da Humanidade junto da UNESCO, cabe notar que a verba 2.23 da lista I apenas se aplica a empreitadas localizadas em ARU delimitadas nos termos legais e que estas podem existir (e existem) independentemente da classificação de determinada zona como Património da Humanidade e vice-versa.

Acresce assinalar que o empreendimento “...” está implantado numa área que não beneficia daquela classificação da UNESCO, que abrange somente a Alta de Coimbra (Universidade) e a Rua Aliás, o empreendimento nem sequer está situado na zona tampão que pode ser definida em redor da área classificada para proteção da imagem visual daquela. Como resultou provado com base em documentos oficiais (da Câmara Municipal de Coimbra), a zona tampão está incluída na atual ARU Universidade/Sereia, cujos limites não alcançam o empreendimento “...”. Deste modo, não corresponde à realidade que os “...” se situem na zona tampão de proteção da área classificada.

Não só inexistente qualquer vínculo de indissociabilidade entre a ARU e o Património classificado pela UNESCO, pois nenhuma depende da outra ou lhe está condicionada, como, quando em junho de 2013 foi conferido o estatuto de Património Mundial à Alta e Sofia, a zona onde se situam os “...” já estava degradada (em virtude do embargo de obra ocorrido em 2005), não tendo tal circunstância obstado à classificação da Alta e Sofia, tendo ficado nesse estado até à reabilitação pela Requerente iniciada em 2020, sem que a zona classificada da Alta e Sofia, no decurso desses sete anos, tenha perdido o seu estatuto. Em síntese, trata-se de questão alheia à determinação do sentido da verba 2.23 da lista I anexa ao Código do IVA e à aplicação da taxa reduzida deste imposto.

Nem se acede à argumentação de que a ARU aprovada em 2009 se enquadra na expressão “outras” [áreas de reabilitação urbana] constante da citada verba 2.23. Reitera-se que, nos anos em causa (2022 e 2023), essa ARU há muito se havia extinguido em definitivo, por efeito do decurso do prazo legal estabelecido para aprovação da correspondente ORU, não tendo cabimento em qualquer regime transitório, nem na hipótese normativa da verba em questão.

Como se depreende do atrás exposto, o RJRU foi aprovado em 2009 e reformulado em 2012, pelo que, quando o conjunto de imóveis denominado ... ingressou na titularidade da Requerente (2019) e esta realizou as obras de construção civil (2020 a 2023) ao mesmo pertinentes, o quadro legislativo aplicável à reabilitação urbana estava consolidado. Assim, a Requerente não está em posição de alegar uma situação jurídica substantiva que, ao abrigo da legislação anterior a 2009, tivesse de ser salvaguardada para prevenir uma eventual retrospectividade do RJRU.

Por fim, cumpre referir que a solução exposta não viola os princípios da justiça, da igualdade tributária e da proporcionalidade. Aliás, é a concessão de benefícios fiscais que geralmente representa uma compressão dos princípios da justiça e da igualdade tributária e não o contrário. O não reconhecimento da aplicabilidade da taxa reduzida às operações concretas da Requerente deduz-se das regras legais aplicáveis e da não verificação por aquela das condições estabelecidas para esse efeito, resultando do mero cumprimento da lei. Por outro lado, como atrás se salientou, a aprovação do novo RJRU e as respetivas alterações com pertinência para a situação dos autos remontam a 2009 e a 2012, respetivamente, tendo as obras de reabilitação do empreendimento ... sido iniciadas pela Requerente em 2020, pelo que esta não podia ter adquirido direitos ao abrigo da legislação anterior a 2009, nem foi afetada por qualquer sucessão de regimes legais de reabilitação urbana, ao contrário do que alega. Improcede, também, este argumento da Requerente.

A Requerente argui a violação do princípio da proteção da confiança, ligado aos princípios da segurança jurídica e do Estado de Direito, com dignidade constitucional (v. artigos 2.º e 266.º, n.os 1 e 2, da Constituição), com a consequente invalidade dos actos tributários impugnados. A relevância autónoma do princípio da protecção da confiança como vício invalidante suscita algumas questões sobre a sua compatibilidade com o princípio da legalidade, uma vez que produz o efeito de conduzir a uma solução distinta da prevista nas normas de incidência tributárias. Por essa razão, a prevalência do princípio da proteção da confiança requer especiais cautelas e exige a conjugação de diversos requisitos, pelo que só em situações particularmente expressivas e graves a sua violação deve conduzir à invalidade dos atos tributários. Juridicamente, este princípio reflete a preocupação dispensada pelo sistema legal aos valores da estabilidade, da segurança e da confiabilidade e está intrinsecamente ligado aos princípios da segurança jurídica e do Estado de Direito.

