

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º:672/2025-T

Tema: Código do IVA. A taxa de IVA nas prestações de serviços de reabilitação urbana. Verba 2.23 da Lista Anexa ao CIVA. A alteração legislativa operada por via da entrada em vigor da Lei n.º. 56/2023, de 6 de outubro. Regime transitório previsto no art.º. 50.º. daquela lei.

SUMÁRIO:

1. A Verba 2.23 da Lista Anexa ao Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, prevê a aplicação de uma taxa reduzida de imposto (6%), para determinadas situações ali descritas.
2. Era a seguinte a redação da Verba 2.23, aprovada pela Lei n.º 64.º-A/2008, de 31 de dezembro:
“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”.
3. É a seguinte a redação atualmente em vigor, dada pela Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro (“Pacote Mais Habitação”):
“2.23 - As empreitadas de reabilitação de edifícios e as empreitadas de construção ou reabilitação de equipamentos de utilização coletiva de natureza pública, 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 realizadas no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional”.
4. A verba 2.23 do Código do IVA, deixa de incluir todas as empreitadas de reabilitação urbana, restringindo-se apenas às empreitadas de reabilitação de edifícios e de construção ou reabilitação de equipamentos de utilização coletiva de natureza pública, ou seja, deixa de se aplicar à designada “construção nova”.

5. O n.º 9 do artigo 50.º da Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro estabeleceu um regime transitório, determinando que a redação conferida por aquela nova Lei à verba 2.23 não é aplicável aos seguintes casos:

a) Pedidos de licenciamento, de comunicação prévia ou pedido de informação prévia respeitantes a operações urbanísticas submetidos junto da câmara municipal territorialmente competente antes da data da entrada em vigor da presente lei;

b) Pedidos de licenciamento ou de comunicação prévia submetidas junto da câmara municipal territorialmente competente após a entrada em vigor da presente lei, desde que submetidas ao abrigo de uma informação prévia favorável em vigor.

6. Esta alínea b) não pode ser lida, como se a seguir a “...desde que submetidas ao abrigo de uma informação prévia favorável em vigor.” Estivesse escrito “...desde que submetidas ao abrigo de uma informação prévia favorável em vigor ou de um loteamento.

7. O legislador não incluiu a expressão “loteamento” no regime transitório previsto nas alíneas b) do n.º 9 do artigo 50.º da Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro, pelo que aos pedidos de licenciamento submetidos após a entrada em vigor da lei “nova” não se aplica a lei anterior, no caso dos mesmos serem apresentados ao abrigo de loteamento anterior a essa data.

8. A inclusão da expressão “loteamentos” no texto da lei, constitui inadmissível interpretação extensiva, que ultrapassa claramente o que o legislador pretendeu dizer e não tem o mínimo reflexo na letra da lei, nem sequer no seu espírito.

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. Em 14 de julho de 2025, **A..., LDA.**, sociedade por quotas, com o número único de matrícula e de identificação fiscal..., com sede na Rua ..., n.º..., ..., ...-... Lisboa, veio, nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, na alínea a) do n.º 2 do artigo 5.º, no n.º 1 do artigo 6.º e na alínea a) do n.º 1 e do 2 do artigo 10.º, todos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária), requerer a constituição de Tribunal Arbitral, na sequência da formação da presunção de indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada pela Requerente, junto da Autoridade Tributária e Aduaneira, em 11.02.2025, com vista à anulação parcial do ato de autoliquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”), relativo ao período de

2024/12T, decorrente da Declaração Periódica de IVA n.º ..., no montante de € 2.946,35 (dois mil novecentos e quarenta e seis euros e trinta e cinco cêntimos).

2. A Requerente é representada, no âmbito dos presentes autos, pelas suas mandatárias, a Dr.ª. ... e a Dr.ª. ..., e a Requerida, a Autoridade Tributária e Aduaneira é representada pelo jurista Dr.º.

3. Verificada a regularidade formal do pedido apresentado, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º do RJAT, foi o signatário designado pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, e aceitou o cargo, no prazo legalmente estipulado, não se tendo as partes oposto a tal nomeação.

