

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 580/2025-T

Tema: IVA – Operações de reabilitação de imóveis – IFRRU 2020 – Taxa reduzida – Art. 18.º, n.º 1, al. c) e verba 2.24 da Lista I do CIVA

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 2.24 da lista I a este anexa, é aplicável a uma operação de reabilitação de imóvel que cumpra cumulativamente os seguintes requisitos:
 - (a) Tenha alvará de licenciamento de obras de reconstrução, alteração e ampliação e seja certificada pela Câmara Municipal competente como “*operação de reabilitação integral de um edifício, com mais de 30 anos, através de obras de reconstrução com alteração e ampliação, para conferir-lhe no seu todo, adequadas características de desempenho e de segurança funcional e construtiva para instalação do programa funcional ambivalente de comércio e serviços, com estacionamento*”;
 - (b) Seja (parcialmente) financiada com fundos do BEI, ao abrigo do Instrumento Financeiro para a Reabilitação e Revitalização Urbanas – “IFRRU” – 2020.
- II. Esta conclusão não resulta afastada por ter sido previamente demolido o edifício a reconstruir.
- III. A indemnização por prestação de garantia indevida prevista no artigo 53.º, n.º 1 da LGT não é aplicável à constituição de hipoteca voluntária.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros designados para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 25 de agosto de 2025, Dra. Alexandra Coelho Martins (presidente), Dr. José Joaquim Monteiro Sampaio e Nora e Dr. José Luís Ferreira, acordam no seguinte:

II. RELATÓRIO

A..., LDA., adiante “Requerente”, com o número de matrícula e de pessoa coletiva..., e sede na Rua ..., n.º ..., ...-... Porto, apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral e de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 5.º, n.º 3, alínea a) e 10.º, n.º 1, alínea a), ambos 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.

A Requerente pretende a declaração de nulidade dos atos de liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) e juros compensatórios inerentes, no valor total de **€ 109 791,72**, referentes ao **primeiro e terceiro trimestres de 2023**, por vício de incompetência absoluta da AT. A título subsidiário, peticiona a declaração de ilegalidade e anulação daquelas liquidações de IVA, com fundamento em violação de lei. Requer ainda que a AT seja condenada no pagamento de indemnização por garantia indevida, nos termos dos artigos 53.º da Lei Geral Tributária (“LGT”) e 171.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”).

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

Em 16 de junho 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 4 de agosto de 2025, não tendo sido manifestada oposição.

O Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 25 de agosto de 2025.

Em 1 de outubro de 2025, a Requerida apresentou Resposta, com defesa por impugnação e, na mesma data, juntou o processo administrativo (“PA”).

Em 3 de dezembro de 2025, teve lugar a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, na qual foram inquiridas as duas testemunhas indicadas pela Requerente e prestadas declarações de Parte. As Partes foram notificadas para apresentarem alegações escritas no prazo simultâneo de 10 dias e a Requerente para proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente até ao termo do prazo de alegações. Foi fixado o prazo para prolação da decisão até à data-limite prevista no artigo 21.º, n.º 1, do RJAT (v. ata e gravação áudio disponíveis no SGP do CAAD).

Ambas as Partes apresentaram alegações em 15 de dezembro de 2025.

POSIÇÃO DA REQUERENTE

A Requerente pugna pelo enquadramento do projeto imobiliário que realizou na Área de Reabilitação Urbana (“ARU”) de ..., na cidade do Porto, nas verbas 2.23 e 2.24 da Lista I anexa ao Código do IVA, conjugadas com o artigo 18.º, n.º 1, alínea a) deste diploma, com a consequente aplicação da taxa reduzida de IVA (6%).

Em concreto, considera que a obra foi enquadrada ao abrigo de um programa apoiado financeiramente pelo IHRU, conforme parecer prévio vinculativo da Câmara Municipal do Porto, no uso de uma competência própria e exclusiva, pelo que a desaplicação da verba 2.24 pela Requerida constitui a “*anulação*” de um ato administrativo da competência de outra entidade administrativa e consubstancia uma “*revogação do ato de licenciamento [...] na parte que respeita à qualificação da empreitada como “uma operação de reabilitação de edifício” e a “denegação total do sentido claro de um Parecer (que a lei expressamente pretende) vinculativo*””. Por essa razão, invoca a **incompetência absoluta da AT** para a prática dos atos tributários em questão, com a consequente nulidade, nos termos do disposto no artigo 161.º, n.º 2, alínea b) do Código do Procedimento Administrativo (“CPA”). Ou seja, entende que a coberto de um ato tributário para o qual tem competência, a AT veio substituir-se ao Município na qualificação jurídica que competia exclusivamente a este último realizar, e contradizer essa qualificação, ao emitir decisão que nega a existência de uma empreitada de reabilitação de edifício.

Sem conceder, a Requerente argumenta que se encontram verificados todos os pressupostos de aplicação da verba 2.24, por estarmos perante empreitadas de reabilitação de imóveis (v. artigo 2.º, alínea i) do Regime Jurídico da Reabilitação Urbana – “RJRU”¹):

- (a) Suportadas num contrato de empreitada (v. artigo 1207.º do Código Civil);
- (b) Qualificadas pela Câmara Municipal do Porto como “*operação de reabilitação integral de um edifício, com mais de 30 anos, através de obras de reconstrução com alteração e ampliação, para conferir-lhe no seu todo, adequadas características de desempenho e de segurança funcional e construtiva para instalação do programa funcional ambivalente de comércio e serviços, com estacionamento*”;
- (c) Realizadas ao abrigo de um programa apoiado financeiramente pelo IHRU, I.P. (Instrumento Financeiro para a Reabilitação e Revitalização Urbanas – “IFRRU”² –

¹ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro.

² Cujo programa se encontra disponível em <https://ifrru.ihru.pt/documents/20126/35904/Programa-de-acao-IFRRU2020.pdf/f8a09ca4-1b24-f6b8-d12d-f89fe225c9ce?t=1556030802319>

2020) que é, por seu turno, financiado através dos fundos da União Europeia, em convergência com o objetivo subjacente à verba 2.24, de fomento da reabilitação de edifícios.

Aduz que a circunstância de nos acharmos perante uma demolição (total ou parcial), a construção de uma obra nova, ou a promoção de uma ampliação, não preclude a conclusão de que se efetuou uma reabilitação urbana e/ou de edifício, pois o princípio que norteou o legislador foi o da requalificação do edificado e não o da exclusiva reconstituição deste. A restrição operada pela AT no Ofício circulado n.º 25003/2023, de 30 de outubro, que exclui “*as empreitadas que consistam em operações de construção de edifícios novos*”, não tem fundamento legal.