Importa sobre esta matéria mobilizar a jurisprudência constitucional reiterada, podendo ler-se no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 128/2009, de 12 de março de 2009, o seguinte:

“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:

- 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 tenha sido 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).

Retomando o caso concreto, para a Requerente, à data dos factos, não só a exigência cumulativa de localização do imóvel numa ARU com ORU aprovada não constava de forma expressa da verba 2.23 da lista I anexa ao Código do IVA, como a leitura feita da mesma se bastava com a delimitação da ARU (i.e., sem necessidade de ORU). Aduz que agiu de boa-fé e que no mesmo sentido se pronunciavam as orientações publicitadas da AT, pelo que as novas diretrizes da AT não podem ser aplicadas retroativamente nos termos do disposto no artigo 68.º-A, n.º 2, da LGT. Além do mais, tinha na sua posse a certificação da Câmara Municipal de Coimbra, entidade administrativa com competências legais urbanísticas.

Começando pelo argumento do teor literal da verba 2.23 da lista I anexa ao Código do IVA, o mesmo carece de validade, pois desconsidera a remissão da definição de “*Empreitadas de reabilitação urbana*” para diploma específico, o RJRU. Como sublinha o acórdão do Pleno do Supremo Tribunal Administrativo, no processo 012/24.9BALSb, à luz do RJRU [nomeadamente do cotejo dos artigos 7.º, 8.º e 15.º do RJRU], a qualificação de uma empreitada como “*Empreitada de reabilitação urbana*” depende de a sua execução ser realizada numa ARU para a qual tenha sido aprovada uma ORU. Que a delimitação de uma ARU implica a aprovação da correspondente ORU consta do RJRU desde a sua aprovação, em 2009. Com a reforma do RJRU em 2012, essa exigência passou a ser acompanhada da cominação de caducidade da ARU, no caso de a ORU não ser concretizada no prazo de três anos. Deste modo, não há qualquer razão para em 2019, 2020 ou 2021 alegar o desconhecimento deste regime, para o qual remete de forma expressa a verba 2.23 em apreciação, em particular no caso de sociedades, como a Requerente, que têm uma dimensão considerável e cujo objeto de atividade é a promoção imobiliária e a construção e venda de edifícios. Deste modo, se a leitura feita pela Requerente da verba 2.23 se bastava com a delimitação da ARU, tal ficou a dever-se a erro de interpretação a benefício de interesse próprio.

Que a ORU era, para este efeito, exigível, não era desconhecido da AT que, na resposta à informação vinculativa constante de Ficha Doutrinária (processo n.º 13835, com despacho de 26/07/2018) que a Requerente juntou aos autos como Documento 7 (facto provado CC), refere que a reabilitação urbana resulta 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[...]”.*

Nem se compreende que, face ao teor desta Ficha Doutrinária e com fundamento na mesma, venha também a Requerente argumentar que a AT se pronunciava, de igual modo, no sentido de desconsideração da ORU, bastando-se com a ARU, quando o documento enuncia precisamente o contrário.

Aliás, a Requerente invoca orientações genéricas da AT no sentido que preconiza, sem, contudo, identificar uma só dessas orientações, que revestem natureza regulamentar e estão previstas no artigo 55.º do CPPT e 68.º-A da LGT, usualmente denominadas de circulares ou ofícios-circulados. De notar que as orientações genéricas da AT se distinguem da resposta a informações vinculativas, respeitando estas últimas à análise de um caso concreto submetido pelo contribuinte e apenas vinculam a AT em relação a essa situação, nos termos do disposto no artigo 68.º da LGT. Já os regulamentos administrativos são gerais e abstratos e vinculam a AT perante a generalidade dos contribuintes que tenham agido de boa-fé (v. artigo 68.º-A, n.º 2, da LGT).

