

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 927/2025-T

Tema: Imposto sobre o Valor Acrescentado – Aplicação da taxa reduzida de imposto – Verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA

SUMÁRIO:

- I. *«– Só beneficiam da taxa de 6% de IVA prevista, conjugadamente, nos artigos 18.º, alínea a), e na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, as empreitadas de reabilitação urbana;
– A qualificação como “empreitada de reabilitação urbana” pressupõe a existência de uma empreitada e a sua realização em Área de Reabilitação Urbana para a qual esteja previamente aprovada uma Operação de Reabilitação Urbana» – cfr. Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário de 26 de março de 2025, proferido no âmbito do processo n.º 012/24.9BALSB.*
- II. O princípio da boa-fé, na vertente de tutela da confiança, não é violado quando a atuação da Autoridade Tributária não seja objetivamente apta a gerar uma expectativa legítima quanto à aplicação da taxa reduzida de IVA, por inexistir uma garantia administrativa inequívoca e incondicionada de que aquela taxa seria aplicável a empreitadas realizadas numa Área de Reabilitação Urbana desprovida de Operação de Reabilitação Urbana previamente aprovada.
- III. Não configura preterição do direito de audição prévia a inclusão, no relatório final de inspeção tributária, de considerações jurídicas destinadas a responder aos argumentos apresentados pelo sujeito passivo, quando não sejam introduzidos factos novos ou fundamentos jurídicos autónomos e determinantes e se

mantenham inalterados o objeto, o montante e os fundamentos essenciais das correções projetadas.

DECISÃO ARBITRAL

REQUERENTE: A..., S.A., pessoa coletiva n.º..., com sede na Rua ..., n.º..., ..., ...-... ..

ENTIDADE REQUERIDA: AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA

Os Árbitros VICTOR CALVETE (Árbitro Presidente), SÓNIA FERNANDES MARTINS (Árbitra Adjunta e Relatora) e ARLINDO JOSÉ FRANCISCO (Árbitro Adjunto), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral coletivo constituído a 7 de janeiro de 2026, decidiram o seguinte:

I. RELATÓRIO

1. A..., S.A., pessoa coletiva n.º..., com sede na Rua ..., n.º..., ..., ...-... .. (“Requerente”), apresentou perante o CAAD, dirigido ao seu Ex.^{mo} Senhor Presidente, pedido de pronúncia arbitral a 23 de outubro de 2025, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, alínea a), do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAMT”).
2. Em sede do pedido de pronúncia arbitral, a Requerente solicitou ao Tribunal Arbitral a declaração de ilegalidade e concomitante anulação das liquidações de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) n.ºs 2025 ..., 2025 ..., 2025 ... e 2025 ..., todas de 8 de agosto de 2025, referentes aos 1.º a 4.º trimestres de 2022, no montante global de 928.268,72 EUR, bem como das inerentes liquidações de juros compensatórios, no montante global de 102.418,67 EUR, constituindo estes atos tributários o objeto da ação arbitral.

Peticionou, de igual modo, a restituição do imposto e juros compensatórios, no montante total de 1.030.687,39 EUR, e o pagamento de juros indemnizatórios.

3. *Grosso modo*, a Requerente pugnou pela preterição do artigo 18.º, n.º 1, do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (“CIVA”), porquanto, em sede de ação de inspeção tributária, a Entidade Requerida aplicou indevidamente a taxa normal de IVA (23%) aos serviços de construção civil adquiridos pela Requerente, relativos aos edifícios “...” (lotes 2, 3, 4 e 5) e “...” (lote 30). Em seu entender, os serviços em apreço estão sujeitos à taxa reduzida de IVA (6%) prevista na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA.
4. É Requerida a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (“Entidade Requerida”).
5. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Ex.^{mo} Senhor Presidente do CAAD a 27 de outubro de 2025, tendo sido notificado à Entidade Requerida a 30 de outubro de 2025.
6. Os Árbitros Signatários foram designados pelo Ex.^{mo} Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD para constituírem o presente Tribunal Arbitral coletivo, tendo aceiteado a designação em 7 e 11 de novembro de 2025.
7. No dia 16 de dezembro de 2025, as partes foram notificadas da aludida designação, não tendo manifestado vontade de recusá-la.
8. O Tribunal Arbitral foi constituído a 7 de janeiro de 2026.
9. No dia 16 de fevereiro de 2026, a Entidade Requerida apresentou a sua resposta e juntou o processo administrativo instrutor.
10. Na sua resposta, a Entidade Requerida sustentou carecer de razão a posição perfilhada pela Requerente, tendo reiterado a aplicação da taxa normal de IVA (23%) aos serviços de construção civil na génese da prolação dos atos tributários acima mencionados.

11. Na sua perspectiva, os serviços de construção civil adquiridos pela Requerente não são subsumíveis ao conceito de «*empreitada de reabilitação urbana*» previsto na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, por, contemporaneamente à prestação dos aludidos serviços, não existir operação de reabilitação urbana (“ORU”) aprovada.
12. Por requerimento de 17 de março de 2026, a Entidade Requerida juntou aos presentes autos a decisão arbitral de 16 de março de 2026, proferida no âmbito do processo arbitral n.º 929/2025-T, por a ter considerado relevante para a boa decisão da causa.
13. Por requerimento de 26 de março de 2026, a Requerente sustentou carecer a decisão arbitral identificada *supra* de valor jurídico para a boa decisão da causa, por não incidir sobre a mesma «*questão central de direito*».
14. No dia 24 de abril de 2026, a Requerente juntou aos presentes autos a decisão arbitral de 23 de abril de 2026, proferida no âmbito do processo arbitral n.º 931/2025-T, por a ter considerado relevante para a boa decisão da causa.
15. Por requerimento de 27 de abril de 2026, a Entidade Requerida reiterou a posição por si sufragada em sede de resposta.
16. Por despacho de 29 de abril de 2026, o Tribunal Arbitral dispensou a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAMT e informou a Requerente de que o pagamento da taxa de arbitragem subsequente deveria realizar-se até ao final de maio.
17. Por requerimento de 12 de maio de 2026, a Entidade Requerida informou o Tribunal Arbitral não prescindir da produção de alegações escritas. Como, porém, o Tribunal Arbitral já tinha dispensado a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAMT, não se chegou a verificar a circunstância em que, face à lei, elas podiam ter lugar: a única menção a alegações que surge no texto do RJAMT surge no n.º 2 desse artigo, onde estão previstas como *orais* e *supletivas*: «*Na reunião referida no número anterior, deve ainda ser comunicada às partes uma data para as alegações orais, caso sejam necessárias* [...]». Quer dizer que, exceto ao abrigo do princípio da livre condução do

processo (cfr. artigo 19.º do RJAMT) e do princípio da *«autonomia do tribunal arbitral na condução do processo e na determinação das regras a observar com vista à obtenção, em prazo razoável, de uma pronúncia de mérito sobre as pretensões formuladas»* (cfr. artigo 16.º, alínea c), do RJAMT), não há lugar a alegações, tendo o Tribunal Arbitral considerado que, já tendo a Requerente e a Entidade Requerida junto, cada uma, uma decisão arbitral subsequente aos articulados previstos no RJAMT e já tendo cada uma exercido o seu direito ao contraditório quanto à junção promovida pela outra, se não justificava nova intervenção em sede de alegações.

18. Por requerimento de 17 de junho de 2026, a Entidade Requerida juntou aos presentes autos a decisão arbitral de 16 de junho de 2026, proferida no âmbito do processo arbitral n.º 925/2025-T, por a ter considerado relevante para a boa decisão da causa.
19. Por despacho de 3 de julho de 2026, o Tribunal Arbitral determinou a prorrogação por dois meses do prazo destinado à prolação e notificação da decisão arbitral.
20. No dia 6 de julho de 2026, a Requerente informou o Tribunal Arbitral de que interporá recurso para o Supremo Tribunal Administrativo da decisão arbitral de 16 de junho de 2026, proferida no âmbito do processo arbitral n.º 925/2025-T.

II. SANEAMENTO

21. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.ºs 1, parte final, e 3, alínea a), 6.º, n.ºs 2, alínea a), 3 e 4, e 11.º do RJAMT.
22. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAMT e 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

23. Não se verificam nulidades, nem foi invocada matéria de exceção pela Entidade Requerida, impondo-se a apreciação imediata do mérito da causa pelo Tribunal Arbitral.

III. MATÉRIA DE FACTO

24. Relativamente à matéria de facto, não impende sobre o Tribunal Arbitral o ónus de pronúncia sobre todos os factos alegados pelas partes, cabendo-lhe o dever de seleccionar os que importam à boa decisão da causa e de discriminar a matéria provada da não provada [cfr. artigos 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) e 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAMT].
25. Assim sendo, os factos pertinentes ao julgamento da causa foram seleccionados e recortados em função da sua relevância jurídica, estabelecida atendendo às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de direito carentes de resposta (cfr. artigo 596.º do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAMT).

A. Factos provados e respetiva motivação

26. O Tribunal Arbitral considera assente a factualidade *infra*. Formou a sua convicção após ter analisado: (i) o pedido de pronúncia arbitral; (ii) o acervo documental carreado para os autos pela Requerente; (iii) a resposta da Entidade Requerida e (iv) o processo administrativo instrutor.
- a. A Requerente é uma sociedade comercial anónima cujo objeto social consiste na «*compra e venda de imóveis para revenda [...], [na] locação e gestão de propriedades ou direitos imobiliários, [na] urbanização e loteamento de terrenos, bem como [n]a construção de prédios urbanos*»;
- b. A Requerente exerce a sua atividade a coberto dos seguintes códigos de atividade económica (“CAE”): a título principal: CAE 68100 (compra e venda de bens

imobiliários); a título secundário: CAE 41200 (construção de edifícios residenciais e não residenciais);

- c. Em sede de IVA, no ano de 2022, a Requerente atuou enquanto sujeito passivo misto [*i.e.*, registado para a prática de operações tributadas (com direito à dedução) e para a prática de operações isentas (sem direito à dedução)] enquadrado no regime normal de periodicidade trimestral;
- d. Respetivamente a 1 de novembro de 2018, 20 de dezembro de 2019, 23 de novembro de 2020, 31 de maio de 2021 e 16 de agosto de 2021, a Requerente celebrou com a sociedade B..., S.A., pessoa coletiva n.º..., com sede na Rua ..., n.º..., ...-... ..., cinco contratos de empreitada: os contratos de empreitada n.ºs..., ..., ..., ... e ...;
- e. No ano de 2022, ao abrigo dos aludidos contratos, a sociedade B..., S.A. (na qualidade de “empreiteira”) prestou à Requerente (na qualidade de “dona de obra”) serviços de construção civil relativos aos edifícios “...” (lotes 2, 3, 4 e 5) e “D’...” (lote 30), respetivamente sítios na ... e no ..., Rua ... (...) e Rua ..., em Vila Nova de Gaia;
- f. Nesse contexto, a sociedade C..., LDA., pessoa coletiva n.º..., com sede na ..., n.º..., ..., ..., ...-... Leça do Balio, prestou igualmente serviços de construção civil à Requerente relativos aos edifícios “...” (lotes 2, 3, 4 e 5) e “...” (lote 30);
- g. Os referidos serviços de construção civil ascenderam ao montante global de 5.460.404,17 EUR;
- h. Pelos aludidos serviços, a Requerente (auto)liquidou IVA, à taxa reduzida (6%), no montante de 327.624,25 EUR;

- i. Os lotes 2, 3, 4 e 5 do edifício “...” estão inscritos na matriz predial urbana da união de freguesias de ... e ..., do concelho de Vila Nova de Gaia, do distrito do Porto, sob os artigos ..., ..., ... e ..., respetivamente;
- j. O lote 30 do edifício “...” está inscrito na matriz predial urbana da união de freguesias de ... e ..., do concelho de Vila Nova de Gaia, do distrito do Porto, sob o artigo ...;
- k. No que respeita aos edifícios “...” (lotes 2, 3, 4 e 5) e “...” (lote 30), por certidões de 12 de novembro de 2019, 31 de janeiro de 2020, 10 de novembro de 2020 e 17 de maio de 2021, o Município de Vila Nova de Gaia atestou o seguinte:

«[...] o edifício onde se pretendem executar as obras [...] encontra[-se] localizado em área de reabilitação urbana – ARU Cidade de Gaia [...], para efeitos da aplicação do IVA à taxa reduzida de 6% prevista na verba 2.23 da lista I anexa ao Código do IVA, por via da alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º. Mais certifica [Certifica ainda] que as obras a realizar constituem uma operação de reabilitação urbana, ao abrigo do disposto na alínea j) do artigo 2.º do Regime Jurídico da Reabilitação Urbana (RJRU)»;
- l. Por sua vez, das certidões relativas ao parecer de enquadramento no Plano de Ação de Regeneração Urbana (“PARU”), emitidas pelo Município de Vila Nova de Gaia em 16 de maio de 2019, 3 de fevereiro de 2020, 26 de outubro de 2020 e 24 de maio de 2021, resulta: (i) a inserção dos edifícios “...” (lotes 2, 3, 4 e 5) e “...” (lote 30) na Área de Reabilitação Urbana (“ARU”) do Município de Vila Nova de Gaia; (ii) a inexistência de ORU para a referida ARU; (iii) o não enquadramento das operações no PARU ou em instrumento equivalente; (iv) a aplicação do IVA à taxa reduzida (6%) *«a empreitadas [de reabilitação urbana] tal como definidas no RJRU»;*
- m. No ano de 2022, os aludidos edifícios “...” (lotes 2, 3, 4 e 5) e “...” (lote 30) estavam localizados na ARU do Município de Vila Nova de Gaia;

- n. No ano de 2022, por referência à ARU do Município de Vila Nova de Gaia, inexistia ORU aprovada;
- o. No dia 6 de dezembro de 2020, a Requerente apresentou, perante a Diretora-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, pedido de informação vinculativa relativo ao edifício “...” (lotes 2, 3 e 4), ao qual foi atribuído o n.º ...;
- p. No âmbito do aludido pedido, a Requerente solicitou a apreciação da seguinte questão:

«A Requerente questiona se à empreitada de construção urbana a realizar [...] numa área de reabilitação urbana é aplicável a taxa reduzida (6%), nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA»;

- q. Quanto ao referido pedido, por despacho de 29 de dezembro de 2020, da Diretora de Serviços do IVA, a Autoridade Tributária e Aduaneira decidiu:

«Conforme o disposto na verba 2.23 da lista I anexa ao CIVA, estão sujeitas à aplicação da taxa reduzida, a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do mesmo Código, as “empreitadas de reabilitação urbana, tal como definidas em diploma específico, realizadas em imóveis ou em espaços públicos localizados em áreas de reabilitação urbana [...] delimitadas nos termos legais ou no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional” [...]. A verba exige, assim que a operação consubstancie: – uma empreitada; – de reabilitação urbana; – realizada em imóveis ou espaços públicos localizados em área de reabilitação urbana delimitada nos termos legais; ou – no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional [...].