Em relação ao argumento da AT de que o Programa Nacional de Apoio ao Investimento da Diáspora³ (“PNAID”) só prevê a taxa reduzida de IVA ao abrigo da verba 2.24 para o programa reabilitar para arrendar, mas já não para o IFRRU, rejeita que um programa gerido pelo Ministério dos Negócios Estrangeiros possa modelar a interpretação de uma norma fiscal, pois o PNAID nada nada tem que ver com a lei fiscal e o seu escopo não comprehende, de todo, o enquadramento legal de verbas previstas nas listas anexas ao Código do IVA. Acresce que os impostos estão sujeitos ao princípio da legalidade e uma Resolução do Conselho de Ministros nunca poderia alterar validamente a interpretação de uma verba que define a taxa de IVA.

Em relação ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 6 de novembro de 2021, processo n.º 0100/16.5BEPDL, argui que o entendimento aí expresso não lhe é aplicável, por não estar em causa situação equivalente, pois a Requerente efetuou uma empreitada de reabilitação de edifício, nos termos do RJRU, ao abrigo de um regime especial de apoio financeiro à reabilitação urbana (IFRRU), o que não sucedia no caso do arresto em referência. O que aquele Tribunal acaba até por decidir é que: “*Por identidade de razão, também não conflituaria com o Direito Comunitário uma lei nacional que reconduzisse a taxa reduzida a*

³ Aprovado pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 64/2020, de 18 de agosto.

certas formas de intervenção no âmbito dessas políticas sociais, incluindo as denominadas «empreitadas de reabilitação».”

Considera igualmente aplicável a verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, referente a empreitadas de reabilitação urbana realizadas em imóveis localizados em áreas de reabilitação urbana (“ARU”) delimitadas nos termos legais. Isto porque, como acima referido, se está perante uma empreitada de reabilitação (obras de reconstrução, ampliação e alteração, incluindo a construção de um edifício novo) e o imóvel está situado na ARU de

Sobre o facto de, à data das obras, não estar ainda aprovada uma Operação de Reabilitação Urbana (“ORU”) para aquela ARU, defende que o elemento literal da verba 2.23 não aponta no sentido de ser necessária a aprovação de uma ORU, além de que o artigo 15.º, n.º 2 do RJRU salvaguarda os benefícios fiscais que já tinham sido adquiridos pela Requerente. Acrescenta que ao longo dos anos foram delimitadas sucessivamente três ARU para ..., para evitar que as mesmas caducassem por falta de ORU, a qual veio a ser finalmente aprovada em 13 de maio de 2025 (aviso n.º 12792/2025/2), pelo que já se encontra cumprido esse requisito.

Noutra perspetiva, a Requerente invoca o princípio da segurança jurídica, na vertente da proteção da confiança (subprincípio do Estado de Direito Democrático – v. artigo 2.º da Constituição), em virtude de a AT ter publicado diversas informações vinculativas em que se manifestava pela mera necessidade de localização em ARU para que as empreitadas de reabilitação urbana beneficiassem da taxa reduzida de IVA, ao abrigo da verba 2.23 acima citada. Mais salienta que a AT devia tê-las convertido em circulares administrativas, nos termos do artigo 68.º-A, n.º 3 do CPPT. Neste clima de estabilidade e previsibilidade, a Requerente delineou e executou o seu projeto imobiliário, que seria inviável economicamente à taxa normal de IVA. Deste modo, a mudança repentina de entendimento da AT, sobre os requisitos de aplicação da verba 2.23, não só viola o princípio da segurança jurídica como é profundamente injusta.

Conclusão que reputa reforçada pela confiança depositada na certidão da Câmara Municipal do Porto que atesta a localização do imóvel na “*ARU de ... com delimitação aprovada*

nos termos do previsto pelo artigo 13.º do RJRU, para efeitos de “*aplicação da taxa reduzida de IVA 6% prevista na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA*”.

Mais refere que o princípio da proteção da confiança está igualmente previsto na Sexta Diretiva (77/388/CEE)⁴ e se o Tribunal Arbitral tiver dúvidas deve suspender a instância e formular a questão ao Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”), nos termos do artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (“TFUE”).

Baseada na violação das verbas 2.24 e 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, conjugadas com o disposto no artigo 18.º, n.º 1, alínea a) do mesmo diploma, a Requerente requer a anulação dos atos tributários impugnados.

Termina com o pedido de condenação da AT ao pagamento da indemnização pela garantia devida, nos termos dos artigos 53.º da LGT e 171.º do CPPT.

POSIÇÃO DA REQUERIDA

A Requerida mantém a posição dos Serviços de Inspeção Tributária no sentido de que as intervenções de reabilitação urbana previstas na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA assentam em dois conceitos fundamentais e de aplicação cumulativa – ARU e ORU –, não se encontrando preenchido, *in casu*, o segundo pressuposto, pois inexiste qualquer ORU aprovada até à conclusão das obras, bem como à data de realização do Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”), condição essencial para que fosse aplicável a taxa reduzida.

Adicionalmente, alega que a ORU aprovada em 2025 respeita a uma ARU posterior àquela que estava em vigor à data da realização da empreitada e que a documentação junta não comprova que as obras realizadas o foram de acordo com a estruturação concreta das intervenções a efetuar no interior da ARU previstas na mencionada ORU (que lhe é posterior).

⁴ A Sexta Diretiva foi revogada em 2006 e substituída pela Diretiva 2006/112/CE (“Diretiva IVA”), pelo que cremos tratar-se de lapso da Requerente que deve pretender referir-se a esta última.

Refere que, à data dos factos, a atual posição da AT nesta matéria já estava vertida em várias informações vinculativas, nomeadamente a n.º 22521, de 11 de janeiro de 2021, que exigia (no ponto 38) a localização do imóvel em ARU com ORU aprovada como condições de aplicação da verba 2.23 sob análise, não se verificando a violação do princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança, para o que se louva na argumentação da decisão do processo arbitral n.º 1291/2024-T.

Assinala que esse foi o entendimento do Acórdão Uniformizador de Jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, no processo n.º 12/24.9BALS, de 26 de março de 2025 que conclui que a “*qualificação como “empreitada de reabilitação urbana” pressupõe a existência de uma empreitada e a sua realização em Área de Reabilitação Urbana para a qual esteja previamente aprovada uma Operação de Reabilitação Urbana*”.

Sobre a aplicabilidade da verba 2.24 da Lista I anexa ao Código do IVA à empreitada realizada pela Requerente ao abrigo de um regime especial de apoio financeiro denominado IFRRU 2020, a Requerida sublinha que, de acordo com o PNAID, a taxa reduzida de IVA não é atribuída a este regime [o IFRRU 2020], pois tal incentivo não foi expressamente divulgado no PNAID, aprovado em Conselho de Ministros, de onde retira a conclusão que o IFRRU 2020 não se enquadra nos “*regimes especiais de apoio financeiro ou fiscal à reabilitação de edifícios*”, nem nos “*programas apoiados financeiramente pelo IHRU, I.P.*” a que alude a citada verba 2.24.