4. O presente Tribunal foi constituído no dia 19 de setembro de 2025, na sede do CAAD, sita na Av. Duque de Loulé, n.º 72 A, em Lisboa, conforme comunicação de constituição do Tribunal Arbitral Singular que se encontra junta aos presentes autos.

5. Nesse mesmo dia 19 de setembro de 2025, o Tribunal notificou, por despacho, o dirigente máximo do serviço da Autoridade Tributária e Aduaneira para apresentar Resposta, juntar o processo administrativo, e caso o pretenda, solicitar produção de prova adicional, nos termos do disposto no artigo 17.º do RJAT.

6. Em 22 de outubro, a Requerida apresentou a sua Resposta, tendo igualmente procedido à junção do processo administrativo.

7. Em 11 de novembro de 2025 o Tribunal lavrou o seguinte Despacho:

“O presente processo encontra-se em fase de agendamento da reunião a que se refere o art.º 18.º do RJAT.

Da análise que se faz do processo, determina-se o seguinte:

1. *Não existindo necessidade de produção de prova adicional, para além daquela que documentalmente já se encontra incorporada nos autos, reunindo o processo todos os elementos necessários para prolação da decisão, por razões de economia e celeridade processual, da proibição da prática de atos inúteis, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal na condução do processo, da simplificação e informalidade processuais (artigos 19.º, n.º 2 e 29.º, n.º. 2 do RJAT) o Tribunal entende ser de dispensar a realização da reunião a que se refere o art.º 18 do RJAT, sendo igualmente de dispensar a apresentação de alegações.*

2. A decisão final será proferida até ao termo do prazo fixado no art.º 21.º, n.º. 1 do RJAT, solicitando-se às Partes o envio das suas peças processuais em formato word.

3. Deverá a Requerente, até à data da prolação da decisão arbitral, proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do n.º 3 do art.º 4 do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, e comunicar o mesmo pagamento ao CAAD.

II - A POSIÇÃO DAS PARTES

I). A POSIÇÃO DA REQUERENTE

1. A Requerente apresenta o seu PPA, solicitando que o mesmo deve ser dado como totalmente procedente e, em consequência, deverá:

a) ser anulada a decisão de indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada contra o ato de autoliquidação de IVA, constante da Declaração Periódica de IVA n.º ..., relativa ao período de 2024/12T e, bem assim, ser anulado parcialmente o referido ato de autoliquidação (na parte que excede os 6% de IVA que deveriam ser aplicáveis), por enfermar de manifesta ilegalidade, nos termos da alínea a) do artigo 99.º do CPPT, aplicável por força do artigo 29.º do RJAT;

b) ser ordenado o reembolso do montante indevidamente pago pela Requerente, a título de IVA, acrescido de juros indemnizatórios devidos desde a data da apresentação da reclamação graciosa, até à sua integral devolução, à taxa máxima legal em vigor, tudo com as demais consequências legais.

2. A Requerente dedica-se à atividade de compra e venda de bens imobiliários, arrendamento de bens imobiliários e outras atividades de consultoria para os negócios e a gestão, e encontra-se atualmente na fase de início de obras de construção no âmbito do desenvolvimento de um projeto urbanístico de grandes dimensões no Barreiro.

3. O projeto em apreço - doravante abreviadamente designado por “H...” -, envolve a construção / edificação de um empreendimento na zona ribeirinha do Barreiro, o qual assume grande relevância a nível municipal e intermunicipal.

4. A Requerente faz parte de um grupo de sociedades as quais são comumente detidas maioritariamente pela B... LDA. (NIF...) doravante “B...”, nomeadamente (cf. certidões permanentes que se juntam como Documento 3):

– C..., LDA. (NIF...);

–D..., LDA. (NIF ...);

–E..., LDA. (NIF...);

–F..., LDA. (NIF...);

– G...LDA. (NIF...)

5. Assim, o H... é detido pela B... e, por sua vez, as referidas sociedades (incluindo a Requerente) são proprietárias dos lotes objeto do Projeto H... desde 2020 (Cfr. certidões do registo predial – Docº. 4).