Conforme o disposto no artigo 2.º deste regime [Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro], dedicado às definições, entende-se por: – área de

reabilitação urbana: a área territorialmente delimitada que, em virtude da insuficiência, degradação ou obsolescência dos edifícios, das infraestruturas, dos equipamentos de utilização coletiva e dos espaços urbanos e verdes de utilização coletiva [...] justifique uma intervenção integrada, através de uma operação de reabilitação urbana aprovada em instrumento próprio ou em plano de pormenor de reabilitação urbana [...];

– reabilitação urbana: a forma de intervenção integrada sobre o tecido urbano existente, em que o património urbanístico e imobiliário é mantido, no todo ou em parte substancial, e modernizado através da realização de obras de remodelação ou beneficiação dos sistemas de infraestruturas urbanas, dos equipamentos e dos espaços urbanos ou verdes de utilização coletiva e de obras de construção, reconstrução, ampliação, alteração, conservação ou demolição dos edifícios [...]; – operação de reabilitação urbana: o conjunto articulado de intervenções visando, de forma integrada, a reabilitação urbana de uma determinada área [...]. Por sua vez, o artigo 7.º, n.º 1, determina que a reabilitação urbana em áreas de reabilitação urbana é promovida pelos municípios, resultando da aprovação: a) da delimitação da área de reabilitação urbana; b) da operação de reabilitação urbana a desenvolver nas áreas delimitadas de acordo com a alínea anterior, através de instrumento próprio ou de um plano de pormenor de reabilitação urbana [...]. Em qualquer dos casos, a sua aprovação deve conter: a) a definição do tipo de operação de reabilitação urbana; e b) a estratégia de reabilitação urbana ou o programa estratégico de reabilitação urbana [...]. Outra das condições impostas pela verba 2.23 refere-se ao facto de as obras serem efetuadas na modalidade de empreitada [...].

Do exposto resulta que a localização de um prédio em área de reabilitação urbana não constitui condição suficiente para se afirmar que as operações sobre ele efetuadas se subsumem no conceito de reabilitação urbana constante do respetivo regime jurídico e, consequentemente, possa beneficiar

da aplicação da taxa reduzida do imposto (enquanto não se verificarem os restantes condicionalismos previstos na verba 2.23 da lista I anexa ao CIVA [...]).

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

- r. Nos dias 30 de março e 5 de agosto de 2021, a Requerente apresentou, perante a Diretora-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, dois novos pedidos de informação vinculativa, relativos aos edifícios “...” (lote 5) e “...” (lote 30), os quais foram arquivados, por «a questão [ter sido] objeto de resposta no âmbito do pedido [de informação vinculativa] n.º 19317»;
- s. Através da Ordem de Serviço n.º OI2025..., de 14 de abril de 2025, a Direção de Finanças do Porto encetou contra a Requerente uma ação de inspeção tributária de natureza interna, de âmbito parcial, respeitante ao IVA de 2022, com fundamento na falta de (auto)liquidação de IVA, à taxa normal (23%), na aquisição de serviços de construção civil;
- t. Em junho de 2025, a Requerente foi notificada do projeto de relatório de inspeção tributária, no âmbito do qual a Direção de Finanças do Porto projetou correções (imposto em falta) no montante de 928.268,72 EUR;
- u. As aludidas correções projetadas assentaram nos seguintes fundamentos:

«No caso em análise, trata-se da aquisição de serviços de construção civil relativos às empreitadas de construção dos edifícios “...” (lotes 2, 3, 4 e 5) e “...” (lote 30).

A contabilidade do SP regista estes prédios em ativo corrente (inventários), corolário de que têm como destino a prática de operações isentas pelo CIVA, artigo 9.º – designadamente – a venda de bens imobiliários (CAE 68100).

Quanto à (primeira) questão em análise, conclui-se pela aquisição de serviços de construção civil afetos à atividade isenta sem direito à dedução, cabendo ao SP a obrigação de autoliquidar o IVA nos termos do definido no CIVA, artigo 2.º, n.º 1, alínea j).

Da análise à contabilidade e DP, e conforme demonstrado [Qd. 11 / Col. 10/11], constata-se que o SP autoliquidou o IVA, destacando-se a aplicação da taxa reduzida (6%) sobre as aquisições – no valor total de 5.460.404,17 EUR – efetuadas à relacionada B... e à C... por ter entendido aplicar-se a verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, com referência às empreitadas de construção dos edifícios “...” (lotes 2, 3, 4 e 5) e “...” (lote 30) [...].

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

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

No que concerne à segunda condição – empreitadas realizadas em imóveis ou espaços públicos localizados em área de reabilitação urbana delimitada nos termos legais – [...], da consulta ao Portal da Habitação verifica-se que a ORU relativa à delimitação da ARU da Cidade de Gaia, ainda não foi aprovada [...].

E é competência própria da AT atestar se determinada empreitada reúne, ou não, os requisitos de facto e de direito para que lhe seja aplicada a taxa reduzida – 6% – prevista na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA. Assim, apesar de as ditas certidões (parecer) camarárias aludirem à verba 2.23 da

lista I anexa ao CIVA, estas não podem (nem devem) ser entendidas como constituindo certidões em que a Câmara Municipal de Vila Nova de Gaia atesta que às obras identificadas deve ser aplicada a taxa de 6% prevista na referida verba 2.23, porquanto a Câmara Municipal não tem competência própria para o atestar. Portanto, conclui-se que à data dos factos em análise – 2022 – não estão reunidos os requisitos para aplicação da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA às referidas construções, pelo que as respetivas empreitadas se encontram sujeitas à taxa normal de imposto – 23% – prevista no CIVA, artigo 18.º, n.º 1, alínea c).

Em face de todo o exposto, nas operações que lhe foram faturadas [ver quadros 11 e 12] no total de 5.460.404,17 EUR, respeitantes às referidas empreitadas de construção dos edifícios “...” (lotes 2, 3, 4 e 5) e “...” (lote 30), o SP deveria [por força do disposto no CIVA, artigo 2.º, n.º 1, alínea j] ter autoliquidado IVA à taxa normal – 23% – cf. CIVA, artigo 18.º, n.º 1, alínea c)»;

- v. No dia 25 de junho de 2025, por dissentir da posição perfilhada pela Direção de Finanças do Porto, a Requerente exerceu o seu direito de participação (audição prévia), tendo, em síntese, sustentado:

«Na(s) IV(s), a AT indicava que, para que a taxa reduzida de imposto fosse aplicável, era necessário: i) tratar-se de empreitada; ii) que a operação – entenda-se, a empreitada – se integre em área de reabilitação urbana (a comprovar pela entidade competente, isto é, pelo correspondente município), e iii) que a operação em concreto – entenda-se esta concreta empreitada – consubstancie uma operação de reabilitação urbana (a qualificar pela entidade competente, isto é, pelo correspondente município).

Posto isto, lendo e interpretando a pronúncia que recebeu por parte da AT nos moldes acima descritos, afigurava-se como lógico e notório para a Requerente que as operações em causa cumpriam com todos os requisitos mencionados expressamente pela AT como exigíveis para a aplicação da taxa

reduzida de IVA, não se vislumbrando a contrario sensu como poderia a Requerente não ter autoliquidado IVA à taxa reduzida de 6%.

Vejamos: – estava em causa a realização de empreitada; – empreitada a executar em imóveis localizados em área de reabilitação urbana, no caso, localizados na “ARU Cidade de Gaia”; – empreitada que constitui concretas e individuais operações de reabilitação urbana; e – em lado nenhum se lê no PIV (salvo na fértil imaginação da AT) que era pressuposto da aplicação da taxa reduzida a aprovação de uma ORU pela Câmara de VNG.

Porque: – contratos de empreitada foram celebrados [...] e com; – imóveis com localização na “ARU Cidade de Gaia”, conforme resulta indubitavelmente das Certidões Camarárias emitidas pelo município territorialmente competente [...] e, ainda, com; – enquadramento das obras a realizar como “operações de reabilitação urbana”, conforme resulta, ainda e expressamente, das Certidões Camarárias emitidas pelo município territorialmente competente [...].

Assim, e conforme resulta de todo o exposto, a Requerente mais não fez do que seguir o sentido da pronúncia da AT que lhe foi apresentado em virtude dos PIV formulados, confiando plenamente na informação que lhe foi prestada que objetivamente nada disse relativamente à aprovação de ORU para o local, vinculando [...] a AT à informação prestada ao contribuinte.

E sempre se diga que os PIV formulados pela Requerente à AT tiveram o intuito principal de procurar segurança na forma de atuação da própria Requerente, isto é, todos os pedidos realizados tiveram como propósito que lhe fosse apontada a norma aplicável.

E foi com base nas informações recebidas (e documentação relevante) que pautou a sua atuação [...].

Só mais tarde, [a Autoridade Tributária] veio alterar o seu posicionamento e

defender, pela primeira vez, na ficha doutrinária/informação vinculativa referente ao processo n.º 22521, com data de 2022, que a taxa reduzida de IVA apenas se aplicava a imóveis situados em “ARU com ORU”»;

- w. Em julho de 2025, a Requerente tomou conhecimento do relatório final de inspeção tributária, tendo a Direção de Finanças do Porto convolado em definitivas as correções que anteriormente projetara relativas ao IVA de 2022;
- x. Neste contexto, da ação de inspeção tributária resultou *«imposto em falta»*, referente aos 1.º a 4.º trimestres de 2022, no montante global de 928.268,72 EUR, cujo apuramento assentou nas seguintes premissas:

«No caso em análise, trata-se da aquisição de serviços de construção civil relativos às empreitadas de construção dos edifícios “...” (lotes 2, 3, 4 e 5) e “...” (lote 30).

A contabilidade do SP regista estes prédios em ativo corrente (inventários), corolário de que têm como destino a prática de operações isentas pelo CIVA, artigo 9.º – designadamente – a venda de bens imobiliários (CAE 68100).

Quanto à (primeira) questão em análise, conclui-se pela aquisição de serviços de construção civil afetos à atividade isenta sem direito à dedução, cabendo ao SP a obrigação de autoliquidar o IVA nos termos do definido no CIVA, artigo 2.º, n.º 1, alínea j).

Da análise à contabilidade e DP, e conforme demonstrado [Qd. 11 / Col. 10/11], constata-se que o SP autoliquidou o IVA, destacando-se a aplicação da taxa reduzida (6%) sobre as aquisições – no valor total de 5.460.404,17 EUR – efetuadas à relacionada B... e à C... por ter entendido aplicar-se a verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, com referência às empreitadas de construção dos edifícios “...” (lotes 2, 3, 4 e 5) e “...” (lote 30) [...].

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

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

No que concerne à segunda condição – empreitadas realizadas em imóveis ou espaços públicos localizados em área de reabilitação urbana delimitada nos termos legais – [...], da consulta ao Portal da Habitação verifica-se que a ORU relativa à delimitação da ARU da Cidade de Gaia, ainda não foi aprovada [...].

E é competência própria da AT atestar se determinada empreitada reúne, ou não, os requisitos de facto e de direito para que lhe seja aplicada a taxa reduzida – 6% – prevista na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA. Assim, apesar de as ditas certidões (parecer) camarárias aludirem à verba 2.23 da lista I anexa ao CIVA, estas não podem (nem devem) ser entendidas como constituindo certidões em que a Câmara Municipal de Vila Nova de Gaia atesta que às obras identificadas deve ser aplicada a taxa de 6% prevista na referida verba 2.23, porquanto a Câmara Municipal não tem competência própria para o atestar. Portanto, conclui-se que à data dos factos em análise – 2022 – não estão reunidos os requisitos para aplicação da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA às referidas construções, pelo que as respetivas empreitadas se encontram sujeitas à taxa normal de imposto – 23% – prevista no CIVA, artigo 18.º, n.º 1, alínea c).