Porém, ainda que se pudesse enquadrar esse benefício [IFRRU 2020] para efeitos de aplicação da verba 2.24, sustenta que a operação em apreço não corresponde a uma empreitada de reabilitação de imóveis. Não se trata de uma “*operação de reabilitação integral de um edifício, com mais de 30 anos*”, pois o edifício foi demolido em 2014, sendo, antes, uma construção nova. Embora a verba 2.24 em apreço, não remeta diretamente para o RJRU, apela a este regime para concluir que a obra não se enquadra no conceito de reabilitação de edifícios, de acordo com a definição constante do artigo 2.º, alínea i) do RJRU. Sobre o conceito de

“reabilitação integral de um edifício” utilizado no âmbito do IFRRU 2020, afirma que o mesmo é bastante lato, admitindo construção nova, porém, apenas no caso de intervenções em zonas industriais abandonadas, o que não se encontra demonstrado.

Acresce que o Ofício circulado n.º 25003/2023, de 30 de outubro, exclui do conceito de reabilitação de edifícios “as empreitadas que consistam em operações de construção de edifícios novos”.

Invoca o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 6 de outubro de 2021, processo n.º 0100/16.5BEPDL, no sentido de que a verba 2.24 deve ser objeto de uma interpretação compatível com o artigo 98.º da Diretiva IVA (2006/112/CE), de harmonia com a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia firmada no processo C-161/14, segundo a qual esta Diretiva se opõe a medidas nacionais que alarguem o regime da taxa reduzida de IVA a situações fora do contexto social, embora deixe aos Estados-Membros a definição dos serviços que correspondem a objetivos sociais e prestados no âmbito de uma política social. Sendo que o imóvel em causa não se destina a habitação, nem a quaisquer políticas sociais bem definidas, mas sim a comércio e serviços.

A Requerida declina a alegação de que usou competências próprias dos municípios, pois compete-lhe definir a situação dos contribuintes e emitir as liquidações adicionais necessárias, o que fez. Não se verificou qualquer anulação ou destruição dos efeitos jurídicos de um ato administrativo, seja por ilegalidade ou conveniência de serviço. Nem, por outro lado, os municípios têm competências para delimitar os termos em que se aplica a taxa reduzida de IVA.

Conclui pela improcedência total do pedido, por não provado, com as legais consequências.

III. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objeto do processo, dirigido à declaração de nulidade, ou, a título subsidiário, à anulação de atos tributários de liquidação adicional de IVA e juros compensatórios conexos, que constituem o objeto da ação arbitral (v. artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º 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 LGT e 171.º do CPPT, que deve ser formulado no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda.

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 18 de março de 2025, tendo a ação arbitral dado entrada em 13 de junho de 2025.

É admitida a cumulação de pedidos, em conformidade com o artigo 3.º, n.º 1 do RJAT, uma vez que os atos tributários respeitam ao mesmo imposto e procedimento inspetivo e a sua apreciação incide sobre idênticas circunstâncias de facto e depende da aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.

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

IV. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

1. FACTOS PROVADOS

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

- A. A A..., LDA., aqui Requerente, está inscrita no cadastro da AT, a título principal, para o exercício da atividade de compra e venda de bens imobiliários – CAE 68100 e, a título secundário, para arrendamento de bens imobiliários – CAE 68200 – cf. Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”) constante do PA.
 - B. Está enquadrada em IVA no regime normal de periodicidade trimestral, sendo um sujeito passivo misto com afetação real de todos os bens – cf. RIT.
 - C. Tem por objeto social a “*Compra e venda de bens imobiliários para si ou para revenda dos adquiridos para esse fim; elaboração de projetos, construção e comercialização de prédios urbanos; o arrendamento de bens imobiliários; a administração de condomínios; a promoção, administração e gestão de imóveis, móveis e de direitos, próprios ou de terceiros; a prestação de serviços de assistência técnica, administrativa e financeira a empresas industriais e comerciais; a administração de projetos de investimento e das participações financeiras da própria sociedade, bem como compra, venda, promoção e administração de bens móveis, valores mobiliários, participações sociais em quaisquer entidades mesmo com objeto diferente do seu e demais instrumentos financeiros; prestação de serviços de consultoria no âmbito das atividades referidas*“ – cf. Documento 1 (certidão permanente) junto pela Requerente e RIT.
 - D. A Requerente é proprietária do prédio urbano sítio na Rua ... n.^º ..., ..., ..., ..., ... e..., e na Rua de ..., n.^º..., da união de Freguesias de ... e ..., inscrito sob o artigo matricial ...-U-..., descrito sob o n.^º ... pela Conservatória do Registo Predial do Porto, descrito em livro pelo n.^º..., Livro n.^º 90, Secção 1. O imóvel foi dividido, desde o ano 2020, em duas frações, designadamente A (espaço comercial destinado

ao comércio de retalho) e B (afeta a serviços), na sequência da constituição da respetiva propriedade horizontal. Dispõe ainda de aparcamento automóvel e de outras áreas e instalações comuns – cf. Documentos 2, 3 e 4 juntos pela Requerente (cadernetas prediais e certidão do registo predial) e RIT.

- E.** O imóvel em apreço é propriedade da Requerente há várias décadas. Foi um edifício fabril no setor metalúrgico, fábrica de sabões e de produção de botijas de gás, tendo encerrado atividade no final dos anos 90 e, a partir daí, utilizado por “sem abrigo”, que nele habitavam, e para tráfico e consumo de estupefacientes, com a inerente degradação – cf. RIT e provado por acordo.
- F.** Em 2014, a Câmara Municipal do Porto tomou posse administrativa do imóvel e procedeu à sua demolição coerciva – cf. Documentos 5 e 6 juntos pela Requerente
- G.** A delimitação ARU de ... foi aprovada pela Assembleia Municipal do Porto em 19 de março de 2018 – cf. Documento 8 e Aviso n.º 4430/2018, publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º 66, de 4 de abril.
- H.** A delimitação desta ARU foi aprovada sucessivamente por mais duas vezes pela Assembleia Municipal do Porto, pois não tinha sido realizada a ORU, o que gerava a respetiva caducidade ao fim de 3 anos, nos termos do artigo 15.º, n.º 1 do RJRU. Deste modo, a ARU foi “renovada” em 2021 e em 2024 – cf. RIT e abrigo dos Avisos n.º 7760/2021, publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º 81, de 27 de abril, e n.º 10130/2024/2, publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º 92, de 13 de maio.
- I.** A ORU da ARU de ... veio a ser aprovada em 13 de maio de 2025 – conforme publicado Diário da República, 2.ª série, n.º 95, de 19 de maio, Aviso n.º 12792/2025/2.
- J.** Existiam diversas informações vinculativas publicadas pela AT que afirmavam que a taxa reduzida de IVA (6%), prevista no artigo 18.º, n.º 1, alínea a), do Código do IVA, conjugado com a verba 2.23, da Lista I, anexa ao mesmo, se aplicava às empreitadas de reabilitação urbana em imóveis ou em espaços públicos localizados numa Área de Reabilitação Urbana – cf. processos 8323, por despacho de 16.04.2015; 9650,

por despacho de 09.12.2015; 12207, por despacho de 26.07.2017; 12446, por despacho de 26.10.2017 e 12772, por despacho de 15.02.2018.