6. As operações urbanísticas a desenvolver no âmbito da totalidade do Projeto H..., encontram-se localizadas na Área de Reabilitação Urbana (ARU) do Concelho do Barreiro (Vd. Docº.s 8 e 9), e “correspondem a uma Operação de Reabilitação Urbana Simples, obedecendo na apreciação e aprovação dos respetivos pedidos de licenciamentos (obras de urbanização e construção) aos requisitos previstos no Regime Jurídico da Reabilitação Urbana (RJRU) aprovado pelo DL n.º 307/2009, de 23 de outubro, na sua atual redação, sendo que, as referidas obras se enquadram, no conceito de Reabilitação Urbana, considerando os termos definidos no artigo 2.º, alínea j do citado diploma” (Cfr. certificação da Câmara Municipal do Barreiro – Docº. 10).

7. Na sequência de um pedido de informação vinculativa apresentado, embora não pela Requerente, junto da Autoridade Tributária, acerca do enquadramento da operação para efeitos da possibilidade de aplicação da taxa reduzida de IVA, por enquadramento na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, a Autoridade Tributária, dotada de toda a informação material e formal relevante para a tomada de decisão, entendeu que é aplicável à empreitada de construção do Projeto H..., a taxa reduzida de IVA de 6%, porquanto o Projeto acima descrito:

a) se integra numa área de reabilitação urbana; e

b) consubstancia uma operação de reabilitação urbana.

Contudo, em 7.10.2023, entrou em vigor a Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro, publicada no Diário da República, 1.ª Série, n.º 194 – comumente denominada “Pacote Mais Habitação” – que aprovou alterações substanciais precisamente ao nível da aplicação da taxa reduzida de IVA, por enquadramento na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA.

9. No entender da Requerente, a referida alteração da redação daquela verba prevê que a taxa reduzida de IVA passa a abranger (apenas) as empreitadas de reabilitação de edifícios e de construção ou reabilitação de equipamentos de utilização coletiva de natureza pública, quando digam respeito a imóveis localizados em ARU ou que integrem operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional.

10. Assim, a redação atual da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA diverge da anterior, na medida em que cobre apenas as operações de reabilitação do edificado, sendo (alegadamente) irrelevante se se trata de uma “operação de reabilitação urbana” aprovada nos termos do Decreto-Lei n.º 307/99, de 23 de outubro, diploma que aprova o Regime Jurídico da Reabilitação Urbana (“RJRU”) – ou seja, não abrange as operações que envolvam a edificação de prédios novos.

11. A Requerente refere em seguida que o n.º 9 do artigo 50.º da Lei do Pacote Mais Habitação prevê uma exceção à aplicação imediata da referida Lei - a qual veio a ser clarificada pela Autoridade Tributária, através do seu Ofício-Circulado n.º 25003, de 30 de outubro -, permitindo que, em determinadas situações, se possa aplicar a redação anteriormente em vigor.

12. Em 21.08.2024, a B..., que não a aqui Requerente, apresentou um pedido de informação vinculativa urgente solicitando à Direção de Serviços do IVA que se pronunciasse sobre o enquadramento fiscal aplicável, em sede de IVA, ao loteamento referente ao Projeto H..., em concreto, se a sua situação é enquadrável no regime transitório relativo à aplicação da redação da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA anterior à entrada em vigor do Pacote Mais Habitação (cf. Pedido de Informação Vinculativa e respetiva documentação anexa ao mesmo que se junta como Documento 12).

13. Refira-se que, antes da apresentação do pedido de informação vinculativa urgente, a Requerente solicitou uma certidão à Câmara Municipal do Barreiro de forma a comprovar a inserção de todo o Projeto H... em zona de ARU e a qualificação das obras a ser efetuadas, o que foi novamente confirmado por aquela instituição (Vd. Docº. 13).