Em face de todo o exposto, nas operações que lhe foram faturadas [ver quadros 11 e 12] no total de 5.460.404,17 EUR, respeitantes às referidas empreitadas de construção dos edifícios “...” (lotes 2, 3, 4 e 5) e “...” (lote 30), o SP deveria [por força do disposto no CIVA, artigo 2.º, n.º 1, alínea j] ter autoliquidado IVA à taxa normal – 23% – cf. CIVA, artigo 18.º, n.º 1, alínea c) [...].

Não obstante a(s) certidão(ões) camarária(s) conterem a afirmação de que “as obras a realizar constituem uma operação de reabilitação urbana, ao abrigo do disposto na al. j) do art.º 2.º do Regime Jurídico da Reabilitação

Urbana (RJRU)”, a(s) mesma(s) carece(m) de base legal, porquanto a referida alínea define o conceito de intervenção de reabilitação urbana, enquanto o conceito de operação de reabilitação urbana está definido na alínea h) do mesmo artigo. Em conformidade, as referidas certidões somente referem que as operações urbanísticas em causa consubstanciam [nos termos da al. j) do referido artigo] uma intervenção de reabilitação urbana e não uma operação de reabilitação urbana.

A AT, nos atos inspetivos realizados, limitou-se a seguir o entendimento emanado da informação vinculativa n.º 19317, notificada (em 2020.12.30) ao SP, e a verificar a reunião dos pressupostos para aplicação da verba 2.23 da lista I anexa ao CIVA, concluindo que os mesmos não estão verificados. Porquanto, para aquela área de reabilitação urbana – ARU da Cidade de Gaia – inexistente qualquer operação de reabilitação urbana (simples ou sistemática) aprovada. Por todo o exposto, não foi aportada matéria suscetível de alterar as conclusões do Projeto de Relatório, mantendo-se as correções apuradas conforme capítulo V, notificadas ao SP»;

y. Nessa sequência, a Entidade Requerida emitiu os seguintes atos tributários:

i. Por referência ao 1.º trimestre de 2022

- Liquidação de IVA n.º 2025 ..., de 8 de agosto de 2025, no montante de 256.701,32 EUR;
- Liquidação de juros compensatórios n.º 2025 ..., de 8 de agosto de 2025, no montante de 32.041,95 EUR;

ii. Por referência ao 2.º trimestre de 2022

- Liquidação de IVA n.º 2025..., de 8 de agosto de 2025, no montante de 256.515,56 EUR;
- Liquidação de juros compensatórios n.º 2025..., de 8 de agosto de 2025, no montante de 29.095,18 EUR;

- iii. Por referência ao 3.º trimestre de 2022
- Liquidação de IVA n.º 2025..., de 8 de agosto de 2025, no montante de 205.686,76 EUR;
 - Liquidação de juros compensatórios n.º 2025..., de 8 de agosto de 2025, no montante de 21.526,66 EUR;
- iv. Por referência ao 4.º trimestre de 2022
- Liquidação de IVA n.º 2025 ..., de 8 de agosto de 2025, no montante de 209.365,08 EUR;
 - Liquidação de juros compensatórios n.º 2025..., de 8 de agosto de 2025, no montante de 19.754,88 EUR;
- z. Nos dias 22 e 23 de setembro de 2025, a Requerente efetuou o pagamento do imposto e juros compensatórios;
- aa. No dia 23 de outubro de 2025, por dissentir da posição perfilhada pela Direção de Finanças do Porto, a Requerente propôs a ação arbitral na génese dos presentes autos;
- bb. No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente peticionou a declaração de ilegalidade e consequente anulação das liquidações de imposto e juros compensatórios, respeitantes aos 1.º a 4.º trimestres de 2022, no montante total de 1.030.687,39 EUR (928.268,72 EUR a título de IVA; 102.418,67 EUR a título de juros compensatórios). Adicionalmente, a Requerente solicitou o reembolso do aludido quantitativo (1.030.687,39 EUR) acrescido de juros indemnizatórios;
- cc. Em concreto, a Requerente sustentou a incorreta determinação, em sede de ação de inspeção tributária, da taxa de imposto – taxa normal de IVA (23%) – aplicada aos serviços de construção civil, relativos aos edifícios “...” (lotes 2, 3, 4 e 5) e “...” (lote 30), por si adquiridos às sociedades B..., S.A. e C..., LDA.;

- dd. Nesse contexto, a Requerente considerou aplicável a verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA:

«[N]a letra da lei nada consta que possa servir de respaldo ao sentido que a AT extraiu da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, ou, tão pouco, o mínimo resquício literal que permitisse ao intérprete presumir a necessidade de aprovação de uma ORU (para a ARU onde o imóvel se encontra sito) como pressuposto de aplicação do estabelecido nessa mesma verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA [...]»;

- ee. Por outro lado, perante o conteúdo da decisão proferida quanto ao pedido de informação vinculativa n.º 19317, de 6 de dezembro de 2020, a Requerente considerou ter sido preterido o princípio da boa-fé e (concomitantemente) a tutela da confiança por parte da Autoridade Tributária:

«Analisando o disposto na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, na redação vigente ao tempo, e o teor da Informação Vinculativa n.º 19317, reafirmado, por remissão, nas Informações Vinculativas posteriores, a Requerente entendeu que se mostravam cumpridos os pressupostos legalmente exigidos para, confiantemente, aplicar a taxa reduzida às referidas empreitadas de construção, como efetivamente o fez [...]. Entende a Requerente que, ao invés do que foi fundamentado no relatório de inspeção tributária, das informações vinculativas em referência nada se retira, explícita ou implicitamente, no sentido de que era pressuposto para aplicação da taxa reduzida de 6% a existência de uma ORU aprovada para o local, sendo suficiente que a edilidade camarária considerasse que as obras a realizar consubstanciavam uma operação de reabilitação urbana (ORU), pelo que não poderá a Requerente deixar de discordar das referidas correções ao IVA liquidado [...].

A resposta da AT na informação produzida [...] firmou na Requerente a

***convicção segura** de que as mesmas obras efetivamente beneficiavam de tal redução, como efetuou, **vinculando assim a AT** à sua interpretação da lei no momento da emissão da informação vinculativa. Vindo a AT posteriormente, em ação inspetiva, corrigir o montante de imposto por aplicação da taxa normal, atuando e interpretando a lei em sentido diverso (acrescentando uma nova condição para aplicação da taxa reduzida de IVA) ao da informação produzida, ou seja, aplicando uma nova interpretação da lei a factos que já produziram os seus efeitos ao abrigo de interpretação anterior, está claramente a **violar o princípio da boa-fé e da tutela da confiança constitucionalmente consagrado** [...]»;*

- ff. Ademais, pugnou pela preterição do princípio da participação no âmbito da ação de inspeção tributária, tendo sustentado ter sido obnubilado o seu direito de audição prévia:

*«A AT, na tentativa de manter as correções propostas e subsequentes liquidações a todo o custo, vem com uma **nova** argumentação no **relatório final de inspeção tributária**, aí acrescentando agora que as certidões emitidas pela Câmara Municipal de Vila Nova de Gaia são ineptas para atestarem que as obras de construção civil consubstanciam uma operação de reabilitação urbana [...]: não obstante as certidões camarárias conterem a afirmação de que as obras a realizar constituem uma operação de reabilitação urbana, ao abrigo do disposto na alínea j) do artigo 2.º do Regime Jurídico da Reabilitação Urbana (RJRU), as mesmas carecem de base legal, porquanto a referida alínea define o conceito de **intervenção de reabilitação urbana**, enquanto o conceito de **operação de reabilitação urbana** está definido na alínea h) do mesmo artigo [...]. Há que dizer que, sobre esta nova argumentação da AT no relatório final, acrescendo fundamentação à que fez constar do projeto de relatório, a Requerente não*

*foi ouvida, não tendo tido assim oportunidade de se pronunciar [...], demonstrando ser errada a afirmação da AT de que as obras em causa não consubstanciam operações de reabilitação urbana [...]. Em face do exposto, não foi dada à Requerente a possibilidade de se pronunciar sobre um **facto relevante** para o enquadramento fiscal das obras de construção civil em referência e com possibilidade de influenciar a decisão final [...];*

- gg. No dia 16 de fevereiro de 2026, a Entidade Requerida apresentou a sua resposta e o processo administrativo instrutor;
- hh. Na sua resposta, a Entidade Requerida sustentou a conformidade à lei dos atos tributários sob contenda e, por via disso, a improcedência do pedido de pronúncia arbitral, tendo reiterado a argumentação que anteriormente sufragara em sede da ação de inspeção tributária:

«A Requerente circunda a necessidade de preenchimento desse pressuposto legal [existência de ORU aprovada no âmbito da ARU do Município de Vila Nova de Gaia] com a pretensa vinculação da Requerida ao entendimento vertido num PIV [pedido de informação vinculativa n.º 19317, de 6 de dezembro de 2020, com despacho de 29 de dezembro de 2020 proferido pela Diretora de Serviços do IVA] [...]. A Requerente [...], fazendo uma interpretação enviesada do entendimento vertido na mencionada informação vinculativa, considera que, para que se verifique o enquadramento na mencionada verba, é necessário o preenchimento dos seguintes requisitos: existência de empreitada, realizada em ARU e a indicação, por parte do Município, de que existe ORU [...]. [D]e acordo com a interpretação da Requerente, a ORU não tem de estar aprovada, basta que o Município indique que determinada operação consubstancia uma ORU [...].

[N]ão pode existir margem para dúvidas de que na situação a enquadrar na verba 2.23 da lista I anexa ao Código do IVA, tem de existir ORU aprovada

para a ARU em causa. E a forma de o comprovar passa necessariamente pela sua aprovação [...].

A posição da AT é, aliás, coerente com a vertida em múltiplas informações vinculativas [...].

A reunião de tal pressuposto [...] resulta de imposição legal, [...] o n.º 1 do artigo 7.º do Regime Jurídico da Reabilitação Urbana (RJRU), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 307/2009, ex vi da verba 2.23 da lista I em anexo ao CIVA [...].

[N]ão se encontra violado o princípio da proteção da confiança porque a AT verteu na informação vinculativa o entendimento jurídico resultante do ordenamento jurídico em vigor, cuja interpretação é coerente com a dos tribunais superiores [...].

[A]s mencionadas certidões não fazem prova plena de que às obras em causa é aplicável a taxa reduzida de IVA, porquanto a entidade que as exarou não é competente em razão da matéria para aferir da taxa de IVA aplicável às mencionadas operações [...].

No que concerne à violação do princípio da participação no PIT, importa destacar que, aquando da notificação do projeto de RIT, os SIT já haviam reunido prova suficientemente esclarecedora de que não existia ORU aprovada para a ARU em causa, sendo que as certidões juntas não constituem documento idóneo a abalar a prova até então reunida, mantendo-se a argumentação aventada em sede de projeto de decisão [...]. [N]ão sendo (as certidões camarárias) suficientes para abalar a argumentação e prova até então reunida, a concessão de novo direito de audição constituiria um ato inútil, que se encontra proibido em sede de procedimento administrativo [...]]»;

B. Factos não provados e respetiva motivação

27. Inexistem factos com relevância para a boa decisão da causa que não tenham sido dados como provados.

IV. OBJETO DA PRONÚNCIA ARBITRAL

28. O *thema decidendum* da presente ação arbitral consiste em aferir da conformidade legal das aludidas liquidações de IVA e juros compensatórios, relativas aos 1.º a 4.º trimestres de 2022, no montante total de 1.030.687,39 EUR.
29. Assim, *prima facie*, cumpre analisar se estes atos tributários foram indevidamente emitidos – designadamente, ao arrepio do regime ínsito no artigo 18.º, n.º 1, do CIVA e, bem assim, da verba 2.23 da Lista I anexa ao mesmo Código, na redação vigente em 2022 (*i.e.*, na redação que antecedeu a da Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro):

«[...] [S]erviços sujeitos a taxa reduzida: empreitadas de reabilitação urbana, tal como definidas 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 [...]».

30. Nessa sequência, importa perscrutar se a posição perfilhada pela Autoridade Tributária no âmbito do procedimento de informação vinculativa n.º 19317 é apta e idónea a criar na Requerente uma legítima expectativa quanto à aplicação da taxa reduzida de IVA (6%), prevista na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, aos serviços de construção civil por si adquiridos e (auto)liquidados.
31. Ademais, cumpre analisar, no âmbito da ação de inspeção tributária, a alegada invalidade procedimental assente na preterição do princípio da participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito, nos termos do artigo 60.º, n.º 1, alínea e), da Lei Geral Tributária (“LGT”), bem como do artigo 60.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (“RCPITA”).

32. No que respeita aos juros compensatórios, importa perscrutar o preenchimento dos requisitos previstos no artigo 35.º da LGT e, por via disso, a (i)legalidade das respetivas liquidações sob litígio.
33. Por último, o Tribunal Arbitral indagará do direito da Requerente à restituição do imposto e juros compensatórios, no aludido montante total de 1.030.687,39 EUR, nos termos do artigo 100.º da LGT (*ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAMT), e, bem assim, do direito à perceção de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT (igualmente, *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAMT).

