

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 233/2025-T

Tema: IVA – Operações de reabilitação urbana – Taxa reduzida – Art. 18.º, n.º 1, al. c) e verba 2.23 da Lista I do CIVA – Certidão camarária – Princípio da boa-fé e da proteção da confiança

Sumário

- I.** A taxa reduzida de IVA, de 6%, prevista conjuntamente no artigo 18.º, n.º 1, alínea a), do Código do IVA e na verba 2.23 da lista I a este anexa, só é aplicável a empreitadas de reabilitação urbana.
- II.** Para que uma empreitada seja qualificada de reabilitação urbana, a mesma tem de cumprir duas condições cumulativas: (a) incidir sobre imóveis localizados dentro do perímetro de uma Área de Reabilitação Urbana (ARU), (b) em relação à qual esteja aprovada uma Operação de Reabilitação Urbana (ORU). Este regime resulta do RJUR, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro, para o qual remete a mencionada verba 2.23.
- III.** O princípio da proteção da confiança só opera se se verificarem quatro requisitos, também cumulativos: comportamentos do Estado passíveis de gerar expectativas; que essas expectativas sejam legítimas, justificadas e fundadas em boas razões; que os contribuintes tenham feito planos de vida com base nessas expectativas; e, por fim, que não se constatem razões de interesse público que justifiquem, em ponderação, a não continuidade do comportamento que gerou a situação de expectativa.
- IV.** Não tendo sido demonstradas orientações genéricas da AT no sentido preconizado pela Requerente, é inaplicável o disposto no artigo 68.º-A da LGT, bem como o princípio da proteção da confiança.
- V.** A emissão de certidões pela Câmara Municipal que não atestem expressamente os pressupostos previstos na verba 2.23 do Código do IVA, nomeadamente a localização do imóvel numa ARU com ORU aprovada, nos termos do RJUR -

Decreto-Lei n.º 307/2009, é insuscetível de suportar a aplicação da taxa de 6% de IVA e não constitui fundamento de quebra de confiança.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros designados para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 20 de maio de 2025, Dra. Alexandra Coelho Martins (presidente), Dra. Sónia Fernandes Martins e Prof. Doutora Sónia Martins Reis, acordam no seguinte:

II. RELATÓRIO

A..., LDA., adiante “Requerente”, com o número de matrícula e de pessoa coletiva..., e sede na ..., ..., ..., ...-... Coimbra, apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral e de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 10.º, n.º 2, todos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), na redação vigente, para declaração de ilegalidade, e consequente anulação, de liquidações adicionais de **Imposto sobre o Valor Acrescentado** (“IVA”) e juros compensatórios inerentes, referentes ao **ano 2021**, no **valor global de € 1 447 675,16** (€ 1 286 995,86 de IVA e € 160 679,30 de juros compensatórios), por erro nos pressupostos de facto e de direito e vício de fundamentação.

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

Em 14 de março de 2025, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite e, de seguida, notificado à AT.

Após nomeação dos árbitros, os mesmos comunicaram, em prazo, a aceitação do encargo. O Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD informou as Partes, por notificação eletrónica registada no sistema de gestão processual em 2 de maio de 2025, não tendo sido manifestada oposição.

O Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 20 de maio de 2025.

Em 23 de junho de 2025, a Requerida apresentou Resposta, com defesa por exceção e por impugnação e, na mesma data, juntou o processo administrativo (“PA”).

Em 3 de julho de 2025, a Requerente exerceu o contraditório sobre a matéria de exceção e juntou 2 documentos, com pronúncia da AT sobre a junção de documentos em 14 de julho.

Em 24 de setembro de 2025, teve lugar a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, na qual foram inquiridas quatro testemunhas, três indicadas pela Requerente e uma indicada pela Requerida. O Tribunal Arbitral requereu a junção de um documento e as Partes foram notificadas para apresentarem alegações escritas no prazo de 10 dias a contar da notificação da junção do documento ou do termo do prazo concedido para este efeito. Fixou-se, ainda, o prazo para prolação da decisão até à data-limite prevista no artigo 21.º, n.º 1, do RJAT. A Requerente foi notificada para proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente até ao termo do prazo para alegações (v. ata e gravação áudio disponíveis no SGP do CAAD).

Em 30 de setembro, a Requerente juntou o documento solicitado pelo Tribunal. Requerida e Requerente apresentaram alegações em 9 e 10 de outubro de 2025, respetivamente.

Em 11 de novembro de 2025, foi designada como árbitro-adjunta deste Tribunal Arbitral, a Prof. Doutora Sónia Martins Reis, na sequência de renúncia justificada da árbitro-adjunta e relatora Dra. Maria Alexandra Mesquita.

Em virtude desta substituição, em 12 de novembro de 2025, foi determinada a prorrogação, por dois meses, do prazo para prolação da decisão, ao abrigo do disposto no artigo 21.º, n.º 2, do RJAT.

POSIÇÃO DA REQUERENTE

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

Preconiza que as obras realizadas no empreendimento “...” são de reconstrução do edificado existente e não construção nova de raiz e subsumem-se na noção de empreitadas de reabilitação urbana, numa visão integrada, incidente sobre espaços públicos, infraestruturas e edifícios degradados, incluindo a “construção, reconstrução, ampliação, alteração, conservação ou demolição de edifícios, com o objetivo de melhorar as condições do seu uso”. Mais aduz que o empreendimento está inserido na ARU do centro histórico da cidade de Coimbra para sua melhoria e adequação às exigências de Coimbra Património da Humanidade. Reforça que as empreitadas implicaram a construção de espaços verdes, arruamentos, equipamentos de utilização coletiva, numa ampla zona de lazer, para benefício de todos.

Segundo a Requerente, as empreitadas dos autos subsumem-se no interesse extrafiscal ínsito na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, de melhoria do tecido urbano existente, dado o seu impacto positivo na cidade, no edificado e nas infraestruturas públicas. O acervo imobiliário em causa está localizado na ARU do Centro Histórico de Coimbra, em vigor desde 2009 até à atualidade. Ou, caso assim não se entenda, está abrangida na expressão “outras”, contida na citada verba 2.23, “delimitada nos termos legais”.

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

307/2009, de 23 de outubro, não revogou as anteriores ARU e não prejudica o regime extraordinário.

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

Invoca também que a revogação do regime extraordinário de apoio à reabilitação urbana da Lei n.º 67-A/2007, pela Lei n.º 64.º-A/2008, de 31 de dezembro, aplicável às edificações construídas até 2012, não determina a extinção da ARU do Centro Histórico de Coimbra, como advoga a AT. Primeiro, porque esta ARU continua em vigor. Segundo, porque esta ARU foi criada para suportar a candidatura de Coimbra a Património da Humanidade, e não apenas por causa do pacote fiscal. Como terceiro argumento, a extinção jurídica da ARU implicaria que Coimbra deixasse de ter o estatuto de Património da Humanidade da UNESCO. Este estatuto exige a manutenção de instrumentos urbanísticos que assegurem a proteção contra medidas que tenham impacto negativo nos edifícios e envolvente (zona tampão) e este instrumento é precisamente a ARU do Centro Histórico de Coimbra. O quarto argumento prende-se com o relatório técnico da UNESCO que indica no ponto 107 que qualquer modificação da zona tampão, depois da inscrição de um bem na Lista do Património Mundial, carece de aprovação pelo Comité do Património Mundial, o que vale necessariamente para a extinção da zona tampão, via extinção da ARU.

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

Para a Requerente, a lógica do segmento da verba 2.23 invocado é a de conceder/manter o benefício da taxa reduzida de IVA da reabilitação urbana aprovada anteriormente ao Decreto-

Lei n.º 307/2009¹, mas cuja empreitada se concretizou após a sua entrada em vigor, por ser injusto, violador da igualdade tributária e desproporcionada a sua desaplicação por (mero) efeito da sucessão de leis no tempo, ressalvando o legislador, entre parêntesis, as realidades urbanísticas anteriores. Salienta que, antes do Decreto-Lei n.º 307/2009, apenas existiam seis ARU aprovadas em Portugal.

Pugna pela desnecessidade e pela não aplicação da ORU, por estar em causa uma ARU não revogada pelo Decreto-Lei n.º 307/2009, ou seja, uma “ARU antiga”, que não necessita de qualquer adaptação, regulamentação, ratificação ou aprovação. As ARU antigas coexistem com as ARU novas (aprovadas após outubro de 2009), não estando as primeiras abrangidas pela obrigação de aprovação de uma ORU no prazo de 3 anos, sob pena de caducidade.

A verba 2.23 da Lista I anexa do Código do IVA não exige uma ORU de forma expressa ou por remissão. O artigo 14.º, alínea b), do Decreto-Lei n.º 307/2009 determina que é a aprovação da ARU que confere o direito de acesso aos apoios de incentivos fiscais à reabilitação urbana, sendo suficiente que o imóvel se situe numa ARU. A taxa reduzida visa incentivar a reabilitação urbana de áreas degradadas da cidade definidas previamente pelo Município, o que se basta com a aprovação da ARU.

Por outro lado, apela ao princípio da proteção da confiança, tendo em conta que à data dos factos (2020 – início das obras – e 2021) a leitura da verba 2.23 se bastava com empreitada de reabilitação urbana em zona delimitada por ARU, que tinha na sua posse a certificação da Câmara Municipal de Coimbra (entidade administrativa com competências legais urbanísticas) e que desconhecia qualquer decisão judicial sobre o tema. O direito circulatório da AT militava, de igual modo, no sentido que defende.

Este contexto foi pressuposto e condição essencial do negócio. Nos termos do artigo 68.º-A, n.º 2, da LGT, as novas orientações da AT não podem ser aplicadas retroativamente aos

¹ Este diploma extinguiu, na prática, as áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística e as sociedades de reabilitação urbana.

contribuintes que tenham agido com base numa interpretação plausível e de boa-fé das instruções administrativas, pelo que as liquidações são ilegais por violação desta norma e do princípio da proteção da confiança (v. artigo 55.º da LGT), que constitui vício autónomo, ligado aos princípios da segurança jurídica e do Estado de Direito, com dignidade constitucional (v. artigos 2.º e 266.º, n.ºs 1 e 2, da Constituição).

Afirma que a anulação das liquidações adicionais de IVA implica a anulação dos juros compensatórios. Mesmo no caso de não anulação das primeiras, não são devidos estes juros, por não lhe ser imputável o retardamento da liquidação do imposto, tendo agido com boa-fé com base numa interpretação plausível da lei fiscal.

Termina com o pedido de indemnização por garantia indevida e, a título subsidiário, em caso de improcedência da ação, requer que o Tribunal decrete que a AT tome as medidas necessárias para corrigir o IRC de 2022 e seguintes da Requerente.

POSIÇÃO DA REQUERIDA

A Requerida começa por suscitar a exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciação do pedido subsidiário de correção do IRC de 2021 da Requerente, em caso de improcedência, por forma a ser considerado o valor do IVA e juros compensatórios “*como um gasto fiscal do exercício*”.

Em relação ao mérito, mantém a posição dos Serviços de Inspeção Tributária no sentido de que as operações realizadas nos imóveis em causa não consubstanciam operações de reabilitação urbana, por não incidirem sobre construções pré-existentes, correspondendo a construções novas, executadas de raiz. As construções que existiam no local estavam inacabadas, visando as empreitadas a sua conclusão (construção) e não a respetiva reabilitação (de edifício já usado).