Em resumo, a Requerente invoca, a seu favor, orientações genéricas da AT, juntando para o efeito um documento que não é uma orientação genérica, mas a resposta a um pedido de informação vinculativa de um outro contribuinte (análise de um caso concreto), o qual diz o contrário do que a Requerente invoca. É, nestes termos, evidente a improcedência do argumento de aplicação do artigo 68.º-A, n.º 2, da LGT, relativo a orientações genéricas e de criação, pela AT, de uma situação de confiança no sentido pretendido pela Requerente (de inaplicabilidade da ORU) com fundamento em orientações genéricas por si [AT] emanadas. Por último, em relação às certidões emitidas pela Câmara Municipal de Coimbra no ano 2020, estas atestam essencialmente dois factos:

- Que as obras efetuadas no empreendimento ... se localizam em ARU para o Centro Histórico da Cidade de Coimbra, para efeitos do Regime Extraordinário de Apoio à Reabilitação Urbana (Lei n.º 67-A/2007); e que
- Essa área é coincidente com a Zona Envolvente de Enquadramento da 1.ª Revisão do PDM, publicada em 2014.

Nenhum dos dois factos certificados pela Câmara Municipal de Coimbra preenche os requisitos exigidos, pela lei e pela AT, para que constitua um documento de suporte válido à aplicação da taxa reduzida de 6% com alicerce na verba 2.23 da lista I anexa ao Código do IVA. Para tanto, teria de referir que o imóvel estava localizado em ARU “*legalmente titulada e delimitada nos termos do Decreto-Lei n.º 307/2009 [RJRU]*”, o que não se verifica. Também não contém qualquer referência ao Código do IVA ou à taxa de IVA aplicável.

O teor destas certidões suscita até alguma perplexidade, pela dificuldade que este Tribunal tem em alcançar a utilidade e o sentido da emissão, no ano 2020, de uma declaração que localiza um empreendimento numa ARU, para efeitos de um regime fiscal (Regime Extraordinário de Apoio à Reabilitação Urbana) que estava revogado desde 2008 e cuja produção de efeitos estava autolimitada ao final do ano 2012. Sendo que essa ARU também estava caducada por falta de aprovação da correspondente ORU. Circunstâncias que não se pode assumir serem desconhecidas dos serviços camarários, merecendo, por si só, noutra sede, análise aprofundada. Ponto é que as certidões que a Requerente conseguiu obter da Câmara Municipal de Coimbra em 2020 não atestam factos relevantes para o enquadramento e qualificação das obras em causa na citada verba 2.23, porquanto não declaram que a empreitada é uma “*Empreitada de Reabilitação Urbana*”, tal como definida no RJRU, realizada em imóveis localizados em ARU delimitadas nos termos legais (também do RJRU). Razão pela qual não podem fundar uma situação de confiança.

Nem, bem assim, poderá a invocada situação de confiança retirar-se do portal da Câmara Municipal de Coimbra ou do portal da habitação do IHRU. Neste último, que lista as ARU de todo o país, inexistente qualquer referência à ARU do Centro Histórico de Coimbra, e o quadro que a Requerente menciona não contém qualquer identificação da ARU em causa. Relativamente ao portal da Câmara, nas áreas delimitadas como ARU não consta a ARU do Centro Histórico de Coimbra (facto W). O que se constata é a existência de um separador que se intitula “*Limite da ARU para o Centro Histórico da Cidade de Coimbra*” que contém um mapa com a Zona Envolvente de Enquadramento assinalada a amarelo, com data de julho de 2014, de onde não se retira a vigência daquela ARU, cujos limites se sobrepõem e ultrapassam as ARU delimitadas posteriormente com ORU aprovadas ou em processo de aprovação à data dos factos.

Assim, seguindo os critérios enunciados no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 6 de Junho de 2011, processo n.º 0589/11, não se demonstrou um comportamento por parte da AT (ou das demais entidades públicas) gerador de confiança, nem a existência de uma situação de confiança, passível de fundar um investimento de confiança, ou a frustração da confiança por parte de quem a criou.