V. MATÉRIA DE DIREITO

34. Relativamente à matéria sob contenda nos presentes autos, o Supremo Tribunal Administrativo emitiu pronúncia uniformizadora de jurisprudência mediante a prolação do acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário de 26 de março de 2025, proferido no âmbito do processo n.º 012/24.9BALSB.
35. Em sede do aresto *sub judice*, o Supremo Tribunal Administrativo perfilhou a seguinte posição:

«– Só beneficiam da taxa de 6% de IVA prevista, conjugadamente, nos artigos 18.º, al. a) e na Verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, as empreitadas de reabilitação urbana;

– A qualificação como “empreitada de reabilitação urbana” pressupõe a existência de uma empreitada e a sua realização em Área de Reabilitação Urbana para a qual esteja previamente aprovada uma Operação de Reabilitação Urbana»
[sublinhado nosso].

36. Para o efeito, o Supremo Tribunal Administrativo partiu das seguintes premissas:

«[Q]uer a decisão arbitral recorrida quer a decisão arbitral fundamento avançam para os respetivos julgamentos tendo por base que os pressupostos do benefício previstos na Verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA são a existência de uma empreitada de reabilitação urbana e a sua concretização em Área de Reabilitação Urbana. O que as separa é a densificação do próprio conceito de empreitada de reabilitação urbana previsto naquela verba. Que, para a decisão recorrida, pressupõe necessariamente a existência de uma Operação de Reabilitação Urbana. Que, para a decisão arbitral fundamento, não constitui elemento do conceito e, consequentemente, uma correta interpretação e aplicação do normativo não a pode considerar [...]» [sublinhados nossos].

37. Tendo em seguida, mediante a convocação dos elementos literal e sistemático de interpretação da lei, previstos no artigo 9.º, n.ºs 1 e 2, do Código Civil (“CC”) (ex vi do artigo 11.º, n.º 1, da LGT), sufragado:

«É possível [...] concluir de forma imediata da letra da lei que não beneficiam da taxa reduzida todas as empreitadas, ou seja, que não beneficiam dela todas as obras que, por contrato, sejam realizadas por uma parte a outra, mediante um preço (artigo 1207.º do Código Civil), mas, tão só, por vontade expressa do legislador, as empreitadas ou obras qualificáveis como empreitadas de reabilitação urbana. Não definindo o legislador fiscal, nem o legislador urbanístico, o que são empreitadas de requalificação urbana, a densificação deste conceito [...] tem de ser densificado por recurso ao conceito de reabilitação urbana consagrado no Regime Jurídico de Reabilitação Urbana (RJRU), diploma aprovado pelo Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro, para o qual a verba 2.23 [...] remete expressamente (ao referir “diploma específico”) e com o qual, também por imposição dos elementos sistemático e em respeito da unidade do sistema jurídico, o conceito de empreitada de reabilitação urbana se tem de integrar e compatibilizar».

38. Neste âmbito, o Supremo Tribunal Administrativo chamou à colação o Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro – *i.e.*, o Regime Jurídico da Reabilitação Urbana (“RJRU”). Em particular, o disposto nos seus artigos 2.º, alínea j), 7.º, 8.º, 14.º, 15.º, 16.º e 20.º:

→ Artigo 2.º, alínea j): *«Reabilitação urbana: a forma de intervenção integrada sobre o tecido urbano existente, em que o património urbanístico e imobiliário é mantido, no todo ou em parte substancial, e modernizado através da realização de obras de remodelação ou beneficiação dos sistemas de infraestruturas urbanas, dos equipamentos e dos espaços urbanos ou verdes de utilização coletiva e de obras de construção, reconstrução, ampliação, alteração, conservação ou demolição dos edifícios»;*

→ Artigo 7.º: *«A reabilitação urbana em áreas de reabilitação urbana é promovida pelos municípios, resultando da aprovação: da delimitação de áreas de reabilitação urbana [n.º 1, alínea a)]; e 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 [n.º 1, alínea b)];*

A aprovação da delimitação de áreas de reabilitação urbana e da operação de reabilitação urbana pode ter lugar em simultâneo [n.º 2];

A aprovação da delimitação de áreas de reabilitação urbana pode ter lugar em momento anterior à aprovação da operação de reabilitação urbana a desenvolver nessas áreas [n.º 3];

A cada área de reabilitação urbana corresponde uma operação de reabilitação urbana [n.º 4]»;

→ Artigo 8.º: *«Os municípios podem optar pela realização de uma operação de reabilitação urbana: simples [n.º 1, alínea a)]; ou sistemática [n.º 1, alínea b)];*

A operação de reabilitação urbana simples consiste numa intervenção integrada

de reabilitação urbana de uma área, dirigindo-se primacialmente à reabilitação do edificado, num quadro articulado de coordenação e apoio da respetiva execução [n.º 2];

A operação de reabilitação urbana sistemática consiste numa intervenção integrada de reabilitação urbana de uma área, dirigida à reabilitação do edificado e à qualificação das infraestruturas, dos equipamentos e dos espaços verdes e urbanos de utilização coletiva, visando a requalificação e revitalização do tecido urbano, associada a um programa de investimento público [n.º 3];

As operações de reabilitação urbana simples e sistemática são enquadradas por instrumentos de programação, designados, respetivamente, de estratégia de reabilitação urbana ou de programa estratégico de reabilitação urbana [n.º 4];

O dever de reabilitação que impende sobre os proprietários e titulares de outros direitos, ónus e encargos sobre edifícios ou frações compreendidos numa área de reabilitação urbana é densificado em função dos objetivos definidos na estratégia de reabilitação urbana ou no programa estratégico de reabilitação urbana [n.º 5]»;

→ Artigo 14.º: «*A delimitação de uma área de reabilitação urbana: obriga à definição, pelo município, dos benefícios fiscais associados aos impostos municipais sobre o património, designadamente o imposto municipal sobre imóveis (IMI) e o imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT), nos termos da legislação aplicável [alínea a)]; confere aos proprietários e titulares de outros direitos, ónus e encargos sobre os edifícios ou frações nela compreendidos o direito de acesso aos apoios e incentivos fiscais e financeiros à reabilitação urbana, nos termos estabelecidos na legislação aplicável, sem prejuízo de outros benefícios e incentivos relativos ao património cultural [alínea b)]*»;

→ Artigo 15.º: «*No caso da aprovação da delimitação de uma área de reabilitação urbana não ter lugar em simultâneo com a aprovação da operação de reabilitação*

urbana a desenvolver nessa área, aquela delimitação caduca se, no prazo de três anos, não for aprovada a correspondente operação de reabilitação»;

→ Artigo 16.º: *«As operações de reabilitação urbana são aprovadas através de instrumento próprio ou de plano de pormenor de reabilitação urbana, que contém: a definição do tipo de operação de reabilitação urbana [alínea a)]; e a estratégia de reabilitação urbana ou o programa estratégico de reabilitação urbana, consoante a operação de reabilitação urbana seja simples ou sistemática [alínea b)]»;*

→ Artigo 20.º: *«A operação de reabilitação urbana aprovada através de instrumento próprio vigora pelo prazo fixado na estratégia de reabilitação urbana ou no programa estratégico de reabilitação urbana, com possibilidade de prorrogação, não podendo, em qualquer caso, vigorar por prazo superior a 15 anos a contar da data da referida aprovação [n.º 1];*

A prorrogação prevista no número anterior é aprovada pela assembleia municipal, sob proposta da câmara municipal [n.º 2];

A operação de reabilitação urbana aprovada através de plano de pormenor de reabilitação urbana vigora pelo prazo de execução do mesmo, não podendo, em qualquer caso, vigorar por prazo superior a 15 anos a contar da data da referida aprovação [n.º 3];

O disposto nos números anteriores não obsta a que, findos aqueles prazos, possa ser aprovada nova operação de reabilitação urbana que abranja a mesma área [n.º 4]».

39. Tendo extraído deste regime o seguinte:

«Começa, pois, a ganhar consistência o entendimento de que a empreitada de reabilitação urbana a que o legislador fiscal dá relevo, enquanto condição de

acesso ao benefício da taxa reduzida de 6%, tem de traduzir-se numa obra integrada num plano de reabilitação estratégico desenhado pelos Municípios, entidades a quem compete promover a reabilitação urbana.

É precisamente nesta relação entre empreitada e reabilitação urbana imposta pela verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA e nesta relação entre reabilitação urbana e plano de reabilitação ou forma de intervenção integrada sobre o tecido urbano existente estratégico que surge, com relevo acrescido na compreensão do conceito de empreitada de reabilitação urbana e da verba 2.23, a disciplina acolhida nos artigos 7.º, 8.º e 16.º do RJRU, preceitos em que o legislador, após atribuir aos Municípios a promoção da reabilitação urbana em Áreas de Reabilitação Urbana, determina que:

- A reabilitação urbana resulta da aprovação cumulativa de dois instrumentos: delimitação da área de reabilitação urbana [alínea a) do artigo 7.º do RJRU] e 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 [alínea b) do artigo 7.º do RJRU];*
- No que respeita à operação de reabilitação urbana, que os Municípios podem optar pela realização de uma operação “simples” que consistirá em uma “intervenção integrada de reabilitação urbana de uma área, dirigindo-se primordialmente à reabilitação do edificado, num quadro articulado de coordenação e apoio da respetiva execução” [artigo 8.º, n.ºs 1, alínea a), e 2, do RJRU] ou “sistemática” que consiste “numa intervenção integrada de reabilitação urbana de uma área, dirigida à reabilitação do edificado e à qualificação das infraestruturas, dos equipamentos e dos espaços verdes e urbanos de utilização coletiva, visando a requalificação e revitalização do tecido urbano, associada a um programa de investimento público” [artigo 8.º n.ºs 1, alínea b), e 3, do RJRU];*
- A cada área de reabilitação urbana corresponde uma operação de reabilitação urbana (artigo 7.º, n.º 4);*
- Ambas as operações de reabilitação urbana, “simples” ou “sistemáticas”, têm*

de estar enquadradas por instrumentos de programação, designados, respetivamente, de estratégia de reabilitação urbana ou de programa estratégico de reabilitação urbana [artigo 16.º, alíneas a) e b), do RJRU].

Como se diz no acórdão recorrido, invocando o julgamento proferido no processo n.º 3/2023-T, deste enquadramento legal podem ser extraídas duas importantes conclusões para efeitos de interpretação da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA. Primeira, “só há reabilitação urbana, na aceção do RJRU – o diploma específico a que alude a norma fiscal – quando, a par de delimitação da área de reabilitação urbana, o município proceda, igualmente, à programação estratégica das atividades a realizar naquela zona, através da aprovação da operação de reabilitação urbana. Neste sentido, quando na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA se faz alusão a “empreitadas de reabilitação urbana”, uma interpretação fundada nos elementos sistemático e teleológico, não contrariada pelo elemento gramatical, aponta no sentido de que o legislador pretendeu estender a taxa reduzida às empreitadas alinhadas com os desígnios da reabilitação urbana (a tal “intervenção integrada no tecido urbano”), que serão aquelas realizadas em imóveis situados em áreas de reabilitação urbana para as quais já tenha o município feito recair uma programação estratégica, capaz de lhe conferir visão de conjunto”. Segunda, “o que ao longo do RJRU, se designa por “operação de reabilitação urbana” – e que, conforme vem de ser dito, é um dos momentos constitutivos da reabilitação urbana – não se distingue nem funcional nem temporalmente da programação estratégica a executar na área compreendida naquela delimitação. Essa programação estratégica, como se disse, traduz-se, no caso de ORU simples, na elaboração de uma estratégia de reabilitação urbana, e no caso da ORU sistemática, na elaboração de um programa estratégico de reabilitação urbana. Para esta conclusão contribui decisivamente o artigo 16.º da RJRU, onde se dispõe, grosso modo, que as operações de reabilitação urbana contêm, necessariamente, a definição do tipo de operação de reabilitação urbana e a estratégia ou o programa estratégico da reabilitação urbana (consoante a operação de reabilitação urbana seja simples ou sistemática). Este normativo confirma que o

“instrumento próprio” ou o “plano de pormenor de reabilitação urbana” que aprova a ORU é, no fundo, o documento onde se define a programação estratégica da ORU, seja ela simples ou sistemática. Por essa razão, a vigência da operação de reabilitação urbana (simples ou sistemática) está alinhada com o prazo definido na estratégia ou no programa estratégico de reabilitação urbana, com o limite máximo de 15 anos (artigo 20.º, n.ºs 1 e 3, do RJRU)”».

40. E, bem assim, como se segue:

«[O] objetivo do legislador urbanístico não foi o de criar ou ampliar uma categoria especial de sujeitos passivos (partes contratantes nos normais contratos de empreitada) que, em razão de um eventual direito de propriedade (ou outros direitos similares) sobre prédios integrados em Áreas de Reabilitação Urbana e por força do princípio da liberdade contratual (que lhes permite celebrar contratos de empreitada naquelas Áreas), fosse reconhecido aceder a benefícios fiscais. O objetivo do legislador urbanístico foi promover a reabilitação urbana, de forma integrada e programática, em moldes a definir e controlar pelos Municípios, através da delimitação das Áreas de Reabilitação e dos instrumentos de gestão através dos quais a opção política e os objetivos que no preâmbulo se elegem como fundamentais se devem concretizar [...].