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

que essa ARU caducou e que, em 2018, a Câmara Municipal de Coimbra elaborou os projetos de delimitação de duas novas ARU que abrangem a área do conjunto inscrito na lista do património mundial da UNESCO (Universidade de Coimbra – Alta e Sofia) e respetiva zona tampão. Estas ARU – “Coimbra Universidade / Sereia” e “Coimbra Santa Clara” – estavam em vigor em 2021², já incluem a zona tampão e não abrangem o local onde os imóveis da Requerente estão implantados, situando-se fora dos limites da ARU.

Discorda da interpretação da Requerente sobre a coexistência de “*dois tipos de ARUS nas leis urbanísticas e fiscais*”, existindo apenas um tipo de ARU, sujeito às exigências e requisitos do Regime Jurídico da Reabilitação Urbana (“RJRU”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 307/2009. É este o “diploma específico” referido na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA. Inexiste regime especial de isenção ou relaxamento das exigências legais ou regulamentares para as ARU “antigas”, solução que, a verificar-se, colocaria em causa o princípio da igualdade. Opõe-se ao entendimento de que o RJRU justificaria a taxa reduzida de IVA, mas já não se aplicaria quanto ao preenchimento dos requisitos aí previstos para a qualificação como empreitada, consoante a conveniência da Requerente.

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

Com a reforma do RJRU, operada pela Lei n.º 32/2012, de 14 de agosto, a delimitação da ARU caduca se, no prazo de três anos, não for aprovada a correspondente operação de reabilitação (“ORU”). Assim, independentemente de estar publicada no sítio oficial da Câmara Municipal de Coimbra, a aludida ARU caducou.

² E ainda hoje estão em vigor.

Considera irrelevante a referência à lei revogada, na medida em que a empreitada em questão se iniciou mais de dez anos após a entrada em vigor, em 2009, do RJRU. A construção anterior respeita a outro dono da obra e a outra empreitada, pelo que não há “direitos adquiridos” na esfera da Requerente.

Sustenta a inaplicabilidade do Regime Extraordinário de Apoio à Reabilitação Urbana, aprovado pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro, salientando que os incentivos fiscais aí previstos foram exclusivos para ações de reabilitação iniciadas no período de 1 de janeiro de 2008 a 31 de dezembro de 2010, concluídas até 31 de dezembro de 2012, tendo a empreitada da Requerente tido início no ano 2020. Além de que não contemplava sequer a taxa reduzida de IVA e que o referido regime foi revogado pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro.

Rejeita a pretensa consequência de perda do Estatuto de Património Mundial da Humanidade associada à inexistência de ARU na zona tampão, que, independentemente disso, não pode condicionar a decisão do Tribunal. Acrescenta que o reconhecimento como Património Mundial da Humanidade às zonas da Universidade de Coimbra, Alta e Sofia ocorreu em 2013, quando os “esqueletos” a que a Requerente se refere já se encontravam no local e embargados desde 2005, sem que tenham obstado ao mesmo. Mais impugna que os imóveis em apreço se insiram na dita zona tampão, não tendo a Requerente feito prova de tal facto. Sem prejuízo, afirma que o município de Coimbra sempre poderia adotar as medidas legalmente previstas para salvaguarda do património e que esta linha de argumentação é irrelevante para a determinação da taxa de IVA.

Em relação à redação da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, a Requerida assinala que a mesma não contém sequer a expressão “outros” a que a Requerente faz apelo para sustentar a sobrevigência da ARU caducada do Centro Histórico de Coimbra.

Entende carecer de sentido a invocação do princípio da igualdade e de direitos adquiridos, pois a Requerente não foi afetada pela sucessão de regimes legais, uma vez que a

sua licença de obras é do ano 2020 e que a empreitada por si contratada também só teve início nesse ano, muito depois da entrada em vigor do RJRU.

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

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

Sobre a violação do princípio da confiança, ancorada no artigo 68.º-A da LGT e na afirmação de que a taxa reduzida de IVA foi aplicada com base no direito circulatório da AT conhecido à época e na certidão emitida pela Câmara Municipal de Coimbra, a Requerida argumenta que a Requerente não demonstrou os respetivos pressupostos: um comportamento da AT gerador dessa confiança, a efetivação de um investimento de confiança (que de outro modo não teria tido lugar) e a frustração da confiança por parte de quem a criou. Desde logo, porque não solicitou informação vinculativa sobre o enquadramento da operação, nos termos previstos no artigo 68.º da LGT, considerando que apenas uma informação vinculativa pode gerar uma confiança juridicamente protegida.

Para a Requerida, não se provou que a administração fiscal tivesse induzido a Requerente ao comportamento em questão – realizar a obra – por, de alguma forma, lhe ter

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

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

Em relação ao pedido de indemnização por garantia indevida, a Requerida afirma que a Requerente não comprovou a efetiva constituição de garantia, pelo que deve improceder. Porém, ainda que o fizesse e a ação fosse procedente, esse pedido não tem cabimento no disposto nos artigos 53.º, n.º 1, da LGT e 171.º do CPPT, uma vez que se trata de penhor e este, à semelhança da fiança, não equivale a uma garantia bancária, pelo que sempre seria de indeferir.

Conclui pela procedência da exceção dilatória quanto ao pedido da alínea d) do petitório (correção do IRC da Requerente) e, no mais, pela improcedência total do pedido.

III. SANEAMENTO

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

A competência deste Tribunal Arbitral estende-se, ainda, ao pedido dependente de indemnização por prestação indevida de garantia, previsto nos artigos 53.º da Lei Geral Tributária (“LGT”) e 171.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), que deve ser formulado no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda.

Com efeito, é inequívoco que o processo de impugnação judicial abrange a possibilidade

de condenação no pagamento de garantia indevida e até é, em princípio, o meio processual adequado para formular tal pedido, o que se justifica por evidentes razões de economia processual, pois o direito a indemnização por garantia indevida depende do que se decidir sobre a legalidade ou ilegalidade do ato de liquidação, configurando um pedido acessório da anulação deste.

A ação arbitral visa reforçar a tutela dos direitos dos contribuintes e constitui um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial (v. artigo 124.º, n.os 2 e 3, da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril), pelo que se é no processo arbitral que vai ser discutida a legalidade da “dívida exequenda” (por opção do contribuinte), resulta do teor do n.º 1 do artigo 171.º do CPPT que é também o processo arbitral o adequado para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevida.

A jurisprudência consolidada dos tribunais arbitrais constituídos sob a égide do CAAD confirma, de igual modo, que a ação arbitral é o meio próprio para conhecer e apreciar o pedido de indemnização por garantia indevida (v., por todas, as decisões arbitrais proferidas em 4 de novembro de 2013, no processo n.º 66/2013-T; em 18 de maio de 2016, no processo n.º 695/2015-T; em 2 de janeiro de 2017, no processo n.º 220/2016-T e em 28 de junho de 2017, no processo n.º 508/2016).

Já no que se refere ao pedido subsidiário, de determinação da AT à correção do IRC de 2021 da Requerente, para considerar como gasto fiscal o IVA não dedutível, o mesmo ultrapassa o âmbito da pronúncia meramente anulatória do Tribunal Arbitral, pois implica a definição jurisdicional das “*medidas necessárias*” (atos e operações) que a AT deve tomar, em caso de improcedência da ação.

Com efeito, a ação arbitral, bem como a impugnação judicial de que é sucedânea, só comportam decisões de anulação, meramente cassatórias, ou de não anulação (neste caso,

mantendo o *status quo* jurídico)³. Pretensões de outra natureza, como condenatórias da administração à prática de determinados atos (jurídicos) ou operações materiais não têm cabimento num processo anulatório e, menos ainda, na jurisdição arbitral, que tem a sua competência circunscrita à declaração de ilegalidade dos atos tributários previstos no artigo 2.º do RJAT, com a delimitação adicional das exclusões constantes da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

Desta forma, as consequências em IRC a retirar em caso de improcedência não fazem parte da declaração de ilegalidade, e consequente anulação, dos atos tributários impugnados, pelo que se conclui que este Tribunal Arbitral é incompetente e não pode conhecer deste segmento do pedido (alínea d) do petitório *in fine*), com a absolvição parcial da instância da Requerida em relação ao mesmo [v. artigos 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, 16.º do CPPT, 278.º, n.º 1, alínea a), 576.º, n.os 1 e 2 e 577.º, alínea a), do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alíneas c) e e), do RJAT].

DEMAIS PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se regularmente representadas (v. artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo de 90 dias, previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, conjugado com o artigo 102.º, n.º 1, alínea a), do CPPT, contado do prazo limite para pagamento voluntário dos atos de liquidação vertentes, fixado em 29 de janeiro de 2025, tendo a ação arbitral dado entrada em 12 de março de 2025.

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

³ Com exceção dos pedidos accessórios e dependentes de condenação ao pagamento de juros indemnizatórios e de indemnização por prestação indevida de garantia, admitidos em caso de procedência da ação, por expressa previsão legal – v. artigos 43.º e 53.º da LGT.

IV. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

1. FACTOS PROVADOS

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

content/uploads/2018/12/Limite-da-ARU-para-o-Centro-Historico-da-Cidade-de-Coimbra.pdf].

- F.** Em 2013, o conjunto histórico-cultural composto pela Universidade de Coimbra, Alta de Coimbra e a Rua da Sofia foi classificado Património Mundial da UNESCO. À data, o empreendimento (hoje denominado "...") encontrava-se embargado e parado desde 2005, com alguns edifícios em tosco e sem obras de urbanização/infraestruturas de arranjos exteriores, como já referido, com prejuízo visual e estético da cidade – cf. RIT, Documento 6 e Documento 3 (este último, na medida em que atesta o estado em que as obras ficaram aquando do embargo, em 2005, até 23/10/2019).
- G.** A classificação da UNESCO implica a preservação, conservação e reabilitação da zona património da humanidade e de uma zona envolvente, chamada zona tampão, sujeita a restrições para acautelar perspetivas visuais importantes e outros atributos que desempenhem um papel funcional importante na proteção do bem – cf. Documentos 4 e 5 (da Requerente) e Documento “Coimbra Universidade/Sereia, Projeto de delimitação da ARU e respetiva ORU simples / Estratégia de Reabilitação Urbana”, junto com a resposta e RIT.
- H.** A Câmara Municipal de Coimbra, em ação de fiscalização incidente sobre o empreendimento em causa, emitiu um relatório, em 23 de outubro de 2019, dois meses antes da respetiva aquisição pela Requerente, que conclui que as obras de urbanização estavam no seguinte estado – cf. Documento 3:
- O parque de estacionamento estava estruturalmente edificado, mas inacabado, sem acesso automóvel e com acesso pedonal inacabado e sem projeto específico para o efeito;
 - Não tinham sido executadas quaisquer infraestruturas de arranjos exteriores;
 - Estavam parcialmente por executar o projeto de passagem aérea, as infraestruturas de muros de suporte (construção de muros em betão, em terra armada e de gabiões), as infraestruturas de abastecimento de água e drenagem de esgotos, as infraestruturas viárias e arruamentos e as infraestruturas elétricas

(posto de transformação inacabado, armários de distribuição parcialmente equipados e tubos não amacissados);

- Algumas das infraestruturas executadas (total ou parcialmente) não estavam de acordo com o projeto (v.g. viárias) e tinham de ser revistas, refeitas ou reparadas; e
- Encontravam-se executadas as infraestruturas da rede de gás e de telecomunicações, embora com alguma degradação, tendo de ser revistas e reparadas.