14. Através do Ofício n.º ..., de 2910.2024, a B... foi notificada do despacho exarado pela Exma. Senhora Diretora de Serviços do IVA (por subdelegação de poderes) que, em análise do pedido de informação vinculativa, concluiu que:

“A redação atual da citada verba apenas contempla as empreitadas relativas à reabilitação de edifícios, e na condição de estes se situarem numa Área de Reabilitação Urbana delimitada nos termos legais. (...)”, sendo que “[a] descrição feita pela Requerente permite verificar que a operação em causa no pedido, embora relativa a imóveis localizados numa Área de Reabilitação Urbana, se traduz na construção de novos edifícios e não na reabilitação de edifícios previamente existentes. Assim, não sendo aplicável a norma transitória acima analisada, conclui-se, à luz da legislação atualmente em vigor, que a taxa reduzida de imposto não é aplicável ao contrato de empreitada para execução do Projeto H..., por falta de enquadramento na verba 2.23 da lista I anexa ao Código do IVA” (cf. os pontos 45 e 46 da decisão que se junta como Docº. 14).

15. Entretanto, a Requerente refere que dessa decisão, a B... apresentou em 28.11.2024 recurso hierárquico (Cfr. Docº. 15), o qual veio a ser indeferido (Cfr. Docº. 20), tendo ainda sido apresentada

uma ação administrativa que corre termos no Tribunal Tributário de Lisboa (Cfr. Docº. 21), com vista à anulação do Despacho exarado sobre esse pedido de informação vinculativa.

16. Assim, perante a continuidade da execução do citado projeto urbanístico, em 12.12.2024, foi celebrado novo contrato de empreitada com a entidade I..., S.A. para a construção faseada do Lote 9 (Cfr. Docº. 16) e em cumprimento do referido contrato de empreitada, foi emitida a fatura n.º 5594/2024, de 13.12.2024, no montante de € 12.810,20 (Cfr. Docº. 17).

17. A Requerente, aquando da entrega da declaração periódica do IVA, referente ao período de 2024/12T, fez a autoliquidação do IVA à taxa de 23%, o qual ascendeu ao montante de € 2.946,35 (Cfr. Docº. 2), que conduziu à emissão da guia para pagamento do IVA autoliquidado, tendo a Requerente procedido ao pagamento do referido montante de € 2.946,35 (Cfr. Docº.s 18 e 19).

18. Contudo, por entender que a autoliquidação do IVA nos termos em que foi efetuada não se afigurava correta, a Requerente apresentou, em 11.02.2025, uma reclamação graciosa com vista à anulação parcial do ato de autoliquidação de IVA, relativo ao período de 2024/12T, decorrente da Declaração Periódica de IVA n.º ... (Cfr. Docº. 1) - à qual, até ao momento, não obteve qualquer resposta, o que conduziu à formação do indeferimento tácito, que levou à apresentação deste PPA.

19. Ora, quanto à matéria de Direito, a Requerente considera que a questão em análise prende-se com a aplicação temporal da Lei do Pacote Mais Habitação, em concreto, da aplicação à situação em análise da norma transitória, prevista no n.º 9 do artigo 50.º da Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro, verificando-se divergência absoluta com a AT sobre a natureza jurídica da operação de “loteamento” e talvez mais sobre os seus efeitos – o que, naturalmente, leva a uma conclusão diametralmente oposta.

20. A AT entende que “...a operação em causa no pedido, embora relativa a imóveis localizados numa Área de Reabilitação Urbana, se traduz na construção de novos edifícios e não na reabilitação de edifícios previamente existentes. Assim, não sendo aplicável a norma transitória acima analisada, conclui-se, à luz da legislação atualmente em vigor, que a taxa reduzida de imposto não é aplicável ao contrato de empreitada para execução do Projeto H..., por falta de enquadramento na verba 2.23 da lista I anexa ao Código do IVA” (cf. os pontos 45 e 46 da decisão junta como Documento 14, sublinhado da Requerente).

21. Por seu turno, a B... (e também a Requerente) entende, que, não obstante o Legislador não tenha incluído a expressão “loteamento” no regime transitório previsto no n.º 9 do artigo 50.º da Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro, deverá entender-se que as licenças de construção (ou comunicações prévias) apresentadas para uma área abrangida por um loteamento têm de ser obrigatoriamente abrangidas pelo referido regime transitório.