Quanto aos efeitos (seguros de que só podem estar em questão os efeitos fiscais previstos no n.º 2 do artigo 14.º do RJRU, por o IVA não constituir um imposto associado aos impostos municipais sobre o património), cumpre apenas dizer que os direitos que aí estão reconhecidos aos proprietários e titulares de outros direitos, ónus e encargos sobre os edifícios ou frações compreendidos na Área de Reabilitação Urbana, de aceder aos apoios e incentivos fiscais e financeiros à reabilitação urbana, se encontram condicionados ao que na legislação aplicável se encontrar estabelecido.

Ora, tendo o legislador fiscal feito depender o benefício de tributação da taxa reduzida consagrada na verba 2.23 a que a empreitada seja uma empreitada de

reabilitação urbana e estando esta qualificação dependente de que a sua execução seja realizada em Área de Reabilitação Urbana para a qual tenha sido aprovada uma Operação de Reabilitação Urbana, o não reconhecimento ao benefício, na ausência da verificação desses requisitos ou condições, constitui, tão só, o cumprimento da lei. Tal como o seu reconhecimento, verificados os pressupostos que vimos mencionando, constitui o cumprimento da mesma».

41. Tendo referido, a título complementar, o que *infra* se reproduz:

«Relativamente à questão do âmbito temporal importa realçar dois aspetos. O primeiro é o de que não pode confundir-se a possibilidade legalmente reconhecida aos Municípios de não aprovarem simultaneamente os dois instrumentos, que, cumpridos, aprovados, permitem qualificar uma empreitada como empreitada de reabilitação urbana (delimitação da área e operação de reabilitação urbana), com as condições de reconhecimento do benefício fiscal ao sujeito passivo.

Do exercício da faculdade concedida aos primeiros (aprovação não simultânea dos dois instrumentos) pode resultar, ou não, a caducidade da delimitação da Área de Reabilitação Urbana, nos termos do artigo 15.º. Tal como a realização da empreitada em Área de Reabilitação Urbana pode conduzir, ou não, ao reconhecimento ao sujeito passivo do benefício consagrado na verba 2.23. da Lista I anexa ao CIVA, dependendo de estar associada ou não a essa Área uma Operação de Reabilitação Urbana. Condição que cumpre ao sujeito passivo assegurar que está verificada, antes da realização da empreitada, pretendendo beneficiar da taxa de IVA reduzida. Ou seja, não está vedado ao sujeito passivo, a partir do momento em que o legislador passou a admitir que é possível não haver coincidência temporal entre a delimitação da Área de Reabilitação Urbana e a aprovação da Operação de Reabilitação Urbana, realizar empreitadas em Área de Reabilitação Urbana. O que lhe está legalmente vedado é beneficiar da tributação reduzida prevista na Verba n.º 2.23 se a empreitada se concretiza, mesmo que em Área de Reabilitação Urbana, antes da aprovação da Operação de Reabilitação Urbana [...]]».

42. Em jeito de súmula, o Supremo Tribunal Administrativo sustentou:

«[N]ão temos dúvida alguma [de] que os elementos literal e sistemático apontam decisivamente para um conceito de empreitada de reabilitação urbana que pressupõe a existência simultânea de uma empreitada realizada em Área de Reabilitação Urbana para a qual tenha sido aprovada uma Operação de Reabilitação Urbana. E, conseqüentemente, que o benefício de tributação à taxa de 6%, de bens ou serviços no seu âmbito adquiridos ou prestados, nos termos do artigo 18.º, al. a), do CIVA e da verba 2.23 da Lista I a este anexa só deve ser reconhecido às empreitadas realizadas naquela Área de Reabilitação Urbana relativamente às quais previamente tenha sido aprovada uma Operação (“simples” ou “sistemática”) de Reabilitação Urbana» [sublinhado nosso].

43. Com efeito, segundo o Supremo Tribunal Administrativo, as prestações de serviços de construção civil realizadas numa ARU para a qual não tenha sido previamente aprovada uma ORU não são subsumíveis ao conceito de empreitada de reabilitação urbana, por não se encontrar preenchido um dos pressupostos necessários à aplicação da taxa reduzida de IVA.

44. Em sentido consonante pronuncia-se a jurisprudência arbitral. A título meramente exemplificativo, atente-se nas decisões arbitrais de 16 de junho de 2026, 4 de maio de 2026, 16 de março de 2026, 26 de fevereiro de 2026, 19 de agosto de 2025, 14 de maio de 2025, 14 de agosto de 2023, 31 de julho de 2023, 1 de março de 2023 e 31 de janeiro de 2023, respetivamente proferidas no âmbito dos processos arbitrais n.ºs 925/2025-T, 849/2025-T, 929/2025-T, 946/2025-T, 1311/2024-T, 16/2025-T, 93/2023-T, 3/2023-T, 295/2022-T e 404/2022-T, as quais, a fim de evitar desnecessária prolixidade, não se transcrevem exaustivamente na presente sede.

45. Não obstante, perante a similitude de situações, importa atentar nos seguintes excertos da decisão arbitral de 16 de junho de 2026, proferida no âmbito do processo arbitral n.º 925/2025-T:

«[P]ara o correto enquadramento legal e para a boa apreciação das questões sub judice é necessário ter presente o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 26.03.2025, proferido no processo n.º 012/24.9BALSb, que uniformizou jurisprudência no seguinte sentido: – Só beneficiam da taxa de 6% de IVA prevista, conjugadamente, nos artigos 18.º, al. a) e na Verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, as empreitadas de reabilitação urbana. A qualificação como ‘empreitada de reabilitação urbana’ pressupõe a existência de uma empreitada e a sua realização em Área de Reabilitação Urbana para a qual esteja previamente aprovada uma Operação de Reabilitação Urbana [...]. Ao que acresce a circunstância de que, tendo sido proferido um Acórdão uniformizador de jurisprudência pelo Supremo Tribunal Administrativo (cf. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 26.03.2025, proferido no processo n.º 012/24.9BALSb), é do interesse público a aplicação uniforme do direito de modo a evitar discriminações injustificadas».

46. Aqui chegados, importa analisar a situação *sub judice* e, *prima facie*, aferir se os serviços de construção civil adquiridos pela Requerente são subsumíveis ao conceito de «*empreitada de reabilitação urbana*» previsto na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, tal como densificado pelo aludido acórdão uniformizador de jurisprudência.
47. Em concreto, importa perscrutar o preenchimento cumulativo de três requisitos: (i) a prestação de serviços de construção civil ao abrigo de contrato de empreitada; (ii) a realização da empreitada numa ARU; e (iii) a prévia aprovação de uma ORU para essa área.
48. Na situação sob contenda, as partes não dissentem quanto ao preenchimento dos requisitos (i) e (ii) *supra*.

49. Não dissentem igualmente quanto à falta de preenchimento do requisito (iii) *supra*. Com efeito, resulta dos presentes autos – não tendo tal sido infirmado pela Requerente – que, no ano de 2022, não existia ORU aprovada para a ARU do Município de Vila Nova de Gaia.
50. Logo, à luz da citada jurisprudência uniformizadora, as prestações de serviços de construção civil na origem da presente controvérsia não são suscetíveis de beneficiar da taxa reduzida de IVA, não sendo aplicáveis o artigo 18.º, n.º 1, alínea a), do CIVA e a verba 2.23 da Lista I anexa ao mesmo Código, por não se encontrarem preenchidos todos os pressupostos necessários à respetiva qualificação como empreitadas de reabilitação urbana.
51. Não obstante o exposto, entende a Requerente padecerem as liquidações de imposto e juros compensatórios de vício de violação de lei assente na preterição do princípio da boa-fé (na vertente de tutela da confiança), previsto no artigo 266.º, n.º 2, da CRP, e acolhido, no domínio tributário, no artigo 59.º, n.º 2, da LGT.
52. A Requerente alicerça tal pretensão, essencialmente, no conteúdo do despacho de 29 de dezembro de 2020, proferido pela Diretora de Serviços do IVA no âmbito do pedido de informação vinculativa n.º 19317, de 6 de dezembro de 2020, conjugado com as certidões emitidas pelo Município de Vila Nova de Gaia relativamente às operações imobiliárias em causa.
53. Segundo a Requerente, tais elementos teriam criado em si a convicção segura de que as empreitadas realizadas nos imóveis em apreço reuniam os pressupostos de aplicação da taxa reduzida de IVA prevista na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, pelo que a posterior emissão das liquidações adicionais, com fundamento na inexistência de ORU previamente aprovada, consubstanciaria uma atuação contraditória da Entidade Requerida, lesiva da confiança anteriormente gerada.
54. Em particular, a Requerente argumenta que a Autoridade Tributária não teria indicado, na resposta ao pedido de informação vinculativa n.º 19317, que a prévia aprovação de

uma ORU constituía requisito de aplicação da taxa reduzida de IVA, tendo antes subordinado essa aplicação à qualificação das obras efetuada pelo município territorialmente competente.

55. Não acompanha, porém, este Tribunal Arbitral o entendimento assim propugnado.
56. O princípio da boa-fé, na vertente de tutela da confiança, visa proteger os particulares perante atuações administrativas injustificadamente imprevisíveis, contraditórias ou desleais, constituindo uma manifestação do princípio da segurança jurídica inerente ao Estado de Direito.
57. Contudo, a sua aplicação não dispensa a verificação cumulativa de determinados pressupostos, entre os quais se destacam: (i) a existência de uma atuação da Administração objetivamente apta a gerar uma situação de confiança; (ii) a efetiva constituição de uma confiança legítima e juridicamente fundada; (iii) a realização pelo interessado de um investimento de confiança traduzido na adoção de comportamentos ou decisões relevantes com base naquela atuação; e (iv) a posterior frustração dessa confiança por uma conduta contraditória imputável à entidade que a gerou.
58. Por conseguinte, a confiança merecedora de tutela jurídica não se confunde com uma mera convicção subjetiva do interessado, nem com uma expectativa fundada exclusivamente na interpretação que este adote quanto a determinado comportamento administrativo.
59. Exige-se, diferentemente, a existência de sinais externos, objetivos, suficientemente precisos, concludentes e imputáveis à Administração, suscetíveis de criar, num destinatário normal e razoavelmente diligente, a convicção fundada de que a Administração adotaria – ou não deixaria de adotar – determinado comportamento futuro.
60. Como vem sendo assinalado pela jurisprudência dos tribunais superiores, a tutela da confiança pressupõe que a expectativa invocada seja legítima, designadamente por se mostrar conforme ao Direito, não bastando uma mera convicção psicológica do

interessado ou uma expectativa assente em sinais equívocos ou insuficientemente concludentes. Exige-se, diferentemente, uma atuação administrativa objetivamente apta a gerar uma situação de confiança, não beneficiando as meras expectativas de facto, enquanto tais, de proteção jurídica – cfr. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 18 de junho de 2003, proferido no processo n.º 01188/02, e de 21 de setembro de 2011, proferido no processo n.º 0753/11.

61. Importa, pois, determinar se o despacho de 29 de dezembro de 2020 e as certidões emitidas pelo Município de Vila Nova de Gaia constituíam, quando conjugadamente considerados, uma base objetiva, precisa e inequívoca para que a Requerente pudesse confiar na aplicação da taxa reduzida de IVA às empreitadas em causa, apesar de não existir para a ARU do Município de Vila Nova de Gaia uma ORU previamente aprovada.
62. No que respeita ao despacho de 29 de dezembro de 2020, importa assinalar que do seu conteúdo não resulta qualquer reconhecimento incondicionado, definitivo e autónomo da aplicabilidade da taxa reduzida de IVA às empreitadas em causa.
63. Pelo contrário, a resposta prestada pela Autoridade Tributária apresenta-se expressamente condicionada à verificação dos requisitos previstos na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA e no RJRU.
64. Com efeito, nesse despacho, a Autoridade Tributária começou por enunciar como requisitos de aplicação da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA a existência de uma empreitada, a sua qualificação como empreitada de reabilitação urbana e a sua realização em imóvel ou espaço público localizado em área de reabilitação urbana delimitada nos termos legais ou no âmbito de uma operação de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional.
65. De seguida, a Autoridade Tributária convocou o artigo 2.º do RJRU, tendo reproduzido, entre outras, as definições legais de «*área de reabilitação urbana*», de «*reabilitação urbana*» e de «*operação de reabilitação urbana*».

-
66. Convocou, ainda, expressamente, o artigo 7.º do mesmo Regime, tendo salientado que a reabilitação urbana em ARU é promovida pelos municípios e resulta da aprovação da delimitação da ARU e da ORU a desenvolver na área delimitada, através de instrumento próprio ou de plano de pormenor de reabilitação urbana.
67. Mais consignou, de forma inequívoca, que a mera localização do imóvel em ARU «*não constitui condição suficiente*» para concluir que as operações nele realizadas se subsumem no conceito de reabilitação urbana constante do respetivo regime jurídico e, consequentemente, para beneficiar da aplicação da taxa reduzida de IVA.
68. Por conseguinte, a resposta prestada não permitia concluir que a inserção territorial do imóvel numa ARU constituía, por si só, fundamento bastante para a aplicação da taxa reduzida.
69. É certo que, na parte conclusiva do despacho, a Autoridade Tributária referiu não lhe competir definir o conceito de reabilitação urbana ou reconhecer a existência de uma ORU, tendo acrescentado que, sempre que a entidade competente para o efeito – em princípio, o município correspondente – comprovasse ou considerasse que a operação se integrava em ARU e consubstanciava uma ORU, seria aplicável a taxa reduzida de IVA.
70. Todavia, tal passagem não pode ser interpretada isoladamente, nem destacada do restante teor do despacho.
71. Com efeito, na mesma passagem, a Autoridade Tributária ressaltou expressamente que a taxa reduzida apenas seria aplicável uma vez «*verificados que sejam os restantes condicionalismos*».
72. A referida conclusão deve, portanto, ser compreendida à luz do enquadramento jurídico imediatamente precedente, no qual a Autoridade Tributária havia expressamente convocado o artigo 7.º do RJRU e advertido que a mera localização do prédio numa ARU não seria condição suficiente.