I. Em relação ao estado de construção/conservação dos edifícios implantados no loteamento, o mesmo relatório conclui que – cf. Documento 3:

- No caso dos lotes 2, 3, 4, 5, 6, 16 e 17 – os edifícios não estavam terminados, apresentando-se em toscos, com estrutura reticulada de betão armado, algumas paredes exteriores em alvenaria, poucas paredes interiores e algumas caixas de estores nos vãos exteriores. As paredes existentes encontravam-se deterioradas e carecidas de revisão geral;
- Relativamente aos lotes 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14 e 15 – os edifícios estavam construídos, faltando as portas de entrada, o revestimento dos quartos, salas e zonas comuns, algumas carpintarias (portas, roupeiros, armários) e a grelha de drenagem na cobertura. Estavam equipados com eletrodomésticos e radiadores de aquecimento central. Apresentavam ligeira fissuração, sujidade generalizada e alguns materiais de revestimento estavam danificados. Os rebocos exteriores careciam de revisão geral.

J. Em 1 de julho de 2020, a Requerente alterou o seu enquadramento para o regime normal de IVA, com periodicidade trimestral e tipo de operações misto com dedução de imposto mediante o método de afetação real de todos os bens e serviços. Até aí estava enquadrada unicamente para a prática de operações isentas de IVA do artigo 9.º do Código deste imposto (sem direito à dedução) – cf. RIT.

K. Já com os imóveis na titularidade da Requerente, em agosto de 2020 tiveram início as obras na urbanização/edifícios “...”, tendo aquela contratado, para o efeito,

empresas de construção civil que, relativamente às obras realizadas em 2021, foram a B..., Lda. e a C..., S.A., as quais asseguraram a conclusão dos edifícios e espaços comuns adjacentes – arruamentos, jardins e ponte pedonal (contrapartida do alvará de loteamento) – com elevada qualidade – cf. RIT.

- L. As referidas obras envolveram, nos lotes inacabados, a remoção da estrutura de tijolo, deteriorada pelo decurso do tempo, ficando apenas a estrutura de betão e a construção do remanescente. Nos lotes já construídos, foi retirada a parede exterior (fachada) devido às fissuras, tendo sido feitas novas fachadas, mudados os caixilhos e renovados os interiores. As infraestruturas foram revistas, removido e reconstruído o que se encontrava danificado e construído o que estava em falta – cf. RIT; [https:...](https://...) e depoimento das testemunhas D... e E... .
- M. Em 27 de abril de 2020, a Câmara Municipal de Coimbra emitiu certidão, assinada pelo Chefe da Divisão de Gestão Urbanística Centro, Eng.^o ..., relativa ao empreendimento “...” que atesta o seguinte relativamente ao Lote 15:
- “O prédio sito na ..., ..., inscrito na matriz predial urbana sob o ... [...] localiza-se na Área de Reabilitação Urbana (A.R.U.) para o Centro Histórico da Cidade de Coimbra, para efeitos do previsto no Regime Extraordinário de Apoio à Reabilitação Urbana, delimitada nos termos do previsto na Lei número sessenta e sete – A de dois mil e sete, de trinta e um de dezembro, aprovada pela Assembleia Municipal em dez de setembro de dois mil e nove, e coincidente com a Zona Envolvente de Enquadramento da Primeira Revisão do PDM, publicada no Diário da República, segunda série, número cento e vinte e quatro de um de julho, Aviso número sete mil seiscentos e trinta e cinco, de dois mil e catorze.”* – cf. RIT.
- N. Tendo sido, na mesma data, emitidas diversas certidões de idêntico teor, pela Câmara Municipal de Coimbra, também subscritas pelo Chefe da Divisão de Gestão Urbanística Centro, para os Lotes 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14 – cf. RIT.
- O. Em 18 de dezembro de 2020, a Câmara Municipal de Coimbra emitiu mais uma certidão, também assinada pelo Chefe da Divisão de Gestão Urbanística Centro,

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

- P.** Em 2021, encontravam-se aprovadas as seguintes ARU para Coimbra – cf. <https://www.portaldahabitacao.pt/consulte-as-aru#/arusInfo>; <https://www.cm-coimbra.pt/areas/viver/urbanismo/reabilitacao-urbana/em-vigor/areas-de-reabilitacao-urbana> e RIT:
1. ARU Universidade / Sereia (com ORU aprovada);
 2. ARU Coimbra Alta (com ORU aprovada);
 3. ARU Coimbra Santa Clara (com ORU aprovada);
 4. ARU Coimbra Rio (com ORU em processo de aprovação);
 5. ARU Coimbra Baixa (com ORU em processo de aprovação);
 6. ARU Pedrulha (área empresarial) – fora do centro urbano;
 7. ARU Cernache (área empresarial) – fora do centro urbano.
- Q.** No entanto, nenhuma das ARU enumeradas no ponto anterior abrange o empreendimento “...”, que se situa fora dos respetivos perímetros/limites territoriais.
- R.** As ARU Universidade/Sereia, Coimbra Alta, Coimbra Santa Clara, Coimbra Baixa e Coimbra Rio ocupam, em sobreposição, uma parte significativa da área da ARU do Centro Histórico da Cidade de Coimbra aprovada em 2009 – cf. RIT e <https://www.cm-coimbra.pt/areas/viver/urbanismo/reabilitacao-urbana/em-vigor/areas-de-reabilitacao-urbana>.
- S.** O conjunto inscrito na lista do património mundial da UNESCO e a dita zona tampão estão incluídos nos limites físicos da ARU Universidade/Sereia – cf. RIT e Documento “Coimbra Universidade/Sereia, Projeto de delimitação da ARU e respetiva ORU

simples / Estratégia de Reabilitação Urbana”, junto com a resposta e assinado pelo Chefe da Divisão de Gestão Urbanística Centro, Eng.º

- T. Neste âmbito, o Documento “Coimbra Universidade/Sereia, Projeto de delimitação da ARU e respetiva ORU simples / Estratégia de Reabilitação Urbana” refere especificamente, a páginas 14 e 15:

“Conforme referido, a redelimitação da ARU COIMBRA UNIVERSIDADE / SEREIA corresponde a um prolongamento natural e conexão com o conjunto das ARU existentes permitindo, assim, uma área de intervenção integrada mais ampla, lógica e coerente com a realidade territorial. A inclusão da Alta Universitária, inscrita como Património Mundial da UNESCO e parte restante da ZEP / área tampão, nesta ARU tem subjacentes a coerência na legibilidade urbana e a relação com a topografia local. [...]”

“Como tal, e atendendo à necessidade de introduzir medidas de salvaguarda e princípios de intervenção da mesma natureza para um território classificado como de proteção (ou zona tampão) da área inscrita como Património Mundial da UNESCO, os limites físicos propostos correspondem, exatamente, ao espaço sobrante entre o conjunto das ARU já existentes e o definido para a referida ZEP/Área tampão”.

- U. Nestes termos, esta nova ARU Universidade/Sereia inclui a zona tampão da área classificada pela UNESCO como património mundial, porém não abrange o empreendimento “...” – cf. Documento “Coimbra Universidade/Sereia, Projeto de delimitação da ARU e respetiva ORU simples / Estratégia de Reabilitação Urbana”, junto com a resposta e RIT.
- V. No portal eletrónico da Câmara Municipal de Coimbra (<https://www.cm-coimbra.pt/areas/viver/urbanismo/reabilitacao-urbana/em-vigor/areas-de-reabilitacao-urbana>) consta, entre outros, um separador com o título “Limite da ARU para o Centro Histórico da Cidade de Coimbra”, que contém um mapa, com data de julho de 2014, que indica a cor amarela a “Zona Envolvente de Enquadramento/Limite da Área de Reabilitação Urbana para o Centro Histórico da Cidade de Coimbra”, que abarca a

área de implantação do empreendimento “...”, ainda hoje disponível nesse portal para consulta:

(Foto mapa da localização)

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

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

X. O Portal da Habitação (do IHRU) – <https://www.portaldahabitacao.pt/consulte-as-aru#/arusInfo> – na pesquisa de “ARU em vigor” identifica as ARU enumeradas no ponto anterior, mencionando, separadamente, ARU Coimbra Baixa e ARU Coimbra Rio. Não contém qualquer menção à ARU do Centro Histórico da Cidade de Coimbra.

Y. Nesse mesmo portal, o quadro acessível em <https://www.portaldahabitacao.pt-/web/guest/aru-em-vigor#/quadroArus> menciona o seguinte:

ARU em vigor

SITUAÇÃO Nº de ARU: 1683	L 32/ 2012 (a)	L 67A/ 2007 (b)	DL 307/ 2009 (c)
ARU Aprovadas	941	6	0
ARU e ORU Simples Aprovadas	344	0	12
ARU e ORU Sistemática Aprovadas	366	0	8
ARU e ORU em Processo de Aprovação	4	0	1
ARU em Processo de Delimitação	0	0	1

Legenda:

(a) Lei nº. 32/2012,de 14 de agosto que altera e republica o D.L. nº 307/2009, de 23 de outubro
(b) Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro, ou do disposto no artigo 71.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais
(c) Decreto-Lei nº 307/2009, de 23 de Outubro

Z. A comercialização/venda do empreendimento “...” foi iniciada em fevereiro de 2022 – cf. RIT.

AA. A conclusão do empreendimento “...” melhorou o nível visual e estético da zona e a ligação (acessibilidade) entre duas zonas de lazer (... e...) – cf. comparação dos documentos 3 (de 2019) e atual <https://...> e depoimentos de todas as testemunhas inquiridas.

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

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

DD. De acordo com a ficha doutrinária da AT referente a uma informação vinculativa prestada a um sujeito passivo anonimizado, a aplicação da taxa reduzida de 6% a uma empreitada global de reabilitação de um edifício numa ARU implica – cf. Documento 7, processo n.º ..., por despacho de 26-07-2018 da Diretora de Serviços do IVA:

“7. Segundo o n.º 1 do artigo 7.º do mesmo diploma, “A reabilitação urbana em áreas de reabilitação urbana é promovida pelos municípios, resultando da aprovação:

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

[...]

10. *Na situação em apreço, caso esteja na posse de documento que comprove que o imóvel em questão está localizado numa área de reabilitação urbana, legalmente titulada e delimitada nos termos do Decreto-Lei n.º 307/2009, seja porque o aviso referido comprova tal facto ou porque é detentor de um documento emitido pelo respetivo Município comprovativo dessa localização, verifica-se a existência de uma das condições constantes da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, isto é, que o imóvel se encontra situado numa área de reabilitação urbana delimitada nos termos legais.*

11. Assim, estando em causa uma empreitada global de reabilitação de um edifício numa área de reabilitação urbana, efetuada no âmbito do citado Decreto-Lei n.º 307/2009 a mesma enquadra-se na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, sendo tributada à taxa reduzida de 6%, conforme o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, aplicável ao valor total da empreitada (mão de obra e os materiais aplicados na mesma).”