22. Assim, é entendimento da Requerente que todas as obras realizadas no âmbito do projeto H... – incluindo as realizadas após a entrada em vigor da Lei do Pacote Mais Habitação – preenchem todos os requisitos para a aplicação da taxa reduzida de IVA, uma vez que, no caso em concreto, deve ser aplicável a redação anterior da Verba 2.23 do Anexo I do Código do IVA. Senão vejamos:

23. Face à comparação entre as duas redações das Verba 2.23 da Lista Anexa ao CIVA, a Requerente conclui que:

“A verba 2.23 do Código do IVA, deixa de incluir todas as empreitadas de reabilitação urbana, restringindo-se apenas às empreitadas de reabilitação de edifícios e de construção ou reabilitação de equipamentos de utilização coletiva de natureza pública, ou seja, para o que aqui nos ocupa, deixa de se aplicar à designada “construção nova”.”

24. No entanto, o n.º 9 do artigo 50.º da Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro estabeleceu um regime transitório, determinando que a redação conferida por aquela nova Lei à verba 2.23 não é aplicável aos seguintes casos:

“a) Pedidos de licenciamento, de comunicação prévia ou pedido de informação prévia respeitantes a operações urbanísticas submetidos junto da câmara municipal territorialmente competente antes da data da entrada em vigor da presente lei;

b) Pedidos de licenciamento ou de comunicação prévia submetidas junto da câmara municipal territorialmente competente após a entrada em vigor da presente lei, desde que submetidas ao abrigo de uma informação prévia favorável em vigor.

25. Ou seja, resume a Requerente, a norma transitória do artigo 50.º do Pacote Mais Habitação refere especificamente as situações que envolvam:

(i) pedidos de licenciamento, comunicação prévia e pedidos de informação prévia submetidos antes da entrada em vigor da nova lei, ou seja, 7 de outubro de 2023, ou

(ii) pedidos de licenciamento e comunicação prévia submetidos após 7 de outubro de 2023, desde que submetidos ao abrigo de uma informação prévia favorável em vigor.

26. Para de seguida ela própria concluir que:

“Ora, no caso concreto, não obstante a Requerente detenha um alvará de loteamento - i.e., um pedido de licenciamento - anterior à entrada em vigor da nova lei, a realidade é que a construção de cada bloco de edifícios implica um novo procedimento / licenciamento, razão pela qual não é enquadrável na alínea a) do n.º 9 do artigo 50.º da Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro.”

27. E continua:

“Contudo, ao contrário da posição assumida pela Direção de Finanças do IVA, no PIV submetido pela B...- onde se defendeu que “(...) a redação da norma transitória, prevista no artigo 50, n.º 9 da Lei n.º

56/2023, de 06 de outubro, é taxativa, não contemplando o licenciamento do loteamento” (cf. o ponto 43 da decisão junta como Documento 14) -, a Requerente entende que todos os pedidos de licenciamento ou de comunicação prévia submetidos ao abrigo de uma licença de loteamento, devem ser enquadrados na alínea b) do n.º 9 do artigo 50.º da Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro.”

28. É a posição defendida no Parecer junto aos autos, segundo o qual, embora:

“... as disposições transitórias da Lei n.º 53/2023 apenas se refiram às empreitadas de reabilitação urbana cuja realização ocorra total ou parcialmente após a entrada em vigor da nova Lei, desde que o pedido de licenciamento, embora apresentado em momento posterior à entrada em vigor da nova Lei, desde que submetidos ao abrigo de uma informação prévia favorável em vigor, esta disposição, embora não verbalize expressamente a operação urbanística “Loteamento”...”,

29. Leva aquele Parecer a concluir que a disposição em causa:

“... terá de ser interpretada no sentido de abranger igualmente a situação da licença (ou comunicação prévia) de construção apresentada para uma área abrangido ao abrigo de uma licença de loteamento (ainda para mais sendo este reconhecido como operação de reabilitação urbana), sob pena de a norma padecer de uma incongruência insanável, por proteger expetativas (direitos) “menores” e deixar de fora expetativas (direitos) com um maior grau de consolidação”.