-
73. Por conseguinte, a remissão para a comprovação ou qualificação efetuada pelo município competente não equivale à dispensa dos pressupostos legalmente exigidos para a existência de uma ORU, nem atribui a uma certificação municipal respeitante a uma obra isolada a virtualidade de substituir a aprovação formal da ORU prevista nos artigos 7.º, 8.º e 16.º do RJRU.
74. Com efeito, a competência do município para delimitar a ARU, aprovar a ORU e certificar os pressupostos jurídico-urbanísticos da intervenção não se confunde com a competência para determinar o enquadramento tributário da operação e, em particular, a taxa de IVA aplicável.
75. Da circunstância de a Autoridade Tributária reconhecer que cabe ao município certificar os pressupostos urbanísticos não decorre que qualquer declaração emitida por esse município, independentemente do respetivo conteúdo e fundamento legal, determine, automática e incondicionalmente, a aplicação da taxa reduzida de IVA.
76. O despacho de 29 de dezembro de 2020 também não declarou que, relativamente à ARU do Município de Vila Nova de Gaia, existia uma ORU aprovada, nem afirmou que a sua aprovação seria desnecessária.
77. Do mesmo modo, não reconheceu, em termos definitivos, que as concretas empreitadas relativas aos edifícios “...” preenchiam a totalidade dos pressupostos legais de aplicação da taxa reduzida. Limitou-se a identificar o enquadramento jurídico aplicável, tendo subordinado a conclusão favorável à verificação dos requisitos legalmente previstos.
78. Por conseguinte, não se identifica no conteúdo da resposta ao pedido de informação vinculativa uma tomada de posição clara, positiva e incondicionada segundo a qual as empreitadas realizadas pela Requerente beneficiariam da taxa reduzida de IVA mesmo na ausência de ORU previamente aprovada.

-
79. O que dela resulta é um enquadramento condicionado à efetiva reunião dos pressupostos da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, interpretada em conjugação com o RJRU, incluindo o regime constante do artigo 7.º.
80. A circunstância de a informação prestada no âmbito do processo n.º 19317 vincular a Autoridade Tributária, nos termos legalmente aplicáveis, não conduz a conclusão distinta.
81. Com efeito, a eficácia vinculativa da informação encontra-se delimitada pelos pressupostos factuais e jurídicos enunciados no pedido e na respetiva resposta, não abrangendo um enquadramento que não tenha sido afirmado pela Administração ou que pressuponha a verificação de uma condição que, em concreto, não se encontrava preenchida.
82. Ora, conforme exposto, o despacho de 29 de dezembro de 2020 não reconheceu a aplicação da taxa reduzida na ausência de ORU previamente aprovada. A conclusão nele formulada foi expressamente subordinada à verificação dos pressupostos legalmente exigidos, tendo o despacho convocado o artigo 7.º do RJRU e advertido que a mera localização do imóvel em ARU não constituía condição suficiente. As liquidações controvertidas não contrariaram, por isso, o enquadramento vinculativo comunicado à Requerente, antes resultaram da constatação de que um dos pressupostos de que dependia a aplicação da taxa reduzida não se encontrava verificado.
83. Importa, em seguida, atender ao conteúdo das certidões emitidas pelo Município de Vila Nova de Gaia.
84. Nas certidões de 12 de novembro de 2019, 31 de janeiro de 2020, 10 de novembro de 2020 e 17 de maio de 2021, o Município de Vila Nova de Gaia certificou a localização dos imóveis em ARU e declarou que as obras a realizar constituíam uma «*operação de reabilitação urbana*», tendo remetido, para esse efeito, para a alínea j) do artigo 2.º do RJRU.

-
85. Porém, essa declaração não comprova a existência de uma ORU aprovada. Com efeito, a alínea j) do artigo 2.º do RJRU define a «*reabilitação urbana*» e não a «*operação de reabilitação urbana*» prevista na alínea h) do mesmo artigo, nem as certidões identificam qualquer instrumento próprio ou plano de pormenor através do qual tivesse sido aprovada a ORU correspondente à ARU do Município de Vila Nova de Gaia.
86. Assim, a referência constante das aludidas certidões à alínea j) do artigo 2.º do RJRU é adequada à qualificação material das obras como intervenção de reabilitação urbana, mas não demonstra a existência de uma ORU formalmente aprovada para a ARU do Município de Vila Nova de Gaia.
87. Com efeito, a ORU não corresponde a cada obra, empreitada ou intervenção urbanística individualmente considerada. Constitui antes o conjunto articulado de intervenções que visa, de forma integrada, a reabilitação urbana de uma determinada área, sendo enquadrada por uma estratégia de reabilitação urbana ou por um programa estratégico de reabilitação urbana, consoante assuma natureza simples ou sistemática.
88. A respetiva aprovação deve ocorrer através de instrumento próprio ou de plano de pormenor de reabilitação urbana, contendo a definição do tipo de ORU e a correspondente estratégia ou programa estratégico, nos termos dos artigos 7.º, 8.º e 16.º do RJRU.
89. Por isso, a qualificação de uma concreta obra como intervenção ou ORU, constante de uma certidão individual, não substitui a aprovação municipal, através dos instrumentos legalmente previstos, da ORU correspondente à ARU em que o imóvel se situa.
90. Acresce que as certidões relativas ao parecer de enquadramento no PARU, emitidas pelo mesmo Município em 16 de maio de 2019, 3 de fevereiro de 2020, 26 de outubro de 2020 e 24 de maio de 2021, evidenciavam que, embora os imóveis estivessem integrados na ARU do Município de Vila Nova de Gaia, não se encontrava identificada qualquer ORU aprovada para essa área.

-
91. Com efeito, os campos especificamente destinados à identificação da ORU – designadamente quanto (i) ao respetivo âmbito temporal; (ii) à deliberação camarária; (iii) ao tipo de ORU; (iv) ao instrumento de aprovação e (v) à aprovação pela Assembleia Municipal – não se encontravam preenchidos.
92. Os elementos respeitantes à ARU permitiam comprovar a inserção territorial dos imóveis na ARU do Município de Vila Nova de Gaia, bem como a existência dos correspondentes atos de delimitação, mas não demonstravam a aprovação de uma ORU para essa área.
93. As mesmas certidões indicavam, como condição de aplicação da taxa reduzida de IVA, que estivessem em causa «*empreitadas de reabilitação urbana tal como definidas no RJRU*».
94. Essa referência não constitui um reconhecimento individual e categórico de que a taxa reduzida era efetivamente aplicável às operações realizadas pela Requerente. Traduz antes a identificação genérica de um benefício fiscal potencialmente aplicável, subordinado ao preenchimento das condições previstas na legislação tributária e urbanística.
95. Contrariamente ao defendido pela Requerente, as certidões municipais não formavam, portanto, um conjunto documental uniforme e inequívoco, apto a demonstrar a existência de uma ORU aprovada.
96. Pelo contrário, os documentos camarários continham elementos que impunham uma cautela acrescida, na medida em que não identificavam qualquer ORU formalmente aprovada para a ARU do Município de Vila Nova de Gaia.
97. Mesmo que se entenda existir alguma desconformidade ou ambiguidade entre as diferentes certidões, essa circunstância não permite extrair a conclusão de que o Município atestou, de modo claro e inequívoco, a existência de uma ORU aprovada.

-
98. Pelo contrário, a referida ambiguidade, conjugada com a ausência de preenchimento dos campos destinados à identificação da ORU, obstava à formação de uma confiança objetiva e juridicamente fundada quanto à verificação daquele pressuposto.
 99. Um operador económico normalmente diligente, confrontado com certidões cujo teor não era inteiramente coincidente e, em particular, com documentos que não identificavam qualquer ORU aprovada, não poderia extrair dos mesmos a certeza objetiva de que se encontravam integralmente preenchidos os pressupostos da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA.
 100. Importa, igualmente, ponderar a doutrina administrativa existente e publicitada no período a que respeitam as operações tributáveis.
 101. A necessidade de articulação entre ARU e ORU veio a ser expressamente afirmada na ficha doutrinária relativa ao processo n.º 22521, sancionada por despacho de 11 de janeiro de 2022, da Diretora de Serviços do IVA, e disponibilizada publicamente em 2 de junho de 2022.
 102. Esta ficha doutrinária respeitava precisamente à aplicação da taxa reduzida de IVA a uma empreitada de reabilitação urbana, tendo a Autoridade Tributária procedido ao enquadramento da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA à luz do RJRU e densificado a relevância da existência de uma ORU aprovada relativamente à ARU em que se localizasse o imóvel.
 103. A referida ficha doutrinária foi sancionada e divulgada em 2022, ano a que respeitam as operações tributáveis e as liquidações adicionais ora controvertidas.
 104. Não pode, por isso, afirmar-se que a Autoridade Tributária apenas passou a exigir a existência de uma ORU aprovada em momento posterior ao período de tributação em causa ou que tal exigência surgiu, pela primeira vez, no âmbito da ação de inspeção tributária iniciada em 2025.

-
105. Embora a ficha doutrinária relativa ao processo n.º 22521 não respeite à situação concreta da Requerente, a sua divulgação pública constitui um elemento relevante para aferir da previsibilidade da atuação administrativa e do carácter objetivamente fundado da confiança invocada.
106. Com efeito, a doutrina administrativa publicitada durante o ano de 2022 evidenciava expressamente que a Autoridade Tributária não considerava suficiente a mera integração do imóvel em ARU, atribuindo igualmente relevância à aprovação da correspondente ORU.
107. Importa, todavia, distinguir, para este efeito, as operações realizadas antes e depois da publicitação da referida ficha doutrinária, ocorrida em 2 de junho de 2022.
108. Relativamente às operações posteriores a essa data, o entendimento constante daquela ficha doutrinária encontrava-se publicamente acessível, constituindo um elemento adicional que a Requerente podia ponderar na determinação da taxa de IVA aplicável.
109. No que respeita às operações anteriores a 2 de junho de 2022, embora a aludida ficha doutrinária ainda não tivesse sido divulgada, mantinham-se os elementos resultantes do despacho de 29 de dezembro de 2020, das certidões camarárias e do regime constante do artigo 7.º do RJRU.
110. Em particular, já então a Requerente tinha conhecimento de que a mera localização do imóvel em ARU não constituía condição suficiente para a aplicação da taxa reduzida e dispunha de certidões municipais que não identificavam qualquer ORU aprovada para a ARU do Município de Vila Nova de Gaia.
111. A circunstância de uma explicitação administrativa mais desenvolvida ter sido publicitada no decurso do ano de 2022 não permite, por si só, concluir que a Autoridade Tributária alterou retroativamente uma orientação anterior de sentido oposto.

112. Para que assim fosse, seria necessário demonstrar a existência de uma posição administrativa anterior, clara e inequívoca, no sentido de que a aprovação da ORU era dispensável e de que a mera localização numa ARU, acompanhada da qualificação municipal da obra como intervenção de reabilitação urbana, seria suficiente para a aplicação da taxa reduzida.
113. Porém, essa posição anterior não resulta nem do despacho de 29 de dezembro de 2020, nem das certidões emitidas pelo Município de Vila Nova de Gaia, nem dos restantes elementos constantes dos presentes autos.
114. A ficha doutrinária relativa ao processo n.º 22521 não consubstanciou uma inversão ou revogação de uma orientação administrativa anterior claramente favorável à tese da Requerente. Representou antes a explicitação, em termos mais desenvolvidos, de uma exigência já reconduzível ao enquadramento jurídico convocado no despacho de 29 de dezembro de 2020 e ao regime ínsito nos artigos 7.º, 8.º e 16.º do RJRU.
115. Consequentemente, da sequência temporal formada pelo despacho de 29 de dezembro de 2020 e pela ficha doutrinária sancionada em 11 de janeiro de 2022 e publicitada em 2 de junho de 2022 não resulta uma atuação administrativa contraditória ou injustificadamente imprevisível.
116. O que dessa sequência resulta é uma posterior explicitação do enquadramento jurídico aplicável, sem que, em momento algum, a Autoridade Tributária tenha afirmado, de forma inequívoca e incondicionada, que a taxa reduzida seria aplicável a empreitadas realizadas numa ARU desprovida de ORU aprovada.
117. Da conjugação do despacho de 29 de dezembro de 2020, das diferentes certidões emitidas pelo Município de Vila Nova de Gaia e da doutrina administrativa publicitada durante o ano de 2022 não resulta um comportamento administrativo uniforme, inequívoco e incondicionado suscetível de gerar a confiança legítima invocada pela Requerente.