EE. Em 26 de julho de 2024, os Serviços de Inspeção Tributária (SIT), da Direção de Finanças de Coimbra, iniciaram um procedimento inspetivo externo, de âmbito parcial, ao IVA da Requerente, referente ao ano de 2021, ao abrigo da ordem de serviço OI2024..., para verificação da aplicação da taxa reduzida – cf. RIT.

FF. No âmbito deste procedimento inspetivo, os serviços da Requerida concluíram por irregularidades em IVA, por ter sido aplicada a taxa reduzida (6%) em obras de reabilitação urbana, ao invés da taxa normal de 23%, com imposto em falta pela diferença de taxa, no montante de € 1 286 995,86 – cf. RIT.

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

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

II. Como fundamento das correções de IVA em discussão nestes autos, refere o RIT, em síntese, que não se encontram reunidas as condições para a aplicação da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA e, em consequência, da taxa reduzida, pois:

- a) De acordo com o artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 307/09, de 23 de outubro, a reabilitação urbana em áreas de reabilitação urbana é promovida pelos municípios e resulta cumulativamente da aprovação:
 - Da delimitação de áreas de reabilitação urbana (ARU); e
 - Da operação de reabilitação urbana a desenvolver nas ARU (através de instrumento próprio ou de um plano de pormenor);

- b) Após a aprovação da ARU, se, no prazo de 3 anos, não tiver sido aprovada qualquer Operação de Reabilitação Urbana, aquela ARU caduca (artigo 15.º do RJRU);
- c) Adicionalmente, as obras têm de ter a natureza de “empreitada de reabilitação urbana”;
- d) O prédio objeto de intervenção não está situado numa ARU definida pelo Município e delimitada nos termos legais, ou seja, em conformidade com o estabelecido no artigo 13.º do Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro, pois não foi aprovada uma ORU no prazo de 3 anos, o que implicou a caducidade da ARU do Centro Histórico de Coimbra;
- e) O empreendimento situa-se na Zona Envolvente ao Centro Histórico de Coimbra, mas isso não significa que está dentro do perímetro de uma ARU e no âmbito de uma ORU aprovada;
- f) As obras realizadas pela Requerente também não têm a natureza de “empreitada de reabilitação urbana”, definida no artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro, pois este pressupõe a intervenção num edifício previamente existente e as obras em causa respeitam, diversamente, a “*construção de raiz, de prédios novos, em local onde não existia previamente construção*”. “*Não se tratou de reabilitar nenhum edifício já usado, mas sim terminar uma construção nova.*”;
- g) Da consulta ao *site* da Câmara Municipal de Coimbra não consta nenhuma ARU aprovada na qual o empreendimento se enquadre. Consta apenas o mapa identificativo das ARU aprovadas para o Centro Histórico da Cidade de Coimbra com identificação da zona envolvente. Ou seja, o empreendimento situa-se na zona envolvente às ARU para o Centro Histórico da Cidade de Coimbra, o que vai ao encontro das certidões emitidas pela Câmara Municipal de Coimbra;

- h) No Portal da Habitação do IHRU, onde constam todas as ARU aprovadas no país, por concelho, constata-se que a área onde se situa o empreendimento não se localiza em nenhuma dessas ARU (Coimbra-Universidade/Sereia; ARU de Coimbra Alta; ARU de Coimbra Baixa; ARU de Coimbra Rio; ARU de Coimbra Santa Clara)⁴;
- i) O Regime Extraordinário de Apoio à Reabilitação Urbana, criado pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro (LOE2008), abrange apenas as ações de reabilitação urbana iniciadas entre 1 de janeiro de 2008 e 31 de dezembro de 2010 e que tenham sido concluídas até 31 de dezembro de 2012, sendo inaplicável ao caso, pois a construção da Requerente só ocorreu a partir de 2022;
- j) As certidões emitidas pela Câmara Municipal de Coimbra em abril e dezembro de 2020 referem o enquadramento da obra no regime da Lei n.º 67-A/2007, revogada [há muito] pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro de 2008;
- k) Em lado nenhum as certidões emitidas pela Câmara Municipal de Coimbra para as obras daquele empreendimento certificam que o mesmo se situa em qualquer das ARU aprovadas, mas sim que se localiza na Área de Reabilitação Urbana para o Centro Histórico da Cidade de Coimbra, para efeitos do previsto no Regime Extraordinário de Apoio à Reabilitação Urbana, delimitada nos termos do previsto na Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro (à data revogado) e “*...coincidente com a Zona Envolvente de Enquadramento da 1.ª Revisão do PDM, publicada no Diário da República, segunda série, número cento e vinte e quatro de um de julho, Aviso número sete mil seiscentos e trinta e cinco, de dois mil e catorze*”.
- l) As decisões do CAAD invocadas pela Requerente respeitam a situações distintas da da Requerente, ou porque respeitam a prédios novos construídos

⁴ As ARU das Áreas Empresariais da Pedrulha e de Cernache encontram-se fora do centro urbano da cidade de Coimbra.

após demolição do edificado existente, ou a empreitadas de reabilitação em ARU aprovadas, cujas ORU ainda não tinham sido aprovadas, sem, contudo, a sua falta ter originado a caducidade da ARU respetiva.

JJ. Na sequência do mencionado procedimento inspetivo, foram emitidos à Requerente os seguintes atos tributários de liquidação de IVA e juros compensatórios, reportados ao ano de 2021, todos com data-limite de pagamento de 29 de janeiro de 2025 – cf. Documento 2:

Descrição	Valor	Acerto Contas		Liquidação
		ID. Documento	Nr. Acerto Contas	
IVA 03/2021	285 752,24€	2024 ...	2024 ...	2024 ...
JC 03/2021	40 177,54€	2024 ...	2024 ...	2024 ...
IVA 06/2021	389 381,20€	2024 ...	2024 ...	2024 ...
JC06/2021	50 310,18€	2024 ...	2024 ...	2024 ...
IVA 09/2021	279 915,57€	2024 ...	2024 ...	2024 ...
JC 09/2021	33 559,43€	2024 ...	2024 ...	2024 ...
IVA 12/2021	331 944,81€	2024 ...	2024 ...	2024 ...
JC 12/2021	36 632,15€	2024 ...	2024 ...	2024 ...
TOTAL	1.447.673,12			

KK. A Requerente requereu ao Serviço de Finanças de Coimbra ... a prestação de garantia, ao abrigo do artigo 199.º do CPPT, na modalidade de penhor de quotas e de prestações suplementares – cf. Documento 8.

LL. Em discordância das liquidações adicionais de IVA e de juros compensatórios referentes ao ano de 2021, a Requerente apresentou no CAAD, em 12 de março de 2025, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral e de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo – cf. registo de entrada do pedido de pronúncia arbitral (“ppa”) no SGP do CAAD.

2. FACTOS NÃO PROVADOS

Não se provou a alegação, pela Requerente, de que a Câmara Municipal de Coimbra e a AT sempre disseram à Requerente que esta teria direito ao IVA à taxa reduzida nas empreitadas de reabilitação do empreendimento “...” ou que o direito circulatório [da AT] indicava que bastava a ARU para aplicar a taxa reduzida de IVA (artigos 60.º a 62 do ppa).

De igual modo, não se provou que o *site* do portal da habitação, bem como a Câmara de Coimbra, indiquem que a ARU do Centro Histórico de Coimbra está atualmente em vigor (artigos 128.º e 138.º do ppa) ou que os ... se situem na zona tampão da área classificada pela UNESCO (artigos 29.º, 46.º e 139.º do ppa).

Por banda da AT, não se provou que as obras realizadas pela Requerente foram apenas “*de conclusão dos lotes que se encontravam em fase avançada de construção*” (artigo 7.º da resposta), uma vez que uma parte dos lotes estava ainda “em tosco” e que foram executados trabalhos relevantes relativos às infraestruturas e arranjos exteriores.

3. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

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

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

A prova testemunhal não se revelou importante, tendo em conta que os factos essenciais

provados têm suporte documental, que não foi impugnado. Por outro lado, a primeira e a segunda testemunhas, D... e F..., manifestaram algum comprometimento com a tese da Requerente, afirmando com segurança factos que resultam contraditados pelos documentos. No primeiro caso, a testemunha refere que a Câmara Municipal de Coimbra e a Autoridade Tributária indicaram ser aplicável a taxa de 6% de IVA àquele empreendimento, quando se constata, da leitura dos documentos constantes dos autos, que tal afirmação não resulta da leitura das informações vinculativas prestadas a outros contribuintes e publicitadas no Portal das Finanças, pois estas, além de se referirem a outros casos, contêm como requisito a aprovação de uma ORU, o que não se verificou na situação vertente. E, em relação à Câmara Municipal de Coimbra, apesar do texto confuso e do teor até incompreensível das certidões emitidas – pois, apelam, em 2020, a um *status jurídico* inexistente, decorrente de legislação revogada há mais de dez anos – não consta qualquer referência ao enquadramento das operações em IVA. Acresce não fazer parte das atribuições e competências dos Municípios a definição do regime de IVA aplicável às transmissões de bens e às prestações de serviços. A circunstância de ser conveniente à economia do projeto a aplicação da taxa de 6% de IVA não implica que a convicção da mesma tenha sido criada, de forma válida, pelas entidades/organismos públicos referidos pela Requerente.

Relativamente à segunda testemunha, importa notar que se trata do Engenheiro, Chefe da Divisão de Gestão Urbanística da Câmara de Coimbra, que assinou as certidões. Além da exposição de entendimentos jurídicos e juízos conclusivos que não constituem matéria de facto, sustenta a posição de que a ARU do Centro Histórico da Cidade de Coimbra ainda está em vigor, existindo diversas ARU em sobreposição parcial, com base na posição dos serviços jurídicos da Câmara, segundo a qual o Decreto-Lei n.º 307/2007 previa uma regra específica para aquela ARU (do Centro Histórico), pelo que, independentemente de não ter ORU, mantinha a sua vigência. No entanto, esta posição não só não tem amparo legal como não se encontra espelhada em nenhum documento, nomeadamente em parecer daqueles serviços jurídicos carreado para os autos.

Acresce que esta testemunha afirma (tal como a anterior) que o empreendimento está

incluído na área tampão de proteção ao bem classificado para proteger a imagem visual, assegurar a reabilitação e a correta intervenção no edificado. No entanto, em documento assinado por esta mesma testemunha e junto pela AT com a Resposta (pp. 14-15 do documento), é afirmado que a área tampão ficou salvaguardada dentro dos limites da ARU Coimbra Universidade/Sereia. Ora, estes limites não abrangem o empreendimento, pelo que este não pode estar implantado na área tampão.

Quanto à natureza das obras realizadas, melhor dito, subcontratadas pela Requerente, para a realização do empreendimento, ficou claro pelo relatório da Câmara Municipal de Coimbra, de 23 de outubro de 2019, o estado degradado e “*em toscos*” em que uma parte significativa do empreendimento se encontrava, na sequência do embargo em 2005. Pelo que, as obras realizadas pela Requerente (subcontratadas) não se limitaram à conclusão de lotes em fase avançada de construção.

Em relação à terceira e quarta testemunhas, E... (arquiteto) e G... (inspetora da AT), os seus depoimentos foram objetivos, mas os factos a que responderam estão provados por documentos.