- K. Existiam outras informações vinculativas, também publicadas pela AT, que previam que, para a aplicação da taxa reduzida ao abrigo da verba 2.23, além da localização do imóvel no perímetro da ARU, era, ainda, indispensável que existisse uma ORU aprovada para essa ARU – cf. processo 22521, por despacho de 11.01.2022.
- L. Em 2018, a Requerente solicitou à Câmara Municipal do Porto um parecer prévio vinculativo de enquadramento da operação urbanística que pretendia desenvolver no imóvel acima identificado, para confirmar a elegibilidade da mesma para financiamento ao abrigo do Instrumento Financeiro para a Reabilitação e Revitalização Urbanas 2020 (“IFRRU”) – cf. Documento 9 junto pela Requerente (processo 269385/18/CMP).
- M. Em 12 de setembro de 2018, a Direção Municipal do Urbanismo da Câmara Municipal do Porto retificou o deferimento do pedido de licenciamento da Requerente em relação ao tipo de obras a executar no imóvel em causa, que em vez de “obras de construção” caracterizou como “obras de reconstrução” – cf. Documento 10 junto pela Requerente.
- N. No parecer de enquadramento da operação urbanística para candidatura ao IFRRU 2020, de 18 de setembro de 2018, a Direção Municipal do Urbanismo da Câmara Municipal do Porto refere o seguinte – cf. Documento 9 junto pela Requerente:

“4. Âmbito da operação urbanística

O projeto APROVADO que faz parte integrante do pedido de licenciamento de obras com o número de ordem de registo n.º 5481/12/CMP, prevê uma operação urbanística de obras de reconstrução com alteração e ampliação, para instalação de um programa funcional ambivalente de comércio e serviços, com área total de 14905 m², correspondendo 5258 m² a ampliação e 9647 m² a reconstrução;

Analisados os elementos que constituem o projeto APROVADO, enquadrado nos antecedentes urbanísticos e compromissos existentes para o local, considera-se que

trata-se de uma operação de reabilitação integral de um edifício, com mais de 30 anos, através de obras de reconstrução com alteração e ampliação, para conferir-lhe no seu todo, adequadas características de desempenho e de segurança funcional e construtiva para instalação do programa funcional ambivalente de comércio e serviços, com estacionamento.

5. Elegibilidade ao financiamento no âmbito do IFRRU 2020

*Em face do exposto, a operação urbanística parece reunir condições para enquadrar-se na tipologia das intervenções elegíveis ao financiamento através do IFRRU 2020, devendo ser prosseguido o pedido **emissão de parecer de enquadramento** material e territorial quanto a tratar-se de operação urbanística de reabilitação integral de edifício com mais de 30 anos, que se destina a um programa funcional ambivalente de comércio e serviços, com localização em Área de Reabilitação Urbana.”*

- O.** Após pagamento das respetivas taxas, foi emitido o Alvará de Licenciamento de Obras de Reconstrução N.º ALV/.../19/DMU, Processo N.º .../12/CMP, em 28 de junho de 2019, o qual permitiu que se iniciassem as obras de terraplanagem, de desvio da ... e de reconstrução – cf. Documento 13 junto pela Requerente.
- P.** Em 24 de setembro de 2019, a Câmara Municipal do Porto emitiu declaração de localização em ARU do seguinte teor:

*“Para efeitos de benefícios fiscais (aplicação da taxa reduzida de 6% prevista na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA), declara-se que o prédio localizado na Rua da ..., nº ... da freguesia **União das freguesias de ... e ...** insere-se na ARU de ... com delimitação aprovada nos termos do previsto pelo artigo 13º do RJRU.”*

- Q.** Entre 2018 e 2019, para avançar com o projeto de reconstrução do edifício, a Requerente contactou as instituições financeiras com protocolos de financiamento com o “IFRRU”, que disponibilizava financiamento em condições mais favoráveis para a reabilitação integral de edifícios, destinados à habitação ou a outras

atividades, visando revitalizar as cidades – cf. RIT, página do IFRRU https://ifrru.ihru.pt/web/guest/ifrru2020#O_QUE_%C3%89 e depoimento da segunda testemunha.

- R. A estrutura de gestão do IFRRU 2020 funciona junto do IHRU, I.P., ao qual compete assegurar apoio logístico e administrativo ao seu funcionamento, e o seu Comité de Investimento integra um representante do IHRU, I.P. – cf. RIT, Resolução do Conselho de Ministros n.º 52-A/2015, de 23 de julho, e página do IFRRU <https://ifrru.ihru.pt/web/guest/quem-somos>.
- S. O IFRRU visa a “*reabilitação urbana como instrumento de revitalização das cidades*”, tendo como objetivo específico, entre outros, “*a melhoria do ambiente urbano, através da revitalização das cidades, por via da reabilitação física do edificado destinado a habitação, comércio ou serviços, bem como do espaço público envolvente*”. Estas finalidades são alcançadas através da mobilização de instrumentos financeiros com financiamento público e da União Europeia para a regeneração e revitalização física, económica e social em zonas urbanas – cf. carta de missão constante do ficheiro pdf disponível em <https://ifrru.ihru.pt/web/guest/quem-somos#MISS%C3%83O>.
- T. Em concreto, os meios financeiros do IFRRU agregam Fundos Europeus Estruturais e de Investimento do Portugal 2020, apoio financeiro público nacional e de contrapartida nacional privada – cf. https://ifrru.ihru.pt/web/guest/ifrru2020#QUAIS_OS_VALORES_DO_IFRRU_2020 (documento estratégia de comunicação) e depoimento da segunda testemunha.
- U. Em 9 de outubro de 2019, a Requerente celebrou com a sociedade gestora de uma marca conhecida de grandes superfícies na área do retalho (“...”), após vários meses de negociações, um contrato de utilização de loja (futura fração A) – cf. Documentos 14 e 19 juntos pela Requerente.
- V. Este contrato revestiu-se de grande importância para a Requerente, pois assegurava uma expectativa de rentabilidade constante do imóvel (fluxos financeiros) durante o período de 10 anos, renovável, critério essencial na avaliação e aprovação do

processo de financiamento que foi concluído com o Banco ... ao abrigo do IFRRU – cf. Documento 14 junto pela Requerente e depoimento da segunda testemunha.