-
118. Em particular, não se verifica uma atuação da Autoridade Tributária suscetível de ser qualificada como *venire contra factum proprium*.
119. A Entidade Requerida não afirmou inicialmente que a existência de ORU aprovada era dispensável para posteriormente sustentar o contrário.
120. Limitou-se, no despacho de 29 de dezembro de 2020, a subordinar a aplicação da taxa reduzida à verificação dos pressupostos da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA e do RJRU e, em sede de ação inspetiva, a concluir que um desses pressupostos – a prévia aprovação da ORU – não se encontrava preenchido.
121. A interpretação adotada no procedimento inspetivo não representa assim a revogação retroativa de uma garantia anteriormente concedida, nem a alteração imprevisível de uma posição administrativa clara, expressa e consolidada.
122. Perante os elementos concretamente apurados, traduz antes a verificação de que as operações realizadas pela Requerente não reuniam no ano de 2022 todos os requisitos legais necessários para beneficiar da taxa reduzida.
123. Acresce que o princípio da tutela da confiança não pode ser mobilizado para afastar um pressuposto legal objetivo de acesso a um benefício fiscal.
124. A proteção da confiança pressupõe que a expectativa invocada seja compatível com o quadro jurídico aplicável, não podendo conferir ao interessado um tratamento fiscal que a lei não consente, salvo quando esteja em causa uma atuação vinculativa, clara e inequívoca da Administração relativa à concreta situação de facto – o que, conforme exposto, não se verifica na situação que subjaz aos presentes autos.
125. Ainda que se admita que a Requerente formou uma convicção subjetiva quanto à aplicação da taxa reduzida, essa convicção não se mostrava objetivamente fundada em sinais externos suficientemente precisos e concludentes.

-
126. Os elementos disponíveis não permitiam, assim, sustentar objetivamente a “convicção segura” invocada pela Requerente quanto à aplicabilidade da taxa reduzida na ausência de ORU previamente aprovada.
127. A Requerente exercia, a título principal, a atividade de compra e venda de bens imobiliários e, a título secundário, a atividade de construção de edifícios residenciais e não residenciais, sendo-lhe exigível um grau de diligência compatível com a natureza profissional da sua atividade e com a dimensão económica das operações realizadas.
128. Neste contexto, incumbia-lhe verificar, antes da aplicação da taxa reduzida, se a ARU do Município de Vila Nova de Gaia dispunha efetivamente de uma ORU aprovada através dos instrumentos formalmente previstos no RJRU.
129. Tal dever de diligência assumia particular importância perante um quadro documental do qual resultava, simultaneamente, que:
- o despacho de 29 de dezembro de 2020 advertia que a mera localização do imóvel em ARU não constituía condição suficiente;
 - o mesmo despacho convocava expressamente a aplicação do artigo 7.º do RJRU;
 - as certidões municipais relativas ao PARU não identificavam qualquer ORU aprovada;
 - a qualificação das obras como «*operação de reabilitação urbana*» remetia para a alínea j) do artigo 2.º do RJRU, que define a «*reabilitação urbana*», e não para a alínea h), respeitante à ORU; e
 - a doutrina administrativa publicitada a partir de 2 de junho de 2022 explicitava a necessidade da correspondente ORU.
130. Perante estas circunstâncias, a decisão da Requerente de aplicar a taxa reduzida não pode ser reconduzida à execução de uma garantia inequívoca prestada pela Administração, mas antes à interpretação por si efetuada quanto ao alcance jurídico do despacho de 29 de dezembro de 2020 e das certidões camarárias.

-
131. A interpretação efetuada pela Requerente decorre da valorização isolada de determinadas passagens do despacho de 29 de dezembro de 2020 e das certidões municipais, desconsiderando o respetivo conteúdo global e a necessária articulação com o regime previsto no RJRU.
132. A análise conjugada desses elementos não permitia, em todo o caso, concluir pela existência de uma garantia administrativa clara e incondicionada de que a taxa reduzida seria aplicável na ausência de ORU previamente aprovada, não se mostrando, por isso, objetivamente fundada a confiança invocada pela Requerente.
133. Por conseguinte, não se encontra demonstrado o primeiro pressuposto da tutela da confiança: a existência de um comportamento administrativo objetivamente apto a criar a expectativa de que a taxa reduzida seria aplicável apesar da inexistência de ORU previamente aprovada.
134. Pela mesma razão, também não pode reconhecer-se a existência de uma situação de confiança legítima, ainda que possa ter existido uma convicção subjetiva da Requerente.
135. Não estando demonstrada uma situação de confiança juridicamente tutelável, a circunstância de a Requerente ter organizado a sua atuação tributária com base na interpretação que efetuou do despacho e das certidões camarárias não basta para configurar um investimento de confiança imputável à Entidade Requerida.
136. Ademais, não ocorre uma frustração da confiança causada por uma atuação contraditória da Autoridade Tributária.
137. As correções efetuadas em sede de ação inspetiva mantêm-se dentro do quadro condicional traçado pelo despacho de 29 de dezembro de 2020 e são coerentes com a exigência (nele expressamente referida) de verificação dos pressupostos previstos no RJRU e na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA.

138. Conclui-se assim não se mostrarem preenchidos os pressupostos necessários à mobilização do princípio da boa-fé, na vertente de tutela da confiança, inexistindo uma atuação injustificadamente imprevisível, contraditória ou desleal da Entidade Requerida.
139. Em sentido convergente, perante a apreciação da mesma informação vinculativa e de certidões emitidas pelo mesmo Município relativamente às mesmas empreitadas, concluiu-se na decisão arbitral de 16 de junho de 2026, proferida no âmbito do processo arbitral n.º 925/2025-T:

«Ora, assim sendo, no caso sub judice, uma vez que a Informação Vinculativa se limitou a aplicar os critérios legais, assim como os atos tributários ora impugnados, não estamos, pois, ante uma atuação por parte da Administração suscetível de lesar uma situação merecedora de legítima confiança e digna de tutela».

140. Perante o exposto, as liquidações de IVA e de juros compensatórios não enfermam de ilegalidade, não se impondo, por via disso, a sua anulação estribada na preterição do princípio da boa-fé (na vertente de tutela da confiança) previsto nos artigos 266.º, n.º 2, da CRP e 59.º, n.º 2, da LGT.
141. A Requerente sustenta, ainda, que o procedimento inspetivo enferma de vício de forma por preterição do princípio da participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito, previsto no artigo 60.º, n.º 1, alínea e), da LGT e no artigo 60.º do RCPITA.
142. Para o efeito, alega que o relatório final de inspeção tributária teria aditado um novo fundamento às correções projetadas, ao referir que, não obstante algumas das certidões emitidas pelo Município de Vila Nova de Gaia afirmarem que as obras constituíam uma «operação de reabilitação urbana», ao abrigo da alínea j) do artigo 2.º do RJRU, esta disposição define o conceito de «reabilitação urbana», encontrando-se o conceito de «operação de reabilitação urbana» previsto na alínea h) do mesmo artigo.

-
143. Segundo a Requerente, não lhe foi concedida oportunidade de se pronunciar sobre tal argumentação antes da conclusão do procedimento inspetivo.
144. Todavia, não lhe assiste razão.
145. O direito de audição prévia constitui uma manifestação do princípio da participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito, permitindo-lhes conhecer o sentido provável da decisão e a respetiva fundamentação, bem como apresentar argumentos e elementos suscetíveis de influenciar a decisão final.
146. Nos termos do artigo 60.º, n.º 1, alínea e), da LGT, o contribuinte tem o direito de ser ouvido antes da conclusão do relatório da inspeção tributária, devendo ser-lhe comunicados o projeto de decisão e a respetiva fundamentação. Por seu turno, o n.º 7 do mesmo preceito legal determina que os elementos novos suscitados na audição sejam obrigatoriamente tidos em conta na decisão final.
147. Porém, o exercício desse direito não impede a Autoridade Tributária de desenvolver no relatório final a fundamentação constante do projeto ou de aditar considerações destinadas a responder aos argumentos apresentados pelo sujeito passivo.
148. Com efeito, a própria finalidade do direito de audição pressupõe que os argumentos do interessado sejam ponderados na decisão final, podendo essa ponderação conduzir ao seu acolhimento ou, diferentemente, à explicitação das razões pelas quais a Autoridade Tributária entende não lhes reconhecer procedência.
149. A inclusão no relatório final de considerações jurídicas destinadas a responder à pronúncia do contribuinte não determina, por si só, a necessidade de uma nova audiência.
150. Esta apenas se justificaria se a decisão final passasse a assentar em factos novos, em elementos probatórios não anteriormente comunicados ou em fundamentos jurídicos substancialmente distintos, autónomos e determinantes das correções.

-
151. Ora, no caso dos presentes autos, a Requerente foi regularmente notificada do projeto de relatório de inspeção tributária e exerceu efetivamente o direito de audição prévia em 25 de junho de 2025, tendo-se pronunciado sobre a interpretação da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, a relevância da existência de uma ORU aprovada, o conteúdo do despacho de 29 de dezembro de 2020 e o alcance das certidões emitidas pelo Município de Vila Nova de Gaia.
152. O projeto de relatório já identificava e analisava essas certidões e sustentava que as mesmas não podiam ser entendidas como atos certificativos da aplicação da taxa reduzida de IVA, por não competir ao Município de Vila Nova de Gaia determinar a taxa de imposto aplicável.
153. O projeto concluía igualmente que, no ano de 2022, não existia ORU aprovada para a ARU do Município de Vila Nova de Gaia e que, por esse motivo, as empreitadas não reuniam os pressupostos de aplicação da taxa reduzida prevista na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA.
154. Eram, portanto, já conhecidos da Requerente os fundamentos essenciais das correções: (i) a inexistência de ORU aprovada para a ARU em causa; e (ii) a insuficiência das certidões municipais para demonstrar a verificação desse pressuposto ou para determinar a taxa de IVA aplicável.
155. Foi precisamente sobre esses fundamentos que a Requerente se pronunciou, tendo defendido que as certidões municipais comprovavam a localização dos imóveis em ARU e qualificavam as obras como operações de reabilitação urbana, sendo suficientes, em conjugação com o despacho de 29 de dezembro de 2020, para sustentar a aplicação da taxa reduzida.
156. O relatório final manteve a correção projetada e explicitou as razões pelas quais aquela argumentação não procedia, tendo assinalado, designadamente, que a disposição legal mencionada nas certidões – a alínea j) do artigo 2.º do RJRU – define o conceito de

«reabilitação urbana», e não o conceito de «operação de reabilitação urbana», previsto na alínea h) do mesmo artigo.

157. Esta observação não introduziu qualquer facto novo. O conteúdo das certidões, as disposições legais nelas mencionadas e a inexistência de ORU aprovada já integravam os elementos considerados no projeto de relatório e eram conhecidos da Requerente.
158. Também não foi introduzido um fundamento jurídico novo, autónomo ou determinante das correções. O fundamento essencial manteve-se inalterado entre o projeto e o relatório final: as empreitadas não podiam beneficiar da taxa reduzida porque no período relevante não existia ORU aprovada para a ARU do Município de Vila Nova de Gaia.
159. A referência às alíneas h) e j) do artigo 2.º do RJRU constituiu apenas um argumento complementar, destinado a esclarecer que a qualificação das concretas obras como intervenções de reabilitação urbana não equivalia à aprovação de uma ORU para a área territorial em causa.
160. Aquela consideração foi assim introduzida em resposta à argumentação apresentada pela Requerente no exercício do direito de audição, tendo refletido a ponderação dos elementos por esta invocados, em cumprimento do disposto no artigo 60.º, n.º 7, da LGT.
161. O direito de audição assegura ao interessado a possibilidade de se pronunciar e de ver os seus argumentos ponderados, mas não lhe confere o direito a que a Autoridade Tributária acolha a interpretação por si defendida, nem exige a abertura de uma nova fase de audiência sempre que a decisão final refute os argumentos apresentados.
162. Acresce que, entre o projeto e o relatório final não ocorreu qualquer alteração do objeto, do montante ou da natureza das correções, nem dos factos e fundamentos essenciais em que estas assentaram.
163. Em ambas as peças procedimentais, as correções tiveram por fundamento a inexistência de ORU aprovada para a ARU do Município de Vila Nova de Gaia e a consequente

inaplicabilidade da taxa reduzida de IVA às prestações de serviços de construção civil em causa.

164. O relatório final não passou, portanto, a fundar as correções na incorreção da disposição legal mencionada nas certidões. A referência às alíneas h) e j) do artigo 2.º do RJRU serviu apenas para reforçar a conclusão, já constante do projeto, de que aquelas certidões não comprovavam a existência de uma ORU formalmente aprovada.
165. Tanto assim é que, mesmo abstraindo dessa consideração complementar, permaneceriam integralmente os fundamentos determinantes das correções: a inexistência de ORU aprovada e a falta de preenchimento dos pressupostos da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA.
166. Conclui-se, por conseguinte, que a Requerente conheceu o sentido e os fundamentos essenciais das correções projetadas, exerceu efetivamente o direito de audição e viu os seus argumentos apreciados no relatório final.
167. Não ocorreu, pois, preterição do direito de audição prévia previsto no artigo 60.º, n.º 1, alínea e), da LGT e no artigo 60.º do RCPITA.
168. Em sentido consonante, perante a apreciação da mesma informação vinculativa e de certidões emitidas pelo mesmo Município relativamente às mesmas empreitadas, concluiu-se na decisão arbitral de 16 de junho de 2026, proferida no âmbito do processo n.º 925/2025-T:

«De qualquer modo, trata-se de alegação [de] direito e resulta claramente da Informação Vinculativa, cujo conteúdo é do conhecimento da Requerente, não configurando um facto novo. Neste contexto, não houve qualquer preterição do direito de audição [...]».