30. Prossegue o identificado Parecer no sentido de aproximar a informação prévia à licença de loteamento, quando afirma que:

“quer a licença de loteamento quer uma informação prévia correspondem a atos que definem, de forma antecipada, as condições de realização de uma operação subsequente - no que aqui interessa, das obras de edificação -, sendo, porém, a posição jurídica que decorre daquele primeiro ato [licenciamento] mais forte e estável, juridicamente do que a que decorre de uma informação prévia favorável” (cf. citado Documento 22, pág. 13),”

31. Para de seguida concluir:

““(…) se o legislador salvaguarda, nas disposições transitórias da Lei n.º 53/2023 [leia-se, Lei n.º 56/2023], relativas à Verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, as empreitadas relativas à construção de edifícios novos cujo pedido, embora apresentado depois da entrada em vigor dessa lei, seja submetido ao abrigo de uma informação prévia favorável em vigor, terá de se concluir, por maioria de razão, que também ficam salvaguardadas as empreitadas de construção de edifícios novos submetidos ao abrigo de uma licença de loteamento, o qual (loteamento com as respetivas obras de urbanização e construções), além do mais, foi expressamente reconhecido como reabilitação urbana para estes precisos efeitos.

É claro que, neste caso, o legislador disse menos do que queria dizer: se salvaguarda uma posição jurídica menos “forte” (a decorrente de uma informação prévia), então terá de se concluir que salvaguardou, igualmente, a posição jurídica mais forte (decorrente da licença de loteamento).”

32. Por outro lado, pondera-se igualmente o facto de o pedido de informação prévia poder ser feito para um loteamento, esclarecendo, assim, que este procedimento administrativo é anterior ao loteamento, pelo que ao deter um alvará de loteamento, verifica-se que a Requerente está numa fase posterior (e, por isso, “mais forte”) do procedimento urbanístico (vs. o momento do pedido de informação prévia), pelo que os seus direitos (já constituídos por força do loteamento) têm, necessariamente, de ser atendidos no caso concreto, para todos os efeitos legais (designadamente ao nível da taxa do IVA a aplicar).

33. Tudo o que permite à Requerente concluir do seguinte modo:

“Após a análise (urbanística) da questão concreta, é entendimento da Requerente que, não obstante o legislador não tenha, expressamente, previsto o loteamento na alínea b) do n.º 9 do artigo 50.º da Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro, a realidade é que a norma deverá ser interpretada da seguinte forma:

“b) Pedidos de licenciamento ou de comunicação prévia submetidas junto da câmara municipal territorialmente competente após a entrada em vigor da presente lei, desde que submetidas ao abrigo de uma informação prévia favorável ou de uma licença de loteamento em vigor.”

34. “Qualquer outra interpretação será admitir que um “direito menor” (informação prévia favorável, de vigência limitada) possa prevalecer sobre um “direito maior” (loteamento, sem prazo de vigência) – o que não pode admitir-se, por uma questão de coerência do sistema fiscal e urbanístico.”

35. Para daqui concluir que:

“...esta discriminação / distinção não é aceitável à luz do ordenamento jurídico urbanístico, pelo que a interpretação a efetuar do mesmo pela Autoridade Tributária (in casu, pela Direção de Serviços do IVA) - que faz uma análise da letra da lei - não é admissível, sob pena de tratar de forma distinta situações similares, em clara violação do princípio da igualdade a que alude o artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa”

36. Finalmente:

“Em face do exposto, terá forçosamente de se concluir que o loteamento deve estar incluído no regime transitório previsto na alínea b) do n.º 9 do artigo 50.º da Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro e, nessa medida, **não será aplicável a nova redação da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA a todos os pedidos de licenciamento ou de comunicação prévia submetidos junto da câmara municipal territorialmente competente após a entrada em vigor da referida lei, quando os mesmos tenham por base / sejam submetidos ao abrigo de uma licença de loteamento** (desde que cumpridos os demais requisitos).”

37. Pelo que:

“...constata-se que a interpretação e entendimento efetuado pela Autoridade Tributária no pedido de informação vinculativa com o n.º 23530, submetido em 22.07.2022, emitido para uma das sociedades do grupo económico da Requerente do âmbito do Projeto H..., terá, necessariamente, de ser aplicado à Requerente no caso em análise.”