- W.** Em 1 de abril de 2020, a Câmara Municipal do Porto enviou uma avaliação inicial do edifício que tinha sido coercivamente demolido com a indicação do estado de conservação antes da demolição – com o nível de conservação “Péssimo” (0,5), conforme ficha de avaliação registada com o n.º NUF/.../2020/CMP – e de que havia sido concluído há mais de 30 anos – cf. Documentos 15 e 16 juntos pela Requerente.
- X.** Na contratação do financiamento através do Banco ..., o valor de investimento do projeto tido em consideração com IVA a 6% foi de € 10 406 671,00. Deste valor, o Banco ... financiou € 4 519 867,01 e o IFFRU 2020 – BEI € 3 929 903,99, conforme escritura pública de abertura de crédito com hipoteca, consignação de rendimentos, mandato e fiança outorgada em 10 de agosto de 2020, em relação ao projeto de reabilitação do edifício sito na Rua da Pasteleira 219, no Porto – cf. Documentos 17 e 18 juntos pela Requerente e depoimento da segunda testemunha.
- Y.** Em 13 de outubro de 2020, foi constituída a propriedade horizontal relativa a este edifício, com a fração A destinada à ... e a fração B que viria a ser ocupada pela B... – cf. Documento 19 junto pela Requerente.
- Z.** A Câmara Municipal do Porto emitiu em 25 de março de 2021 a licença de utilização da fração A e zonas comuns (alvará de utilização n.º NUD/.../2021/CMP), tendo a ... aberto ao público em 13 de julho de 2021 – cf. Documento 20 junto pela Requerente e provado por acordo.
- AA.** Em 15 de julho de 2021, a Requerente celebrou com a B... um contrato de arrendamento relativo à fração B, tendo prosseguido com as obras respetivas autorizadas pelo Alvará de licenciamento de obras de ampliação, Alteração n.º NUD/.../2022/CMP, processo n.º NUP/.../2021/CMP – cf. Documentos 22 e 23 juntos pela Requerente.
- BB.** Em relação à fração B, foi emitida licença de utilização pela Câmara Municipal do Porto em 10 de março de 2023 – cf. Documento 25 junto pela Requerente.

- CC.** Quer no caso da fração A, quer no da fração B a Câmara Municipal do Porto emitiu certidões que qualificam as obras realizadas, como “*obras de reabilitação urbana, tal como definidas no RJRU [...] que tiveram por efeito a melhoria das condições de uso do prédio*”, das quais resultou um estado de conservação de nível Excelente, quatro níveis acima do valor de conservação de nível péssimo atribuído antes da intervenção. A Câmara também certifica que o imóvel se situa na ARU de ... e que as obras “*foram iniciadas m 30/10/2019 e concluídas em 23/02/2021*”, no caso da fração A, e “*foram iniciadas em abril de 2019 e concluídas em janeiro de 2023*”, quanto à fração B – cf. certidões – Documentos 24 e 26 – juntas pela Requerente emitidas em 31 de agosto de 2022 (fração A) e 29 de novembro de 2023 (fração B).
- DD.** Para as obras em apreço a Requerente celebrou um contrato de empreitada com a sociedade C..., LDA., (“C...”), datado de 13 de março de 2020, em que esta última se obrigou a executar todos os trabalhos referentes à empreitada, incluindo os acessórios e preparatórios que fossem necessários para a realização completa das diferentes obras, no valor total de € 5 750 000,00 – cf. Documento 29 junto pela Requerente.
- EE.** No ano 2023, a Requerente recebeu faturas da C... no valor total de € 609 178,70, que pagou, tendo sobre as mesmas autoliquidado IVA, por inversão do sujeito passivo, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea j) do Código do IVA, à taxa de 6%. no valor de € 36 550,72 – cf. Documento 30 junto pela Requerente e provado por acordo (RIT).
- FF.** A Requerente celebrou contratos com outros prestadores relativamente à elaboração do projeto de arquitetura, de especialidades (engenharias) e à fiscalização da obra, até junho de 2020, data a partir da qual considera que a AT alterou o seu entendimento em relação aos requisitos de aplicação da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA – cf. Documentos 31 a 36 juntos pela Requerente.
- GG.** Em 2 de fevereiro de 2024, os Serviços de Inspeção Tributária (SIT), da Direção de Finanças do Porto, iniciaram um procedimento inspetivo externo, de âmbito parcial, ao IVA da Requerente, referente aos períodos do 1.º, 2.º e 3.º trimestres

do ano 2023, ao abrigo da ordem de serviço OI2024..., para verificação da aplicação da taxa reduzida – cf. RIT.

- HH.** No âmbito deste procedimento inspetivo, os serviços da Requerida concluíram por irregularidades em IVA, por ter sido aplicada a taxa reduzida (6%) nas obras do imóvel *supra* identificado, ao invés da taxa normal de 23%, com imposto em falta pela diferença de taxa, no montante de **€ 103 560,37** – cf. RIT.
- II.** A Requerente foi notificada do Relatório Final (“RIT”), após concessão de prazo para exercício do direito de audição. O RIT fundamenta, em síntese, não se encontrarem reunidas as condições para a aplicação ao caso concreto das verbas 2.23 e 2.24 da Lista I anexa ao Código do IVA e, em consequência, da taxa reduzida.
- JJ.** Sobre a verba 2.23, de acordo com o RIT, são exigíveis três pressupostos cumulativos: a) ser uma empreitada, b) de reabilitação urbana, c) realizada em imóvel localizado em ARU delimitada nos termos legais. Mais considera apenas poderem ser qualificadas como empreitadas de reabilitação urbana, nos termos do RJRU, as que sejam realizadas no quadro de uma ORU aprovada (v. artigo 7.º do RJRU), o que não foi o caso.
- KK.** Em relação à aplicabilidade do regime especial previsto no artigo 77.º-A do RJRU, segundo o RIT, este implica que se trate de uma empreitada de reconstrução com alteração e ampliação de edifícios ou frações com construção concluída há pelo menos 30 anos. Tendo as instalações sido demolidas em 2014, quando da emissão da licença para a realização das obras, em 9 de março de 2018, já não se estaria na presença de um edifício (v. artigo 2.º, alínea c) do RJRU). E mesmo que assim não se entendesse, falecem outros requisitos, como a preservação das fachadas principais do edifício.
- LL.** No tocante à verba 2.24, de acordo com o RIT, a mesma não é aplicável:
- (a) Pelo facto de o IFRRU não estar previsto na Resolução do Conselho de Ministros n.º 64/2020, de 18 de agosto que aprova o Programa Nacional de

Apoio ao Investimento da Diáspora (“PNAID”). Daqui retira que o IFRRU não é enquadrável nos regimes especiais de apoio financeiro ou fiscal à reabilitação de edifícios, nem nos programas apoiados financeiramente pelo IHRU, I.P, a que alude esta verba 2.24. E ainda que, por hipótese de raciocínio, fosse enquadrável,

- (b) Porque a operação teria de corresponder a uma “empreitada de reabilitação de imóveis”, delimitada por referência ao conceito de “reabilitação de edifícios” (v. artigo 2.º do RJRU), de que estão excluídas as empreitadas que consistam em operações de construção de edifícios novos. O IFRRU, no seu guia do beneficiário, só admite construção nova no caso de intervenções em zonas industriais abandonadas;
- (c) Face à jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, no âmbito do Processo n.º 0100/16.5BEPDL (Acórdão de 6 de outubro de 2021), que limita a aplicação da verba 2.24 à construção de habitações ao abrigo de políticas sociais.