Com efeito, não se provou que a AT tivesse adoptado comportamentos capazes de induzir a Requerente à realização da obra – por, de alguma forma, lhe ter assegurado a aplicação da taxa reduzida de IVA ou gerado expectativas legítimas dessa aplicação – ou que as certidões emanadas da Câmara Municipal de Coimbra reconheçam ou suportem o direito à aplicação da taxa reduzida de IVA.

À face do exposto, conclui este Tribunal Arbitral pela inexistência de uma actuação imprevisível (o quadro normativo estava consolidado desde 2012) e de comportamentos dos entes públicos passíveis de gerar a tutela de confiança que a Requerente invoca, pelo que, neste ponto, o pedido é improcedente.

Também não se verifica que os actos impugnados, na interpretação preconizada da verba 2.23 do anexo I ao CIVA, violam ainda os princípios estruturantes do IVA: a neutralidade e a igualdade, uma vez que está em causa um benefício fiscal em sede de IVA, cuja aplicação depende dos seus pressupostos concretos, que neste caso não se verificam. Na verdade, a neutralidade e a igualdade exigem, pelo contrário, a aplicação rigorosa e não a generalização dos benefícios fiscais em sede de IVA.

— DA ANULAÇÃO DAS LIQUIDAÇÕES DE JUROS COMPENSATÓRIOS IMPUGNADAS.

16. Os juros compensatórios são devidos quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido (v. artigo 35.º da LGT), circunstância que se verifica na situação vertente, atendendo a que as liquidações de IVA controvertidas se mantêm, por improcedência das ilegalidades suscitadas em relação às mesmas.

A Requerente pugna, subsidiariamente, pela anulação autónoma das liquidações de juros compensatórios, por entender que agiu de boa-fé, com base numa interpretação plausível da lei

fiscal, em situação tecnicamente complexa de imposto autoliquidado, com base no “*direito circulatório*” da AT conhecido à época e na específica certificação do município.

No entanto, conforme atrás analisado, a interpretação da Requerente enferma de erro que lhe é imputável, pois o regime legal estava consolidado, não existia “*direito circulatório*” no sentido que preconiza, nem o Município certificou o que pretendia.

De acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, sem prejuízo de a responsabilidade por juros compensatórios ter a natureza de uma reparação civil e, por isso, depender do nexo de causalidade adequada entre o atraso na liquidação e a actuação do contribuinte e da possibilidade de formular um juízo de censura à sua actuação (a título de dolo ou negligência), quando uma determinada conduta constitui um facto qualificado por lei como ilícito deve fazer-se decorrer dessa conduta – por ilação lógica – a existência de culpa (não porque a culpa se presume, mas por ser algo que, em regra, se liga ao carácter ilícito-típico do facto praticado). Assim, parte-se do pressuposto de que existe culpa sempre que a actuação do contribuinte integra a hipótese de uma infração tributária.

A culpa pode e deve ser excluída quando se mostre, à luz das regras de experiência e das provas obtidas, que o contribuinte atuou com a diligência normal no cumprimento das suas obrigações fiscais, condição que este Tribunal Arbitral não julga preenchida, por não se terem provado os pressupostos em que assenta a tese da Requerente, nem se afigurar que a interpretação da verba 2.23 suscite dificuldades superiores às das restantes regras fiscais.

Em consequência, é de manter a liquidação de juros compensatórios, improcedendo o pedido da sua anulação.

VII. DECISÃO

Nestes termos, tendo em consideração a fundamentação antecedente, decide este Tribunal Arbitral Colectivo:

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

VALOR DO PROCESSO

Tendo em consideração o disposto nos artigos 306º, nº 2 do CPC, artigo 97º-A, nº 1 do CPPT e no artigo 3º, nº 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor do processo em € 2.266.759,48, por ser esse o valor indicado e o que resulta das liquidações adicionais.

CUSTAS

Nos termos do disposto na Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor das custas do Processo Arbitral em € 29.376,00, de acordo com o artigo 22º, nº 4 do RJAT, a cargo da Requerente, por ter sido total o seu decaimento, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT e com os artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, do RJAT, 4.º, n.º 5 do RCPAT, e 527.º do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 13 de Julho de 2026

Tribunal Arbitral Colectivo

Fernanda dos Santos Maças

(Árbitro Presidente)

Luís Menezes Leitão

(Árbitro Vogal e Relator)

Filipa Barros

(Árbitro Vogal)