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

V. DO DIREITO

1. QUESTÕES A DECIDIR

Considerando a ordem de conhecimento dos vícios estabelecida no artigo 124.º do CPPT, por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, importa apreciar, em primeiro lugar, as ilegalidades substantivas, por erro nos pressupostos de facto e de direito, por

conferirem a tutela mais estável e eficaz dos interesses em presença, pois, em caso de procedência, impedem a reedição ou renovação dos atos tributários impugnados nos presentes autos.

Neste âmbito, a questão essencial a decidir respeita à aplicação da taxa reduzida, de 6%, prevista na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA e no artigo 18.º, n.º 1, alínea a), do mesmo diploma, na redação em vigor à data dos factos [ano de 2021], às empreitadas de reabilitação urbana realizadas para a Requerente no empreendimento imobiliário em Coimbra denominado “...”⁵.

Interessa ainda apreciar o pedido de anulação dos juros compensatórios, por derivação da anulação das liquidações de IVA a que respeitam ou, a título subsidiário, e independentemente disso, por não ser imputável ao contribuinte o retardamento da liquidação e pagamento do imposto (v. artigo 35.º da LGT).

Após, na medida em que não fique prejudicado pela solução dada às questões precedentes, o Tribunal apreciará o vício formal respeitante à insuficiência de fundamentação.

Por fim, importa decidir o pedido de indemnização por prestação indevida de garantia.

2. ENQUADRAMENTO PRELIMINAR

Como referido, a questão a decidir prende-se com o enquadramento das prestações de serviços de empreitada de construção civil adquiridas pela Requerente em 2021, para a edificação do empreendimento imobiliário “...”, no artigo 18.º, n.º 1, alínea a) e da verba 2.23 da lista I anexa ao Código do IVA, na redação vigente à data dos factos⁶, com o consequente benefício da taxa reduzida de IVA (6%).

⁵ Antes designado “...”.

⁶ Anterior às alterações introduzidas pela Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro.

De acordo com o artigo 18.º, n.º 1, alínea a), do Código do IVA, as prestações de serviços constantes da lista I anexa ao Código do IVA beneficiam da taxa de 6%, estando aqui em causa a aplicação da verba 2.23 dessa lista, que dispunha o seguinte:

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

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

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

Não existe divergência entre as Partes relativamente à qualificação dos serviços prestados à Requerente como empreitada, na aceção do artigo 1207.º do Código Civil, definida como o “*contrato pelo qual uma das partes se obriga em relação à outra a realizar certa obra, mediante um preço*”⁷.

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

⁷ O RJRU também emprega em diversas normas o termo “empreitada” (artigos 54.º e 56.º) sem, contudo, o definir. Seguimos aqui o artigo 11.º, n.º 2 da LGT, por não decorrer da lei nem da teleologia das normas em análise que deva ser adotado um conceito diferente da empreitada civil.

2.1. Da Qualificação como Empreitada de Reabilitação Urbana

O conceito legal de reabilitação urbana consta do artigo 2.º, alínea j), do RJRU, diploma específico para o qual remete a previsão da verba 2.23 do Código do IVA. Dispõe a referida alínea j) que constitui “*a forma de intervenção integrada sobre o tecido urbano existente, em que o património urbanístico e imobiliário é mantido, no todo ou em parte substancial, e modernizado através da realização de obras de remodelação ou beneficiação dos sistemas de infraestruturas urbanas, dos equipamentos e dos espaços urbanos ou verdes de utilização coletiva e de obras de construção, reconstrução, ampliação, alteração, conservação ou demolição dos edifícios*”.

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

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

Como primeira nota, constata-se que a reabilitação urbana é um conceito mais amplo do que a de edifícios, pois pode materializar-se não apenas na recuperação e/ou melhoria das características de um ou vários edifícios, como em diversas operações de regeneração da malha urbana, abrangendo desde o sistema de infraestruturas, aos espaços verdes e demais

equipamentos de utilização coletiva e bem assim à própria reconstrução, alteração, ampliação e demolição de edifícios. É o próprio legislador que no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 307/2009 afirma que se parte de “*um conceito amplo de reabilitação urbana*” e confere “*especial relevo não apenas à vertente imobiliária ou patrimonial da reabilitação mas à integração e coordenação da intervenção, salientando-se a necessidade de atingir soluções coerentes entre os aspetos funcionais, económicos, sociais, culturais e ambientais das áreas a reabilitar.*”

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

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

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

Por outro lado, na situação em exame, nem sequer estamos perante uma construção totalmente nova. Na realidade, os imóveis foram adquiridos pela Requerente parcialmente edificados, com alguma degradação, em decorrência do embargo administrativo ocorrido na esfera do anterior proprietário, que perdurou por, aproximadamente, 15 anos.

As obras efetuadas para a Requerente, que são de construção civil, como a AT também reconhece, abrangeram, quer obras de urbanização do empreendimento (relativas às infraestruturas), quer a conclusão do acervo dos edifícios inacabados dos “...” – uns ainda “em tosco”, outros em fase mais avançada de execução (mas, ainda assim, inacabados) e, ainda, os arranjos exteriores, incluindo zonas de circulação e de passagem, incluindo uma ponte, e zonas de lazer (jardins) – em ordem à sua comercialização no segmento de luxo e utilização/habitação pelos compradores.

Nestas circunstâncias, não corresponde à realidade que o empreendimento tenha sido construído de raiz pela Requerente, tendo esta aproveitado de forma significativa a construção dos edifícios que já se encontravam erigidos e que, em alguns lotes, estavam mesmo em fase de conclusão. O facto de os edifícios não terem sido objeto de primeira ocupação, por estarem inacabados, antes da sua aquisição pela Requerente, não implica que as obras por esta realizadas respeitem a “construção nova”, pois são edifícios existentes há mais de 15 anos, ainda que em estado inacabado. Nem a lei exige que a reabilitação urbana incida exclusivamente sobre “edifícios usados”, como invocado pela Requerida, pelo que este entendimento não tem apoio legal.

Considerando a natureza das obras de construção civil realizadas pelas empresas contratadas pela Requerente no empreendimento ..., nos moldes acabados de descrever e também constantes da matéria de facto, e tendo presente a latitude que o legislador do RJRU conferiu ao conceito de “reabilitação urbana”, conclui-se que aquelas seriam, em abstrato, enquadráveis no conceito de empreitada no âmbito de uma operação de reabilitação de um conjunto de imóveis, pois resultaram na recuperação de um acervo de edifícios inacabado e

degradado, transformando-o num empreendimento habitacional⁸ de elevada qualidade, incluindo a realização das infraestruturas necessárias e a dotação de espaços (verdes) exteriores agradáveis, traduzindo-se numa expressiva melhoria face ao existente aquando da respetiva aquisição.

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

2.2. DA REALIZAÇÃO DA EMPREITADA NUMA ÁREA DE REABILITAÇÃO URBANA NOS TERMOS LEGAIS

De acordo com o RJRU, a delimitação das áreas de reabilitação urbana compete aos municípios e resulta da aprovação, por um lado das áreas de reabilitação urbana (ARU) e, por outro lado, da operação de reabilitação urbana (ORU) a desenvolver naquelas, através de instrumento próprio ou de um plano de pormenor de reabilitação urbana (v. artigos 7.º e 13.º do RJRU).

A operação de reabilitação urbana a aprovar pelos municípios pode ser de dois tipos, simples ou sistemática. A primeira dirige-se primariamente à reabilitação do edificado, a segunda abrange, além disso, a qualificação das infraestruturas, dos equipamentos e dos espaços verdes e urbanos de utilização coletiva, visando a requalificação e revitalização do tecido urbano, associada a um programa de investimento público (v. artigo 8.º do RJRU).

Com a reforma do RJRU operada pela Lei n.º 32/2012, de 14 de agosto, foi alterada a redação do artigo 15.º do RJRU, passando a prever-se que a delimitação da ARU caduca se, no

⁸ O empreendimento é essencialmente constituído por frações habitacionais (cerca de 250).

prazo de três anos, não for aprovada a ORU [simples ou sistemática] a desenvolver nessa área (v. artigo 15.º do RJRU).

Ambas as partes concedem que foi aprovada, por deliberação da Assembleia Municipal de Coimbra, de 10 de setembro de 2009, uma ARU, denominada do Centro Histórico de Coimbra, em cujos limites se integra o empreendimento É também consensual que, em relação a esta ARU do Centro Histórico, nunca foi aprovada qualquer ORU. E, bem assim, que não existe outra ARU em cujos limites se situe o referido empreendimento, nomeadamente as delimitadas a partir de 2018 na cidade de Coimbra.

Neste quadro fáctico, coloca-se, antes de mais, a questão da vigência desta ARU, atendendo a que, desde a aprovação da Lei n.º 32/2012, com a alteração do artigo 15.º do RJRU, foi determinada a caducidade da delimitação das ARU quando, como acima referido, no prazo de três anos, não seja aprovada para a área delimitada uma ORU, simples ou sistemática. A resposta a tal questão não pode deixar de ser afirmativa, uma vez que não existe qualquer ORU correspondente à ARU do Centro Histórico de Coimbra. É, desta forma, inevitável concluir que a ARU do Centro Histórico de Coimbra caducou e que, em 2019, quando a Requerente adquiriu o empreendimento ..., essa ARU não existia há vários anos.

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

Interessa notar que a versão original do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 307/2009 já previa que a cada ARU devia corresponder uma ORU, não se tratando de uma originalidade introduzida pela reforma do RJRU operada em 2012, cuja inovação essencial consistiu na cominação da caducidade da ARU se, no prazo de três anos, aquela condição não fosse cumprida.

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

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

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

Nem está previsto um regime transitório que afaste o cumprimento dos requisitos do Decreto-Lei n.º 307/2009 para as ARU aprovadas antes da sua entrada em vigor. Com efeito, as normas transitórias constantes dos artigos 78.º a 81.º deste diploma não contêm qualquer regulamentação que permita o pretendido afastamento, pois não se enquadram na sua previsão. Senão vejamos:

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

Resulta do exposto que é desprovida de suporte legal a tese da Requerente de que a ARU em que alicerça a sua pretensão não teria de cumprir o disposto no Decreto-Lei n.º 307/2009, pelo que estaria ainda em vigor, 16 anos após a sua criação, apesar de nunca ter sido aprovada para a respetiva área a correspondente ORU.

Rejeita-se, por falta de fundamento, a intrincada construção da Requerente que pugna pela sobreposição de ARU, umas antigas, outras novas, as primeiras à margem do RJRU, as

segundas submetidas aos seus ditames. O legislador não previu duas tipologias de ARU, apenas uma, e em relação às situações abrangidas por regimes transitórios, nas quais nem sequer se subsume o caso em análise, a lei limitou-se a conceder um prazo para a sua conversão, o qual, em 2020, estava há muito expirado, ou a ressalvar um regime extraordinário que cessou a sua produção de efeitos em 2012.

Por outro lado, em matéria tributária, o que releva é a lei em vigor à data dos factos, ou seja, à data em que foram prestados os serviços pelos empreiteiros (2021) que, à partida, nada indicando o contrário, deve coincidir com a data das faturas emitidas (v. artigo 12.º da LGT), inexistindo aplicação retrospectiva da disciplina acima descrita que vigorava há vários anos.