MM. Na sequência deste procedimento inspetivo, foram emitidos à Requerente atos tributários de liquidação de IVA e juros compensatórios, reportados aos 1.º, 2.º e 3.º trimestres de 2023, todos com data-limite de pagamento de 18 de março de 2025, no valor global de € 109 791,72, sendo € 103 560,37 referentes a IVA e € 6 231,35 a juros compensatórios – cf. Documentos 37 a 40 juntos pela Requerente.

NN. Para sustação do processo de execução fiscal instaurado para cobrança do IVA e juros compensatórios em causa, foi prestada, em garantia, hipoteca voluntária em 5 de maio de 2025 – cf. Documentos 41 a 43 juntos pela Requerente.

OO. Em discordância das liquidações adicionais de IVA e de juros compensatórios referentes aos 1.º, 2.º e 3.º trimestres do ano 2023, a Requerente apresentou no CAAD, em 13 de junho de 2025, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral e de pronúncia arbitral na origem do presente processo – cf. registo de entrada do pedido de pronúncia arbitral (“ppa”) no SGP do CAAD.

2. FACTOS NÃO PROVADOS

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

3. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

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

No que se refere aos factos provados, a convicção dos árbitros fundou-se 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 e por declarações de Parte não apresentou grande relevância, limitando-se a confirmar os factos essenciais já provados por documentos, que não foram impugnados.

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, a alegada incompetência absoluta, geradora de nulidade.

Na medida em que esta não proceda, o Tribunal Arbitral condecorará do invocado erro nos pressupostos de facto e de direito. Neste âmbito, a questão essencial a decidir respeita à aplicação da taxa reduzida, de 6%, prevista nas verbas 2.24 e 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 [2023], à empreitada de construção civil realizada para a Requerente no imóvel identificado nos autos.

Por fim, interessa ainda apreciar o pedido indemnização por prestação indevida de garantia, na modalidade de hipoteca voluntária.

2. DA INCOMPETÊNCIA ABSOLUTA

A Requerente começa por suscitar a incompetência absoluta da AT em relação aos atos tributários impugnados, que constituem o objeto da ação arbitral. Para tanto, parte do entendimento de que a qualificação da operação urbanística como reabilitação de imóveis/edifícios é da competência exclusiva municipal, pelo que, ao não aceitar essa qualificação, a AT substituiu-se aos serviços municipais e adotou um ato que consubstancia uma revogação do ato de licenciamento.

Sem prejuízo da validade da primeira premissa do raciocínio exposto, pois a qualificação/classificação e, bem assim, quando aplicável, a aprovação, das operações urbanísticas, inserem-se nas atribuições e competências próprias dos municípios, essa validade não se estende à conclusão, extraída pela Requerente, de que os atos tributários equivalem à revogação/anulação do ato administrativo de licenciamento, nem à alegada nulidade por total ausência de competência.

Segundo entendemos, nestas circunstâncias, o que está rigorosamente em causa é um erro nos pressupostos no âmbito da interpretação e desaplicação da verba 2.24 da Lista I anexa ao Código do IVA, pela Requerida, às operações da Requerente, que constitui ilegalidade substantiva geradora de anulabilidade e não nulidade (v. artigos 161.^º a 163.^º do Código do Procedimento Administrativo – “CPA”).

É ponto assente para este Tribunal que a AT tem competência para a emissão dos atos de liquidação de imposto [IVA] e juros compensatórios controvertidos (v. artigo 10.^º do CPPT).

Se esses atos se baseiam em pressupostos erróneos, em concreto, se rejeitam a qualificação da operação urbanística, como empreitada de reabilitação de imóveis/edifícios, que foi previamente efetuada, em parecer vinculativo e no procedimento de licenciamento, pelo órgão competente para o efeito, a Câmara Municipal do Porto, estamos perante uma invalidade por erro nos pressupostos dos atos tributários, com a consequente anulabilidade. Todavia, não ocorre a “revogação” do dito parecer vinculativo e do deferimento da licença de reconstrução por efeito da emissão das liquidações, pelo que improcede o fundamento de incompetência absoluta alegado pela Requerente.

3. APLICABILIDADE DA VERBA 2.24 DA LISTA I ANEXA AO CÓDIGO DO IVA

Como referido, a questão fundamental a decidir prende-se com o enquadramento no artigo 18.^º, n.^º 1, alínea a) e na verba 2.24 ou 2.23 da lista I anexa ao Código do IVA, na redação vigente à data dos factos, com o consequente benefício da taxa reduzida de IVA (6%), das prestações de serviços de empreitada de construção civil adquiridas pela Requerente em 2023, no âmbito da edificação do empreendimento constituído por duas frações autónomas, uma destinada a comércio (grande superfície cedida por “Contrato de Utilização de Loja Integrada em Parque Comercial”) e outra afeta a serviços (arrendada à B...). Comecemos pela verba 2.24.

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%. Na referida lista inclui-se a verba 2.24, que dispõe o seguinte⁵:

“As empreitadas de reabilitação de imóveis que, independentemente da localização, sejam contratadas diretamente para o Fundo Nacional de Reabilitação do Edificado pela sua sociedade gestora, pelo Instituto da Habitação e da Reabilitação Urbana, IP (IHRU, IP), pelo Investimentos Habitacionais da Madeira, EPERAM (IHM), ou pela Direção Regional de Habitação dos Açores, bem como as que sejam realizadas no âmbito de regimes especiais de apoio financeiro ou fiscal à reabilitação de edifícios ou ao abrigo de programas apoiados financeiramente pelo IHRU, IP, pelo IHM ou pela Direção Regional de Habitação dos Açores.” (sublinhado nosso)

Com aplicabilidade à situação vertente, são três as condições legais para a subsunção nesta verba:

- O serviço prestado configurar-se como empreitada;
- Que esta se possa qualificar de “reabilitação de imóveis” e que
- Seja realizada no âmbito de “*regimes especiais de apoio financeiro ou fiscal à reabilitação de edifícios ou ao abrigo de programas apoiados financeiramente pelo IHRU, IP*”.

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

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

⁵ Na redação da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro.

Desde logo, assinala-se que, nem o Código do IVA, nem o RJRU contêm a definição da “*reabilitação de imóveis*”. A verba 2.24 em análise também não opera a remissão para conceitos definidos noutra legislação, ao contrário do que sucede com a verba 2.23, que apela a “*empreitadas de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico [o RJRU]*”. Afigura-se que se o legislador efetuou essa remissão na verba 2.23, não o tendo feito na verba 2.24, só pode ter sido – assumindo que se exprimiu da melhor forma – por não pretender a estrita colagem ao RJRU, aliás, de harmonia com a circunstância de a verba 2.24 também não exigir, ao contrário da verba 2.23, a localização do imóvel no perímetro de uma ARU.