169. Ainda que se entendesse – o que não se concede – que a Requerente deveria ter sido novamente ouvida sobre a distinção entre os conceitos previstos nas alíneas h) e j) do artigo 2.º do RJRU, a formalidade alegadamente omitida sempre se degradaria, nas circunstâncias concretas, em formalidade não essencial.
170. A jurisprudência administrativa admite a aplicação do princípio do aproveitamento do ato quando, mediante uma apreciação casuística das circunstâncias, se conclua, sem margem para dúvidas, que a audiência omitida não poderia influenciar o sentido ou o conteúdo da decisão e que esta não poderia legalmente ser outra – cfr. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 14 de outubro de 2020, proferido no processo n.º 02046/04.0BELSB, e de 2 de fevereiro de 2022, proferido no processo n.º 0208/04.0BEPRT.
171. No caso dos presentes autos, encontra-se assente que, durante o ano de 2022, não existia ORU aprovada para a ARU do Município de Vila Nova de Gaia.
172. A inexistência desse pressuposto determinava, de acordo com o enquadramento jurídico anteriormente exposto, a inaplicabilidade da taxa reduzida prevista na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA.
173. Por conseguinte, a questão relativa à disposição legal mencionada nas certidões não era suscetível de alterar a decisão final. Ainda que as obras fossem materialmente qualificáveis como intervenções de reabilitação urbana, continuaria a não estar demonstrada a aprovação da ORU correspondente à ARU do Município de Vila Nova de Gaia.
174. Acresce ter a Requerente apresentado no pedido de pronúncia arbitral os argumentos que afirma não ter podido deduzir no procedimento inspetivo, sem que tenha identificado qualquer facto ou documento suscetível de demonstrar que, no período relevante, existia uma ORU aprovada para aquela área.
175. Estando em causa a falta de um pressuposto legal objetivo e não dispondo a Autoridade Tributária de margem de livre apreciação quanto à taxa de IVA aplicável, o relatório final

de inspeção não poderia ter assumido conteúdo distinto mesmo que tivesse sido concedida nova oportunidade de pronúncia.

176. Nestas circunstâncias, a repetição da audiência não apresentaria utilidade procedimental efetiva, impondo-se o aproveitamento do ato.
177. Por conseguinte, ainda que se admitisse a irregularidade invocada pela Requerente, esta não seria suscetível de determinar a anulação dos atos tributários controvertidos.
178. Perante o exposto, as liquidações de IVA e de juros compensatórios não enfermam de ilegalidade, não se impondo, por via disso, a sua anulação estribada na preterição do princípio da participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito, nos termos do artigo 60.º, n.º 1, alínea e), da LGT, bem como do artigo 60.º do RCPITA.
179. A Requerente contesta, ainda, a legalidade das liquidações de juros compensatórios emitidas por referência aos 1.º a 4.º trimestres de 2022, no montante global de 102.418,67 EUR, sustentando não se encontrarem preenchidos os pressupostos previstos no artigo 35.º, n.º 1, da LGT.
180. Em particular, defende que a aplicação da taxa reduzida de IVA assentou numa interpretação fundada da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, suportada pelo despacho de 29 de dezembro de 2020, proferido no âmbito do pedido de informação vinculativa n.º 19317, e pelas certidões emitidas pelo Município de Vila Nova de Gaia, pelo que o retardamento da liquidação do imposto não lhe seria subjetivamente imputável.
181. Nos termos do artigo 35.º, n.º 1, da LGT, *«são devidos juros compensatórios quando, por facto imputável ao sujeito passivo, seja retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, retido ou a reter no âmbito da substituição tributária»*.

182. Os juros compensatórios destinam-se a ressarcir o Estado pela indisponibilidade temporária de uma prestação tributária que deveria ter sido liquidada ou entregue em momento anterior. Atenta a sua natureza reparatória, a respetiva exigibilidade pressupõe: (i) a existência de imposto devido; (ii) o retardamento da sua liquidação ou entrega; (iii) um nexo de causalidade adequada entre a atuação do sujeito passivo e esse retardamento; e (iv) a imputabilidade da conduta ao sujeito passivo, a título de dolo ou negligência.
183. A obrigação de pagamento de juros compensatórios não constitui, portanto, uma consequência automática da emissão de uma liquidação adicional. Exige-se que sobre a atuação do sujeito passivo possa recair um juízo de censura, por se concluir que, nas circunstâncias concretas, aquele podia e devia ter atuado de forma diferente.
184. Na situação *sub judice*, encontram-se preenchidos os primeiros três requisitos.
185. Conforme anteriormente exposto, os serviços de construção civil adquiridos pela Requerente não reuniam os pressupostos necessários à aplicação da taxa reduzida prevista na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, por inexistir ORU previamente aprovada para a ARU do Município de Vila Nova de Gaia. As operações estavam, por conseguinte, sujeitas à taxa normal de IVA prevista no artigo 18.º, n.º 1, alínea c), do CIVA.
186. Competindo à Requerente, enquanto adquirente dos serviços de construção civil, proceder à autoliquidação do imposto, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea j), do CIVA, a aplicação da taxa de 6%, em vez da taxa de 23%, determinou a falta de liquidação tempestiva de IVA no montante global de 928.268,72 EUR.
187. Verificou-se, nessa medida, um retardamento da liquidação do imposto, uma vez que a parcela de IVA em falta deveria ter sido autoliquidada nas declarações periódicas referentes aos períodos em que foram realizadas as operações, tendo o Estado ficado privado das correspondentes receitas tributárias até à respetiva liquidação e pagamento.
188. Existe igualmente um nexo de causalidade adequada entre a atuação da Requerente e o retardamento da liquidação do imposto: se tivesse sido aplicada a taxa legalmente devida,

o IVA teria sido integralmente autoliquidado nos correspondentes períodos tributários, não tendo sido necessária a posterior emissão das liquidações adicionais pela Autoridade Tributária.

189. No que respeita ao requisito da imputabilidade, a aplicação da taxa reduzida não pode ser censurada pela simples circunstância de o enquadramento adotado pela Requerente ser ilegal. Importa determinar se, à luz dos elementos disponíveis em 2022, o erro era objetivamente desculpável ou se a Requerente omitiu o dever de diligência que lhe era concretamente exigível.
190. Conforme se concluiu na apreciação da alegada violação do princípio da tutela da confiança, nem o despacho de 29 de dezembro de 2020 nem as certidões camarárias asseguravam, de forma inequívoca e incondicionada, que a taxa reduzida seria aplicável, apesar da inexistência de ORU previamente aprovada.
191. Pelo contrário, o referido despacho (i) advertia expressamente que a mera localização do imóvel numa ARU não constituía condição suficiente para a aplicação da taxa reduzida; (ii) remetia para o artigo 7.º do RJRU e (iii) subordinava a conclusão favorável à verificação dos restantes pressupostos legais.
192. Por seu turno, as certidões emitidas pelo Município de Vila Nova de Gaia não identificavam qualquer ORU aprovada para a ARU do Município de Vila Nova de Gaia. Em particular, os campos destinados à identificação do tipo de ORU, do respetivo instrumento de aprovação e das correspondentes deliberações municipais não se encontravam preenchidos.
193. A Requerente exercia profissionalmente atividades de compra e venda de imóveis e de construção de edifícios. Atendendo à natureza da sua atividade, à dimensão económica das operações e à significativa diferença entre as taxas de 6% e de 23%, era-lhe exigível que confirmasse a existência do ato formal de aprovação da ORU antes de aplicar a taxa reduzida.

194. Perante a ausência dessa identificação nas certidões camarárias, a Requerente podia e devia ter solicitado ao Município a indicação do instrumento de aprovação da ORU ou, na impossibilidade de confirmar a sua existência, ter liquidado o IVA à taxa normal.
195. A partir de 2 de junho de 2022, acrescia a divulgação pública da ficha doutrinária relativa ao processo n.º 22521, sancionada por despacho de 11 de janeiro de 2022, que explicitava a relevância da existência da correspondente ORU para efeitos de aplicação da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA.
196. Quanto às operações anteriores àquela divulgação, o juízo de censura assenta no teor do despacho de 29 de dezembro de 2020, na remissão nele efetuada para o artigo 7.º do RJRU e na ausência de identificação de uma ORU aprovada nas certidões municipais. Relativamente às operações posteriores, a doutrina administrativa entretanto divulgada reforçava a necessidade de confirmar esse pressuposto.
197. Não se censura, portanto, a Requerente por não ter antecipado o sentido da jurisprudência uniformizadora posteriormente firmada pelo Supremo Tribunal Administrativo. O juízo de negligência funda-se antes na circunstância de ter aplicado a taxa reduzida sem ter confirmado um pressuposto urbanístico objetivamente verificável, apesar dos elementos de que dispunha não atestarem a sua existência.
198. A existência de controvérsia interpretativa quanto ao alcance da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA não exclui, por si só, a culpa. Para tanto, seria necessário que a posição adotada pela Requerente se mostrasse, nas circunstâncias concretas, fundada e desculpável. Ora, a adoção da interpretação fiscalmente mais favorável, sem confirmação da existência de ORU aprovada, traduz a omissão do dever de cuidado que lhe era exigível.
199. A apresentação dos pedidos de informação vinculativa também não afasta este juízo. Embora demonstre a preocupação da Requerente em esclarecer o enquadramento tributário aplicável, não transforma uma resposta condicionada num reconhecimento

incondicionado quanto à aplicação da taxa reduzida, nem dispensa a verificação dos pressupostos factuais e jurídico-urbanísticos de que dependia essa aplicação.

200. Conclui-se assim que a Requerente podia e devia ter atuado de modo diferente, mediante a confirmação da existência de ORU aprovada ou, na falta dessa confirmação, através da autoliquidação do IVA à taxa normal.
201. Ao não o ter feito, deu causa, através de uma atuação negligente, ao retardamento da liquidação de parte do imposto devido e à correspondente indisponibilidade temporária das receitas tributárias pelo Estado.
202. Encontram-se, por conseguinte, preenchidos os requisitos previstos no artigo 35.º, n.º 1, da LGT: (i) existia imposto devido; (ii) a respetiva liquidação foi retardada; (iii) o retardamento resultou da aplicação pela Requerente de uma taxa inferior à legalmente devida e (iv) essa atuação é-lhe imputável, pelo menos a título de negligência.
203. Não assiste, pois, razão à Requerente quando sustenta não se encontrarem reunidos os pressupostos materiais para a liquidação de juros compensatórios.
204. As liquidações de juros compensatórios referentes aos 1.º a 4.º trimestres de 2022, no montante global de 102.418,67 EUR, encontram fundamento no retardamento da liquidação do imposto devido, por facto imputável à Requerente, nos termos do artigo 35.º, n.º 1, da LGT, improcedendo, nesta parte, o pedido de pronúncia arbitral.
205. Por tudo quanto se expôs, o Tribunal Arbitral entende não assistir razão à Requerente, julgando improcedente o pedido de pronúncia arbitral na origem dos presentes autos quanto à declaração de ilegalidade (e consequente anulação) das liquidações de IVA e juros compensatórios, no montante total de 1.030.687,39 EUR, mantendo, por via disso, na ordem jurídica os atos tributários contestados.
206. Em consequência, a Requerente não tem direito nem à restituição do imposto (928.268,72 EUR) e juros compensatórios (102.418,67 EUR), nos termos do artigo 100.º da LGT, nem

à percepção de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, não padecendo a conduta da Entidade Requerida de ilegalidade subsumível à comissão de qualquer erro (de facto e/ou de direito).

VI. DECISÃO

207. Em face do exposto *supra*, julga-se totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral apresentado pela Requerente, sendo de manter na ordem jurídica as liquidações de IVA n.ºs 2025 ..., 2025 ..., 2025 ... e 2025 ..., todas de 8 de agosto de 2025, referentes aos 1.º a 4.º trimestres do ano de 2022, no montante total de 928.268,72 EUR, e as corresponsivas liquidações de juros compensatórios, no montante total de 102.418,67 EUR.

VII. VALOR DA CAUSA

208. Nos termos dos artigos 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC (*ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAMT), 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“Regulamento de Custas”), fixa-se o valor do processo (da causa) em 1.030.687,39 EUR (um milhão, trinta mil, seiscentos e oitenta e sete euros e trinta e nove cêntimos).

VIII. CUSTAS ARBITRAIS

209. Condena-se a Requerente nas custas do processo, as quais perfazem 14.382 EUR (catorze mil, trezentos e oitenta e dois euros), em consonância com os artigos 527.º, n.º 1, do CPC (*ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAMT), 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAMT e, bem assim, com o artigo 4.º, n.º 5, do Regulamento de Custas e Tabela I anexa a este.

Lisboa, 5 de agosto de 2026

Os Árbitros

Victor Calvete
(Árbitro Presidente)

Sónia Fernandes Martins
(Árbitra Adjunta e Relatora)

Arlindo José Francisco
(Árbitro Adjunto)