No que se refere à ligação que a Requerente pretende estabelecer entre a ARU aprovada em 2009 e a candidatura de Coimbra a Património da Humanidade junto da UNESCO, cabe notar que a verba 2.23 da lista I apenas se aplica a empreitadas localizadas em ARU delimitadas nos termos legais e que estas podem existir (e existem) independentemente da classificação de determinada zona como Património da Humanidade e vice-versa.

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

Não só inexistem qualquer vínculo de indissociabilidade entre a ARU e o Património classificado pela UNESCO, pois nenhuma depende da outra ou lhe está condicionada, como, quando em junho de 2013 foi conferido o estatuto de Património Mundial à Alta e Sofia, a zona onde se situam os ... já estava degradada (em virtude do embargo de obra ocorrido em 2005),

não tendo tal circunstância obstado à classificação da Alta e Sofia, tendo ficado nesse estado até à reabilitação pela Requerente iniciada em 2020, sem que a zona classificada da Alta e Sofia, no decurso desses sete anos, tenha perdido o seu estatuto. Em síntese, trata-se de questão alheia à determinação do sentido da verba 2.23 da lista I anexa ao Código do IVA e à aplicação da taxa reduzida deste imposto.

Nem se acede à argumentação de que a ARU aprovada em 2009 se enquadra na expressão “outras” [áreas de reabilitação urbana] constante da citada verba 2.23. Reitera-se que, no ano em causa (2021), essa ARU há muito se havia extinguido em definitivo, por efeito do decurso do prazo legal estabelecido para aprovação da correspondente ORU, não tendo cabimento em qualquer regime transitório, nem na hipótese normativa da verba em questão.

Como se depreende do atrás exposto, o RJRU foi aprovado em 2009 e reformulado em 2012, pelo que, quando o conjunto de imóveis denominado ... ingressou na titularidade da Requerente (2019) e esta realizou as obras de construção civil (2020 a 2022) ao mesmo pertinentes, o quadro legislativo aplicável à reabilitação urbana estava consolidado. Assim, a Requerente não está em posição de alegar uma situação jurídica substantiva que, ao abrigo da legislação anterior a 2009, tivesse de ser salvaguardada para prevenir uma eventual retrospetividade do RJRU.

Por fim, cumpre referir que a solução exposta não viola os princípios da justiça, da igualdade tributária e da proporcionalidade. Aliás, é a concessão de benefícios fiscais que geralmente representa uma compressão dos princípios da justiça e da igualdade tributária e não o contrário. O não reconhecimento da aplicabilidade da taxa reduzida às operações concretas da Requerente deduz-se das regras legais aplicáveis e da não verificação por aquela das condições estabelecidas para esse efeito, resultando do mero cumprimento da lei.

Por outro lado, como atrás se salientou, a aprovação do novo RJRU e as respetivas alterações com pertinência para a situação dos autos remontam a 2009 e a 2012, respetivamente, tendo as obras de reabilitação do empreendimento ... sido iniciadas pela Requerente em 2020,

pelo que esta não podia ter adquirido direitos ao abrigo da legislação anterior a 2009, nem foi afetada por qualquer sucessão de regimes legais de reabilitação urbana, ao contrário do que alega. Improcede, também, este argumento da Requerente.

2.3. SOBRE A VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA PROTEÇÃO DA CONFIANÇA

A Requerente argui a violação do princípio da proteção da confiança, ligado aos princípios da segurança jurídica e do Estado de Direito, com dignidade constitucional (v. artigos 2.º e 266.º, n.os 1 e 2, da Constituição), com a consequente invalidade dos atos tributários impugnados.

A relevância autónoma do princípio da proteção da confiança como vício invalidante suscita algumas questões sobre a sua compatibilidade com o princípio da legalidade⁹, uma vez que produz o efeito de conduzir a uma solução distinta da prevista nas normas de incidência tributárias. Por essa razão, a prevalência do princípio da proteção da confiança requer especiais cautelas e exige a conjugação de diversos requisitos, pelo que só em situações particularmente expressivas e graves a sua violação deve conduzir à invalidade dos atos tributários. Juridicamente, este princípio reflete a preocupação dispensada pelo sistema legal aos valores da estabilidade, da segurança e da confiabilidade e está intrinsecamente ligado aos princípios da segurança jurídica e do Estado de Direito.

⁹ Princípio da legalidade que se extrai dos artigos 103.º, n.º 2 e 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição e, ao nível da lei ordinária, do artigo 8.º da LGT. O STA, a partir de 2008, passou a entender que violação pela AT dos deveres procedimentais, designadamente dos princípios da justiça e da boa-fé, pode consistir em vício autónomo de violação de lei, citando-se, sem pretender exaustividade, os seguintes arestos:

- Acórdão de 02-04-2008, processo n.º 0807/07;
- Acórdão de 25-06-2008, processo n.º 0291/08;
- Acórdão de 19-11-2008, processo n.º 0325/08;
- Acórdão de 28-10-2009, processo n.º 0477/09;
- Acórdão de 06-07-2011, processo n.º 0589/11;
- Acórdão de 21-09-2011, processo n.º 0753/11;
- Acórdão de 15-02-2012, processo n.º 089/12.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- “a) Da delimitação de áreas de reabilitação urbana; e
- b) Da operação de reabilitação urbana a desenvolver nas áreas delimitadas de acordo com a alínea anterior [...].”

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

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

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

Por último, em relação às certidões emitidas pela Câmara Municipal de Coimbra no ano 2020, estas atestam essencialmente dois factos:

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

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

O teor destas certidões suscita até alguma perplexidade, pela dificuldade que este Tribunal tem em alcançar a utilidade e o sentido da emissão, no ano 2020, de uma declaração que localiza um empreendimento numa ARU, para efeitos de um regime fiscal (Regime Extraordinário de Apoio à Reabilitação Urbana) que estava revogado desde 2008 e cuja produção de efeitos estava autolimitada ao final do ano 2012. Sendo que essa ARU também estava caducada por falta de aprovação da correspondente ORU. Circunstâncias que não se pode assumir serem desconhecidas dos serviços camarários, merecendo, por si só, noutra sede, análise aprofundada.

Ponto é que as certidões que a Requerente conseguiu obter da Câmara Municipal de Coimbra em 2020 não atestam factos relevantes para o enquadramento e qualificação das obras em causa na citada verba 2.23, porquanto não declararam que a empreitada é uma “Empreitada de Reabilitação Urbana”, tal como definida no RJRU, realizada em imóveis localizados em ARU delimitadas nos termos legais (também do RJRU). Razão pela qual não podem fundar uma situação de confiança.

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

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

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

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

2.4. DA INSUFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO

A Requerente suscita a ilegalidade formal dos atos tributários por insuficiência de fundamentação, sem, contudo, ela própria justificar e substanciar essa alegação. Em qualquer caso, sempre se dirá que o RIT contém de forma clara e explícita as razões de facto e de direito subjacentes às correções de IVA efetuadas pela AT, respeitantes à inaplicabilidade da taxa reduzida à autoliquidação da Requerente por aquisição de serviços de empreitada de construção civil. E estas razões prendem-se com o entendimento preconizado pelos Serviços de Inspeção de que, com referência à data dos factos (2021), o empreendimento ... não estava localizado numa ARU. Fundamentos que a Requerente mostrou ter compreendido no extenso e bem estruturado pedido de pronúncia arbitral.

Nestes termos, é inteligível o itinerário cognoscitivo e valorativo que culminou na decisão do procedimento tributário, de que foi notificada a Requerente, incluindo as normas aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do imposto, conforme preceitua o artigo 77.º, n.ºs 1 e 2, da LGT, pelo que improcede o vício de fundamentação alegado pela Requerente.

2.5. JUROS COMPENSATÓRIOS

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

A Requerente pugna, subsidiariamente, pela anulação autónoma das liquidações de juros compensatórios, por entender que agiu de boa-fé, com base numa interpretação plausível da lei fiscal, em situação tecnicamente complexa de imposto autoliquidado, com base no “direito circulatório” da AT conhecido à época e na específica certificação do município.

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

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

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

Nestes termos, é de manter a liquidação de juros compensatórios, improcedendo o pedido da sua anulação.

2.6. INDEMNIZAÇÃO POR GARANTIA INDEVIDA

A Requerente peticiona a condenação da AT ao pagamento de uma indemnização por prestação de garantia indevida que, dado o desfecho da ação, está votada ao insucesso, na medida em que depende do vencimento da ação (ou da proporção do mesmo), nos termos do disposto no artigo 53.º, n.º 1, da LGT, o que não sucedeu *in casu*.

Porém, mesmo que a Requerente tivesse ganho de causa, ou na medida do mesmo, o pedido seria de igual modo improcedente, por duas ordens de razões. A primeira, por não ter sido feita prova da efetiva constituição da garantia, na modalidade de penhor de quota e de prestações suplementares. A segunda resultante de, no quadro da ação impugnatória, a indemnização por prestação de garantia indevida só estar prevista nos casos em que, para suspender o processo executivo, o contribuinte tenha oferecido garantia bancária ou equivalente (v. artigos 53.º, n.º 1, da LGT e 171.º, n.º 1, do CPPT). Desta forma, tendo sido oferecido, em garantia, o penhor de títulos e de créditos, que não consubstancia garantia bancária ou equivalente, não é passível de gerar a obrigação indemnizatória.

Neste sentido, a respeito de uma situação similar, relativa à hipoteca¹⁰, declara a jurisprudência constante do Supremo Tribunal Administrativo (v. acórdão de 10 de outubro de 2018, no processo n.º 0469/14.6BELRS – 033/18):

“[...] somos levados a concordar que tendo a garantia sido prestada através de hipoteca não se verifica o primeiro requisito a que se refere o preceito por nós citado o qual se refere apenas a “garantia bancária ou equivalente”, tendo vindo a entender-se que cabe nesta equivalência o seguro caução (este é também uma forma de garantia que implica para o interessado o suporte de uma despesa que vai aumento constantemente em função do período de tempo durante o qual é prestado/mantido).”

Assim sendo não se inclui na previsão legal de indemnização por prestação de garantia indevida o prejuízo sofrido pela prestação de outro tipo de garantia (ver, por exemplo, a constituição de penhor ou hipoteca legal), o que resulta segundo os doutrinadores da ocorrência “de uma maior dificuldade em se configurar então a existência de um prejuízo efetivo sofrido pelo executado nesse tipo de circunstâncias, o que não significa que tal não possa ocorrer devendo, então, o ressarcimento do lesado fazer-se pelos meios indemnizatórios gerais” (Lei Geral Tributária, anotada, página 254, Lima Guerreiro. Em idêntico sentido, Lei Geral Tributária, anotada e comentada, 2015, página 555, José Maria Fernandes Pires e Outros

¹⁰ A principal diferença entre a hipoteca e o penhor reside no facto de a primeira incidir sobre coisas imóveis e a segunda sobre coisas móveis – v. artigos 666.º e 686.º do Código Civil.

e Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 6.^a edição, 2011, III volume, página 241, Jorge Lopes de Sousa).”

Sobre a questão, v. ainda o excerto ilustrativo do acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 24 de outubro de 2012, no processo n.^o 0528/12:

“[...] *No caso dos autos está em causa uma hipoteca voluntária que em princípio só terá custos emolumentares, de constituição e registo. Não pode dizer-se que estejamos perante uma garantia equivalente à garantia bancária.*”

Tendo em consideração o que antecede, julga-se improcedente o pedido indemnizatório relativo à garantia por falta de verificação dos respetivos pressupostos.