Acresce que o RJRU contém diversas definições, como a de “*reabilitação urbana*” e a de “*reabilitação de edifícios*”, mas não recorta a noção de “*reabilitação de imóveis*”, expressão nuclear empregue na verba 2.24, cuja hipótese normativa e elementos gramatical e teleológico militam no sentido de a aplicação da taxa reduzida estar aqui centrada nas operações de reabilitação contratadas ou apoiadas financeiramente por entidades públicas e programas dedicados à Reabilitação Urbana e à Habitação.

Posto que não se defende a simples justaposição ou subordinação da verba 2.24 ao RJRU, é, ainda assim, importante compulsar o conceito de reabilitação urbana que consta do seu artigo 2.º, alínea j) e que abrange, quer a “*realização de obras de remodelação ou beneficiação*”, quer “*obras de construção, reconstrução, ampliação, alteração, conservação ou demolição dos edifícios*”. Daqui resulta que, em geral, a reabilitação pode implicar a demolição e reconstrução de edifícios ou mesmo a sua construção de raiz quanto ordenada à finalidade de regeneração e modernização do tecido urbano existente.

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.*”

Neste contexto, a operação de reconstrução do imóvel da Requerente é enquadrável como reabilitação de imóveis, pois incide sobre um bem imóvel, cuja reconstrução/modernização permite a sua requalificação e renovação, dotado de infraestruturas atuais e adequadas à sua afetação a uma grande superfície comercial e a serviços, com estacionamento coletivo.

O óbice suscitado pela Requerida de o edifício objeto da operação urbanística ter sido demolido coercivamente pela Câmara Municipal do Porto, em momento prévio ao do licenciamento, não compromete, a nosso ver (nem no da Câmara Municipal do Porto, como se verá) a aplicação ao mesmo do conceito de reconstrução, pois, na verdade, as operações de reabilitação podem comportar a prévia demolição do existente e a sua substituição por novo edificado, em particular quando a (má) qualidade do edifício não justifica que se mantenha e até reclama a sua total eliminação. Nem se compreenderia que fosse afastada a aplicação do benefício da taxa reduzida de IVA, cujo objetivo primordial é extrafiscal - a regeneração e melhoria qualitativa do espaço urbano - apenas porque um imóvel desprovido de qualquer valia estética e funcional é substituído por outro, ao invés de ser reaproveitado, quando esta última opção seja, do ponto de vista urbanístico (e também económico), a errada.

Nestes moldes, do conceito de reabilitação de edifícios não está liminarmente afastada a sua reconstrução (v. artigo 2.º, alínea i) do artigo 2.º do RJRU).

Por outro lado, o IFRRU 2020 tem um conceito bastante lato de “*reabilitação integral de um edifício*” que admite, inclusivamente, construção nova no caso de intervenções em zonas industriais abandonadas. Como ficou demonstrado nesta ação, o imóvel em causa era um edifício industrial que desde os anos 90 estava fechado e abandonado, pelo que também este pressuposto se julga satisfeito.

Foi também o que entendeu a Câmara Municipal do Porto, entidade com atribuições e competências na área do urbanismo, que, em parecer vinculativo para enquadramento da operação urbanística tendo em vista a candidatura ao IFRRU 2020, a classificou como **obras**

de reconstrução com alteração e ampliação para instalação de um programa funcional ambivalente de comércio e serviços, com localização em ARU, tendo por referência o imóvel que era propriedade da Requerente antes da demolição (note-se, demolição imposta e levada a efeito pela própria Câmara e não por opção daquela). E, bem assim, a caracterizou como **operação de reabilitação integral de um edifício, com mais de 30 anos, através de obras de reconstrução com alteração e ampliação**.

De igual modo, a Câmara Municipal do Porto denominou o alvará de licenciamento de obras de reconstrução e, na sequência das licenças de utilização, emitiu certidões que qualificam, de forma expressa, as obras realizadas como **obras de reabilitação urbana, tal como definidas no RJRU que tiveram por efeito a melhoria das condições de uso do prédio**.

Estas certidões atestam os factos relevantes para o enquadramento e qualificação das obras em causa na citada verba 2.24, quanto à natureza de obras de reabilitação e de reconstrução.

O terceiro requisito previsto na mencionada verba 2.24 aplicável à situação dos autos respeita à realização da empreitada de reabilitação de imóveis no âmbito de “*regimes especiais de apoio financeiro ou fiscal à reabilitação de edifícios ou ao abrigo de programas apoiados financeiramente pelo IHRU, IP*”.

Neste âmbito, ficou provado que as obras contratadas pela Requerente relativas à *supra* identificada operação urbanística foi co-financiada por fundos Europeus e Públicos (BEI), no âmbito do programa IFRRU 2020, que consubstancia um instrumento financeiro de apoio à reabilitação de edifícios administrado pelo IHRU, IP, nos termos da Resolução do Conselho de Ministros n.º 52.º-A/2015, de 23 de julho.

Operação que tem, portanto, enquadramento num regime especial de apoio financeiro à reabilitação de edifícios, para o qual foi classificada e aprovada pelas autoridades públicas

competentes, estando, desta forma, abrangida na previsão da verba 2.24 da Lista I anexa ao Código do IVA com a consequente sujeição a imposto à taxa de 6%, como flui do artigo 18.º, n.º 1, alínea a) deste Código.

Acresce referir que não tem suporte legal a interpretação restritiva sustentada pela AT, que, a propósito da verba 2.23, afasta liminarmente do conceito de reabilitação urbana operações que correspondam a construções novas, executadas de raiz, não incidindo sobre construções preexistentes (v. Ofício-circulado n.º 250003/2023, de 30 de outubro). 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, “*obras de construção e reconstrução*” de edifícios. Pelo que não há que transportar este equívoco para a interpretação da verba 2.24 ora em apreciação. Nem se coaduna com o regime do IFRRU 2020, que contempla no conceito de “*reabilitação integral de um edifício*” construção nova no caso de intervenções em zonas industriais abandonadas.

No tocante ao argumento de que o IFRRU não está contemplado no PNAID (aprovado por Resolução do Conselho de Ministros⁶), não se alcança como pode interferir com a aplicação da verba 2.24, cujos pressupostos não exigem a inclusão no PNAID, nem, diga-se, a referida verba faz qualquer referência a esse programa.

Como acima dito, para efeitos da verba 2.24, indispensável é que a empreitada seja realizada no âmbito de regimes especiais de apoio financeiro ou fiscal à reabilitação de edifícios ou ao abrigo de programas apoiados financeiramente pelo IHRU, IP o que, sem qualquer hesitação, se verifica com o IFRRU 2020, como a sua própria denominação indica, em cujos objetivos pontua a revitalização das cidades.

A criação de restrições ou condições adicionais à aplicação da taxa reduzida, v.g. a divulgação no PNAID, sempre teria de constar de diploma legislativo nos termos do disposto nos artigos 103.º, n.º 2, 112.º e 165.º, n.º 1, alínea i) da Constituição, sob pena de violação do

⁶ N.º 64/2020, de 18 de agosto.

princípio da legalidade. Contudo, não só tal restrição não consta de norma legal, como a não inclusão do IFRRU 2020 no PNAID é totalmente alheia à previsão e finalidades de reabilitação urbana tuteladas pela referida verba 2.24, pois o PNAID constitui um “*programa nacional de valorização das comunidades portuguesas que promove o investimento da diáspora, em especial no interior do país, bem como as exportações e a internacionalização das empresas nacionais através da diáspora*”, com propósitos totalmente distintos da reabilitação de imóveis que ora nos ocupa.

Não tem, desta forma, fundamento legal a exigência de um requisito de aplicação da taxa reduzida de IVA sem assento, expresso ou implícito, na verba 2.24 sob exame, ou em qualquer lei.

No que se refere ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 6 de novembro de 2021, processo n.º 0100/16.5BEPDL, a questão nele suscitada é distinta da aqui apreciada, pois:

- (a) Por um lado, respeita ao enquadramento de uma operação que não era uma empreitada de reabilitação de imóveis e, no caso vertente, estamos perante uma operação qualificada como reabilitação integral de um edifício, com obras de reconstrução com alteração e ampliação e como tal certificada pela Câmara Municipal do Porto;
- (b) Por outro lado, o mencionado aresto aprecia o segmento da verba 2.24 referente a programas apoiados financeiramente pelo IHRU, IP, quando a situação dos autos se subsume a um outro segmento da norma, relativo a “*regimes especiais de apoio financeiro ou fiscal à reabilitação de edifícios*”, que não é analisado por aquela jurisprudência.

Acresce que a argumentação desse Acórdão em nada colide com a posição sufragada por este Tribunal Arbitral.

Aponta ainda a AT que a taxa reduzida da verba 2.24 deve ser objeto de uma interpretação restritiva, compatível com o artigo 98.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho (“Diretiva IVA”) e com as alíneas 10) e 10-A do respetivo Anexo III, como preconiza o Acórdão do TJUE, de 4 de junho de 2015, no processo C-161/14 (ação por incumprimento de Estado), por não poder ser aplicada a situações fora do contexto social e o imóvel e causa não se destinam a habitação, nem a políticas sociais definidas, mas a comércio e serviços.

Contudo, a definição dos objetivos e dos serviços prestados no âmbito da política social compete aos Estados-Membros e um regime nacional que aplique a taxa reduzida a certas formas de intervenção, como as empreitadas de reabilitação, não conflita com o direito da União Europeia (v. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 6 de novembro de 2021, processo n.º 0100/16.5BEPDL).

Adicionalmente, não é de admitir uma interpretação da verba 2.24 que lhe retire o seu campo de aplicação – a reabilitação de imóveis. Esse exercício iria muito além do patamar interpretativo e equivaleria a uma interpretação ab-rogante em confronto com o princípio da legalidade. É que mesmo na perspetiva de o Estado português (o Estado legislador) estar em situação de incumprimento por aplicar uma taxa reduzida a operações de reabilitação desenquadradas de políticas sociais, esse incumprimento não pode ser oposto aos contribuintes, que estão sujeitos à legislação nacional e protegidos pelo princípio da legalidade, que abrange as taxas e os benefícios fiscais (v. artigo 103.º, n.º 2 da Constituição).

Assim, encontrando-se a taxa reduzida de IVA prevista na lei portuguesa, a eventual incompatibilidade do seu teor com o direito da União Europeia não produziria o efeito de os contribuintes não poderem prevalecer-se da lei nacional, sofrendo liquidações adicionais de imposto por erro de transposição do Estado português.

Por fim, não é curial o reenvio prejudicial a que apela a Requerente, pois respeita a questões sobre a interpretação e aplicação da verba 2.23 e a violação do princípio da proteção

da confiança que não constituem critério decisório da presente ação, encontrando-se prejudicadas pela solução dada ao caso, ao abrigo da verba 2.24.

Efetivamente, o reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça, nos termos previstos no artigo 267.º do TFUE, só se justifica quando se suscite a dúvida quanto ao sentido e alcance de alguma norma ou princípio do direito da União Europeia e que essa dúvida interpretativa seja relevante, como critério de decisão – v. Acórdão Cilfit, de 6 de outubro de 1982, processo C-283/81. Não sendo as questões referidas pertinentes para a solução concreta dada ao litígio, não se verifica a obrigação de suscitar a questão prejudicial de interpretação.

4. JUROS COMPENSATÓRIOS

Os juros compensatórios são acessórios à dívida de imposto e 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 não verifica na situação vertente, atendendo a que as liquidações de IVA controvertidas são anuladas por erro nos pressupostos. Assim, as liquidações destes juros vão igualmente anuladas.

5. INDEMNIZAÇÃO POR GARANTIA INDEVIDA

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).

A Requerente peticiona a condenação da AT ao pagamento de uma indemnização por prestação de garantia indevida que depende do vencimento da ação (ou da proporção do mesmo), nos termos do disposto no artigo 53.º, n.º 1, da LGT. No entanto, apesar de ter obtido ganho de causa, no quadro da ação impugnatória, a indemnização por prestação de garantia indevida só está 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). Na situação vertente não é esse o caso, pois a garantia prestada pela Requerente reveste a forma de hipoteca de imóveis, que não consubstancia garantia bancária ou equivalente e não é passível de gerar a obrigação indemnizatória.

Neste sentido, a respeito de uma situação similar, também relativa a hipoteca, declara a jurisprudência constante do Supremo Tribunal Administrativo a inaplicabilidade do regime indemnizatório previsto no artigo 53.º da LGT (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 aumentar 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 resarcimento 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 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.”

Isto, sem prejuízo de neste aresto se admitir “*a possibilidade de o pedido indemnizatório ser efectuado em processo autónomo onde se possam averiguar com mais acuidade os danos que o interessado possa ter sofrido.*”

Tendo em consideração o que antecede, julga-se improcedente o pedido indemnizatório relativo à garantia por falta de verificação do pressuposto da prestação, pela Requerente, de uma garantia bancária ou equivalente.

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, nomeadamente

a da aplicabilidade da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA à situação vertente e a violação do princípio da segurança jurídica na vertente de proteção da confiança (violação do artigo 2.º da Constituição).

VI. DECISÃO

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

- a) Julgar a ação procedente e anular as liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios referentes ao 1.º, 2.º e 3.º trimestres de 2023, no valor global de € 109 791,92;
- b) Julgar improcedente o pedido acessório de indemnização por prestação indevida de garantia.

Tudo com as legais consequências.

VII. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de **€ 109 791,92** (cento e nove mil setecentos e noventa e um euros e noventa e dois 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* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

VIII. TAXA DE ARBITRAGEM

Custas no montante de **€ 3 060,00** (três mil e sessenta euros), a suportar pela Requerida em razão do decaimento integral, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT e com o

disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, do RJAT e 4.º do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 3 de fevereiro de 2026

Os árbitros,

Alexandra Coelho Martins, relatora

José Joaquim Monteiro Sampaio e Nora

José Luís Ferreira