Por fim, importa referir que foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal Arbitral, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras, ou cuja apreciação seria inútil, nos termos do disposto nos artigos 608.^º e 130.^º do CPC, *ex vi* do artigo 29.^º, n.^º 1, alínea e), do RJAT.

VI. DECISÃO

Atento o exposto, acordam os árbitros deste Tribunal Arbitral em julgar:

- a) Julgar procedente a exceção de incompetência (material) parcial deste Tribunal para conhecer do pedido subsidiário de condenação da AT à retificação do IRC de 2021 da Requerente para considerar, como gasto fiscal do período, o IVA não dedutível;
- b) No mais, julgar a ação improcedente, com as legais consequências.

VII. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de **€ 1 447 675,16** (um milhão quatrocentos e quarenta e sete mil seiscentos e setenta e cinco euros e dezasseis céntimos), que corresponde à importância do IVA liquidado e juros compensatórios inerentes cuja anulação a Requerente pretende, não contestado pela Requerida, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, este último *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

VIII. TAXA DE ARBITRAGEM

Custas no montante de **€ 19 278,00** (dezanove mil duzentos e setenta e oito euros), a suportar pela Requerente em razão do decaimento integral, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, do RJAT e 4.º do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 12 de janeiro de 2026

Os árbitros,

Alexandra Coelho Martins, relatora

Sónia Fernandes Martins

Sónia Martins Reis

(com declaração de voto)

DECLARAÇÃO DE VOTO

Não obstante ter votado a favor da Decisão Arbitral em apreço, teria observado uma fundamentação distinta, sustentada na seguinte ordem de razões:

1. Atendendo aos contornos específicos da factualidade apresentada, julgo ser necessária a busca por um sentido útil ao segmento “*áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística, zonas de intervenção das sociedades de reabilitação urbana e outras*” contido na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA na redação ora em análise (assim como na sua atual redação), tal como a Decisão o logrou fazer, embora alcançando resultados interpretativos distintos.
2. A aludida densificação vem a propósito do conceito de *áreas de reabilitação urbana*. Nessa medida, para além do conceito de *área de reabilitação urbana* (ARU) extraído da regra definitória constante do artigo 2.º, alínea b), do Regime Jurídico da Reabilitação Urbana, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro (RJRU), não se pode olvidar que a previsão da norma que decorre da conjugação do artigo 18.º, n.º 1, alínea a), com a citada verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA contém ainda as seguintes categorias:
 - a. As *áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística*, i.e., que eram definidas e reguladas pelos artigos 41.º e 42.º do Decreto-Lei n.º 794/76, de 5 de novembro, relativamente às quais o RJRU previa a sua conversão em ARU, no prazo de 2 anos a contar da data da entrada em vigor deste último, sob pena de caducidade, embora

não prejudicando essa caducidade o exercício dos direitos aos benefícios fiscais, *ou outros*, entretanto adquiridos (cf. artigo 78.º, n.os 4, 5 e 6, do RJRU);

- b. As *zonas de intervenção das sociedades de reabilitação urbana* delimitadas nos termos do Decreto-Lei n.º 104/2004, de 7 de maio, relativamente às quais o RJRU previa a sua conversão em ARU, no prazo de 5 anos a contar da data da entrada em vigor deste último, sob pena de se deixarem de reger pelo mesmo (cf. artigo 79.º n.os 4, 6 e 8, do RJRU); e
 - c. A categoria residual “*outras*”, relativamente às quais as disposições transitórias do RJRU previam o seguinte:
 - i. No artigo 80.º, sob a epígrafe *Áreas de reabilitação urbana para os efeitos previstos no Regime Extraordinário de Apoio à Reabilitação Urbana, aprovado pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, ou no artigo 71.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais*, definia-se que “[a] entrada em vigor do presente decreto-lei não prejudica a aplicação do Regime Extraordinário de Apoio à Reabilitação Urbana, aprovado pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro [...].”
 - ii. No artigo 81.º, determinava-se que “[o]s planos de pormenor em elaboração à data da entrada em vigor do presente decreto-lei podem ser aprovados sob a forma de planos de pormenor de reabilitação urbana, devendo a câmara municipal, para o efeito, adaptar o projecto de plano de pormenor às regras estabelecidas no presente decreto-lei.”
3. Conjugando a circunstância de a aludida redação da verba 2.23 ter sido aprovada pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2009) e o RJRU se tratar de um diploma publicado em 23 de outubro de 2009, haverá que constatar o facto de, em certas situações, tais como as decorrentes dos artigos 80.º e 81.º do RJRU *supra citados*, se prever uma verdadeira e própria conversão das categorias previamente existentes em ARU, no sentido do citado artigo 2.º, alínea b), do RJRU.

4. Não obstante, a categoria “*outras*” cria um problema de sobreinclusividade normativa, abarcando, pelo menos, as figuras aludidas nos artigos 80.º e 81.º do regime transitório do RJRU, embora sem qualquer incontestável remissão.
5. Não podemos, a este respeito, perder de vista que a definição da *taxa* (ou alíquota), enquanto elemento essencial do imposto à luz do artigo 103.º, n.º 2, da CRP, se pretende de fácil compreensão, de tal modo que qualquer intérprete-aplicador ou destinatário interessado seja capaz de aferir a mesma numa concreta operação por via do mais elementar silogismo subsuntivo.
6. O que equivale a afirmar que, constituindo a categoria “*outras*” um elemento da previsão da norma que deriva do disposto no artigo 18.º, n.º 1, alínea a), em conjugação com a verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, a subsunção de uma dada factualidade a essa categoria espoletaria (*tertium non datur*) a previsão normativa em questão, que seria a aplicação da taxa reduzida do imposto no momento da sua exigibilidade.
7. No caso em apreço, é inegável que a tarefa interpretativa assume particular complexidade, por várias ordens de razões. Em primeiro lugar, o Regime Extraordinário de Apoio à Reabilitação Urbana, aprovado pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro (REARU), contém ele próprio, no seu artigo 2.º, alínea b), um conceito normativo de *área de reabilitação urbana*, a qual se traduz numa “*área territorialmente delimitada, caracterizada pela degradação ou obsolescência dos edifícios, das infra-estruturas urbanísticas, do equipamento social, das áreas livres e do espaço público e podendo abranger zonas históricas ou antigas, como tal qualificadas nos planos municipais de ordenamento do território, zonas de protecção de imóveis classificados nos termos da Lei de Bases do Património Cultural e outras zonas urbanas degradadas onde se verifique a predominância de edifícios com deficientes condições de solidez, segurança, salubridade e estética, em particular as classificadas como áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística (ACRRU)*”.
8. Daqui facilmente se depreenderá que o sobredito conceito normativo de *área de reabilitação urbana* do REARU não é coincidente com o conceito normativo de ARU decorrente do RJRU, cuja alínea b) do artigo 2.º a define como sendo “*a área*

territorialmente delimitada que, em virtude da insuficiência, degradação ou obsolescência dos edifícios, das infraestruturas, dos equipamentos de utilização coletiva e dos espaços urbanos e verdes de utilização coletiva, designadamente no que se refere às suas condições de uso, solidez, segurança, estética ou salubridade, justifique uma intervenção integrada, através de uma operação de reabilitação urbana aprovada em instrumento próprio ou em plano de pormenor de reabilitação urbana”.

9. Em segundo lugar, ao contrário do disposto nos artigos 78.º e 79.º do regime transitório do RJRU, que determinam uma obrigação expressa de *conversão das áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística e das zonas de intervenção das sociedades de reabilitação urbana* em ARU, sob pena de caducidade das mesmas, o artigo 80.º do RJRU prevê tão-somente que a entrada em vigor do RJRU “não prejudica a aplicação” do REARU. Logo, o que temos é a expressa ressalva da operância do critério *lex posterior derogat lex anterior* na sucessão de normas.
10. Tratando-se de (i) conceitos distintos (ii) pertencentes a regimes distintos e (iii) determinando o RJRU que a sua entrada em vigor não prejudica a aplicação do REARU, não podemos acompanhar a interpretação que mereceu vencimento, segundo a qual estaríamos perante um conceito unitário de ARU, tendo operado um fenómeno de caducidade da ARU denominada “Centro Histórico de Coimbra” por força da redação do artigo 15.º, n.º 1, do RJRU, conferida pelo artigo 2.º da Lei n.º 32/2012, de 14 de agosto.
11. Nessa medida, a verba 2.23 opera pelo menos duas remissões legais expressas: uma, quanto à *reabilitação urbana* “tal como definida em diploma específico”, e outra, quanto às *áreas de reabilitação urbana* “delimitadas nos termos legais”, padecendo esta última remissão de uma maior sobreinclusividade face à primeira, que, por seu turno, faz referência a *um diploma específico*.
12. Assim, em circunstâncias normais, o ato administrativo decorrente da deliberação pela Assembleia Municipal de uma delimitação de ARU ao abrigo do REARU, manter-se-ia na ordem jurídica ainda que aquele regime, por força do seu artigo 1.º, n.º 1, tenha determinado que “[o]s incentivos fiscais consagrados no presente regime [IVA não incluído] são

aplicáveis às acções de reabilitação iniciadas no período de 1 de Janeiro de 2008 a 31 de Dezembro de 2010 e que se encontrem concluídas até 31 de Dezembro de 2012.”

13. Ou seja, a não ser que o ato administrativo adveniente da deliberação da delimitação de uma ARU ao abrigo do REARU fosse expressamente revogado ou o RJRU contivesse uma norma remissiva de cujo teor decorresse a aplicação do novo regime às ARUs delimitadas nos termos do REARU *com as devidas adaptações*, um tal ato administrativo permaneceria na ordem jurídica e teria relevância para efeitos do preenchimento da previsão normativa do artigo 18.º, n.º 1, alínea a), conjugado com a verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, no âmbito da categoria “outros”.
14. Todavia, no caso em concreto, compulsando a Deliberação nº 8360/2009 tomada na Reunião Ordinária de 17 de agosto de 2009 da Câmara Municipal de Coimbra (cf. Ata 100, p. 67), que faz referência ao REARU e, nessa sequência, a aprovação da ARU “Centro Histórico de Coimbra” na Quarta Sessão Ordinária da Assembleia Municipal de Coimbra, de 10 de setembro de 2009 (cf. Ata n.º 4/2009, pp. 39-40), constatamos que é nesta última data que se forma o ato administrativo de aprovação da delimitação da sobredita ARU.
15. Conforme decorria do artigo 3.º, n.º 2, do REARU, “[a] delimitação das áreas de reabilitação urbana é da competência da assembleia municipal, sob proposta da câmara municipal, obtido o parecer do Instituto da Habitação e da Reabilitação Urbana, I. P.”
16. Sucede, porém, que o artigo 101.º da Lei n.º 64.º-A/2008, de 31 de dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2009), havia revogado o artigo 82.º da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro, que continha, precisamente, o REARU, pelo que, na data em que a Assembleia Municipal de Coimbra toma a aludida deliberação, o REARU já não se encontrava em vigor e, implicitamente, a citada norma de competência que lhe conferia poderes para tal.
17. Ora, à luz do disposto nos artigos 133.º, n.º 1, e 134.º, n.º 1, do Código de Procedimento Administrativo aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442/91, de 15 de novembro (CPA 1991), na versão em vigor à data da referida deliberação, são nulos os atos a que falte qualquer dos

elementos essenciais (como é o caso da competência do órgão), não produzindo o ato nulo quaisquer efeitos jurídicos.

18. Efetivamente, tal como decorre do Parecer n.º 43/47 do Corpo Consultivo da Procuradoria-Geral da República, o princípio do *tempus regit actum* legitima a aplicação do *ius superveniens* às situações que aguardem a prática de um acto administrativo, “*independentemente da sua natureza, do momento em que o procedimento se tenha desencadeado e das eventuais contingências por que possa ter passado*” [cf., *inter alia*, AcSTA de 06/03/2008, Proc. n.º 560/07, rel. Angelina Domingues, e AcTCAS de 20/04/2015, Proc. n.º 10616/13, rel. Pedro Marchão Marques].
19. Arrogar-se-á a Requerente da posse de uma certidão de localização em ARU emitida pela Câmara Municipal de Coimbra em 2020. Todavia, nos termos do disposto no artigo 161.º, n.º 2, alínea j), do Código de Procedimento Administrativo aprovado pelo Decreto-Lei n.º 4/2015, de 7 de janeiro (CPA 2015), na versão em vigor em 2020, também padecerão de nulidade “[o]s atos certificativos de factos inverídicos ou inexistentes”.
20. Pelo que, quanto a este tópico, e à luz da informação disponível nos autos, não podemos, no plano normativo, concluir que a ARU “Centro Histórico de Coimbra” tivesse sido delimitada “nos termos legais”. Ora, constituindo este um requisito da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA e, *maxime*, um elemento da previsão da norma que consagra a aplicação da taxa reduzida de IVA, no esquema subsuntivo, a não verificação do antecedente importa também a não verificação do consequente.
21. Assim, se as circunstâncias expostas em nada modificam, *prima facie*, a estabilidade da relação jurídico-tributária em apreço, já as eventuais falhas procedimentais e indução em erro operadas pela Câmara Municipal de Coimbra serão *res inter alios acta* face a esta última e à Requerente.
22. Quanto à concretização do princípio da proteção da confiança, apesar de a tese que mereceu vencimento ter situado as coordenadas da sua tutela no plano constitucional interno, sendo o IVA um imposto de matriz europeia, decorrente da transposição de um ato de direito

derivado, não podemos ignorar a tutela constitucional multinível conferida aos sujeitos passivos.

23. Nessa medida, segundo jurisprudência assente do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) em matéria de IVA, o princípio da proteção da confiança legítima e da segurança jurídica fazem parte da ordem comunitária, devendo ser respeitados pelas instituições europeias e pelos Estados-Membros no exercício dos poderes que as diretrizes lhes conferem [cf., *inter alia*, *Belgocodex* (C-381/97) n.º 26; *Marks & Spencer* (C-62/00), n. 43-46; e *Goed Wonen* (C-376/02), n.º 32].
24. Em particular, no caso *Elmeka* (C-181/04 a C-183/04), o TJUE considerou que, no que respeita ao princípio da proteção da confiança legítima do destinatário de um ato favorável, em primeiro lugar, há que determinar se os atos das autoridades administrativas criaram, no espírito de um operador económico prudente e avisado, uma *confiança razoável*. Se a resposta a esta questão for afirmativa, há que, num segundo momento, determinar o *carácter legítimo* dessa confiança [cf. *Elmeka* (C-181/04 a C-183/04), n. 32].
25. O mesmo critério do *operador económico prudente e avisado* foi também empregue nos casos *Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei* (C-144/14), *Salomie e Oltean* (C-183/14) e *Határ Diszkont* (C-427/23).
26. No caso em apreço, é certo que a Requerente tinha na sua posse uma certidão emitida pela Câmara Municipal de Coimbra que atestava a localização do empreendimento “...” numa pretensa ARU denominada “Centro Histórico de Coimbra”, com a agravante de tal certidão ter transmitido à Requerente a convicção errada de que a mencionada ARU teria sido aprovada ao abrigo do REARU, não estando sujeita às condicionantes do RJRU.
27. Por outro lado, ainda que se sustentasse uma tese diversa, no sentido da aferição da elegibilidade da referida ARU à luz da verba 2.23, a qual, por seu turno, remeteria para os restantes requisitos do RJRU, designadamente, o conceito de *empreitada de reabilitação urbana* e a inerente necessidade de aprovação prévia de uma operação de reabilitação urbana (ORU) para que a estatuição prevista no artigo 18.º, n.º 1, alínea a), do Código do IVA, pudesse operar à data da exigibilidade do imposto, sempre se dirá que, em data anterior

à prolação do AcSTA de 26/03/2025, no Proc. n.º 012/24.9BALSB, um “operador económico prudente e avisado” não poderia, a nosso ver, contar razoavelmente com tal interpretação.

28. Efetivamente, várias informações vinculativas emitidas pelos serviços da Requerida não faziam qualquer referência à necessidade de aprovação de ORU [cf., *inter alia*, as Fichas Doutrinárias emitidas nos processos n.º 8323, com despacho de 16/04/2015; 12446, de 26/10/2017; 12402, de 14/11/2017; 13727, de 18/06/2018; 13835, de 26/07/2018; 12772, de 05/02/2018; e 14610, de 28/12/2018].

29. De facto, os serviços da Requerida, por várias vezes se pronunciaram no sentido da suficiência da certidão de localização em ARU, reconhecendo, por vezes, que tal nem se tratava de um requisito legal e expressando a sua autocontenção no sentido de aferição dos subjacentes requisitos jus-urbanísticos pertencer à esfera da competência municipal. A título meramente exemplificativo:

- a. Na Ficha Doutrinária emitida no processo n.º 1478, com despacho de 04/01/2011, pode ler-se que “*cabe ao respetivo Município, neste caso Santarém, e não à Administração Fiscal, delimitar as zonas de reabilitação urbana, como é o caso da zona do centro histórico. [...] Se estiver em causa uma empreitada de reabilitação urbana nas condições anteriormente referidas, isto é, se o imóvel estiver situado numa zona legalmente delimitada como área de reabilitação urbana, nos termos do já citado Decreto-Lei nº 307/2009 de 23 de Outubro, é tributada à taxa reduzida de IVA [...]*”;
- b. Na Ficha Doutrinária no processo 12772, de 05/02/2018, referia-se que “[*a]pesar da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA não exigir qualquer formalismo especial além da verificação das condições nelas constantes, é conveniente que o sujeito passivo seja possuidor de um documento, emitido pelo respetivo Município, que comprove a localização do imóvel dentro de uma área delimitada de reabilitação urbana, nos termos do diploma concernente a este tipo de operação. Sempre que o sujeito passivo requerente esteja na posse de qualquer documento que comprove que o imóvel em questão está localizado numa área de reabilitação urbana,*

legalmente titulada e delimitada nos termos do Decreto-Lei n.º 307/2009, seja porque a declaração referida comprova tal facto ou porque é detentor de um documento emitido pelo respetivo Município comprovativo dessa localização, verifica-se a existência de uma das condições constantes da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, isto é, que o imóvel se encontra situado numa área de reabilitação urbana delimitada nos termos legais. A segunda condição imposta pela referida verba refere-se ao facto das obras serem efetuadas na modalidade de empreitada.”

Semelhante entendimento decorre também das fichas doutrinárias n.º 13536, de 07/06/2018, e 13957, de 03/08/2018.

- c. Sem pretensões de exaustão, também na Ficha Doutrinária n.º 14610, com despacho de 28/12/2018, se entendia que, “[p]ara que as intervenções a efetuar no imóvel em causa, possam ter enquadramento na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA e, consequentemente, beneficiar da taxa reduzida de IVA, a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, torna-se necessário que, cumulativamente:
 - a) Se verifique a execução de uma empreitada, nos termos previstos no artigo 1207.º do Código Civil;
 - b) Seja considerada pela Câmara Municipal, uma obra, efetuada no âmbito do Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23/10, e o imóvel esteja situado numa área de reabilitação urbana;
 - c) O sujeito passivo seja possuidor de um documento, emitido pelo respetivo Município, que comprove a localização do imóvel numa área de reabilitação urbana, bem como a obra ser enquadrada no âmbito do referido Decreto-Lei [...].”
30. Por outro lado, não será de ignorar que, já em momento posterior à factualidade compreendida nos autos em apreço, a própria jurisprudência arbitral se apresentava em contradição quanto ao requisito da aprovação da ORU em momento prévio à exigibilidade do imposto numa proporção praticamente salomónica [cf. as decisões arbitrais proferidas

no âmbito dos processos n.º 137/2022-T, de 22 de julho de 2022, n.º 404/2022-T, de 30 de janeiro de 2023, e 295/2022-T, de 1 de março de 2023].

31. Reconhecemos que o mecanismo da informação vinculativa apenas vincula a Administração perante os particulares que a requereram, embora rejeitamos a ideia de que, na ausência de orientações genéricas ou de um concreto pedido de informação vinculativa, um determinado sujeito passivo não possa ser considerado um “operador económico prudente e avisado” investido de uma “confiança razoável”, sobretudo tomando em linha de conta que a publicitação das fichas doutrinárias é, por si, um fator importante a ter em consideração (independentemente da sua vinculatividade jurídica), ademais quando é prática recorrente as mesmas serem citadas quer pelos serviços de inspeção tributária, pelos Tribunais e, em geral, pelos profissionais que prestam consultoria em matéria fiscal, não obstante também reconhecermos que as mesmas podem configurar putativas situações de insegurança jurídica.
32. Assim, à luz dos primeiros dois critérios enunciados pelo TJUE no contexto do princípio da proteção da confiança em matéria de IVA, tendo em conta a factualidade assente, teríamos entendido que a Requerente agiu enquanto *operador económico prudente e avisado*, sendo certo que a certidão de localização em ARU que tinha em sua posse, conjugada com o direito circulatório disponível e eventual aconselhamento profissional de terceiros, lhe gerara uma *confiança razoável* no sentido do preenchimento dos pressupostos de enquadramento do empreendimento “...” no âmbito da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA.
33. Não obstante, a confiança gerada pretende-se também *legítima*, o que implica (como sempre) a ponderação daquele princípio com outros eventualmente colidentes.
34. Conforme aludimos *supra*, não podemos considerar legítima a confiança gerada por uma certidão camarária que, *primo conspectu* e à luz da factualidade assente, se reporta a um ato administrativo ferido de incompetência na medida em que na data da deliberação da Assembleia Municipal o REARU e a norma de competência constante do seu artigo 3.º, n.º 2, já haviam sido revogados pela Lei do Orçamento do Estado para 2009.

35. Como tal, tomando em linha de conta a tutela da confiança decorrente do direito europeu, que nos parece mais intensa, embora ponderando o referido princípio com o princípio da legalidade, no quadro da autonomia processual dos Estados-Membros, este último deve prevalecer pelo simples facto da não verificação de todos os elementos da previsão normativa do artigo 18.º, n.º 1, alínea a), com a verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, o que sempre impediria este Tribunal Arbitral de anular os atos de liquidação em causa.

Sónia Martins Reis