38. Por seu turno, a Requerente também defende que estão preenchidas as condições para a aplicação da taxa reduzida de IVA de 6%, por referência às respetivas empreitadas de construção em curso, nos termos da redação anterior da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, por estarmos perante a realização de obras de reabilitação efetuadas na modalidade de empreitada, referente a uma reabilitação urbana e sendo a mesma realizada em imóveis ou em espaços públicos localizados em áreas de reabilitação urbana delimitadas nos termos legais, aqui se incluindo a construção nova.

39. Estando tudo devidamente documentado e certificado e jurisprudencialmente apoiado.

40. Solicita também o reembolso dos montantes de imposto indevidamente pagos e o direito a juros indemnizatórios.

41. Conclui, assim, a Requerente que o presente pedido de pronúncia Arbitral deve ser julgado totalmente procedente com as seguintes consequências:

- a) ser anulada a decisão de indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada contra o ato de autoliquidação de IVA, constante da Declaração Periódica de IVA n.º ... supra identificado, relativo ao período de 2024/12T e, bem assim, ser anulado parcialmente o referido ato de autoliquidação (na parte que excede os 6% de IVA que deveriam ser aplicáveis), por enfermar de manifesta ilegalidade, nos termos da alínea a) do artigo 99.º do CPPT, aplicável por força do artigo 29.º do RJAT;
- b) ser ordenado o reembolso do montante indevidamente pago pela Requerente, a título de IVA, acrescido de juros indemnizatórios devidos desde a data da apresentação da reclamação graciosa, até à sua integral devolução, à taxa máxima legal em vigor, tudo com as demais consequências legais.

II). A POSIÇÃO DA REQUERIDA

1. A Requerida, na sua Resposta, depois de elencar os factos que considera relevantes, apresenta a sua defesa, primeiramente por exceção, invocando a incompetência material do Tribunal Arbitral para condenação da AT no concreto reembolso dos montantes peticionados pela Requerente.

2. Invocando que:

“... não só o processo arbitral não é o meio próprio para que um direito em matéria tributária seja reconhecido, como a quantia exata a reembolsar, decorrente de uma eventual procedência do pedido, não pode ser determinada neste momento, no presente processo arbitral; é que este reembolso só deve

ser quantificado pela AT, nos termos do artigo 100.º da LGT, em sede de execução do julgado aquando da anulação parcial da autoliquidação de IVA.”

3. Se isso acontecer, o Tribunal, entende a Requerida, está a exceder as suas competências, já que no âmbito das mesmas, não se inclui a apreciação do pedido de reconhecimento do direito formulado pela Requerente, na parte em que apura e peticiona no PPA o reembolso das quantias por si indicadas a final.

4. Invoca a favor deste seu entendimento diversas decisões arbitrais, e mesmo do Tribunal Central Administrativo Sul (Acórdão proferido no Proc.º. nº. 09286/16 de 20.04.2016), constando deste último que:

“«8. Quando é unicamente impugnado o valor das correções à matéria coletável, a utilidade económica do pedido, e por consequência, o valor da causa, não equivale ao montante de imposto que o impugnado poderá hipoteticamente deixar de pagar com a procedência da impugnação, porque tal montante apenas representa uma utilidade económica futura e hipotética, dado que a posterior utilização, para efeitos fiscais, dos montantes corrigidos está dependente da produção de factos e circunstâncias contingentes, imprevisíveis e incertas por natureza.

5. A utilidade económica imediata, neste caso, corresponde ao valor das correções impugnadas, o qual passa a integrar imediatamente a esfera de direitos do contribuinte se este obtiver ganho de causa, sendo este o valor da causa.»”.

6. Defendendo-se por impugnação, a Requerida entende que, no caso concreto, não estão preenchimento os requisitos para a aplicação do regime transitório previsto no n.º 9 do artigo 50.º da Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro, e, consequentemente, não estão preenchimento os requisitos para a aplicação da Verba 2.23 da Lista I Anexa ao Código do IVA na redação anterior à aprovação da 56/2023, de 6 de outubro (nem posterior, como veremos adiante).

7. Melhor caracterizando os factos relevantes, a Requerida remeta para a celebração de um contrato de empreitada, em 2024-12-12, «com a entidade I..., S.A. para a construção faseada do Lote 9» (cfr. artigo 41.º do ppa), no âmbito do qual aquela sociedade terá emitido, no dia seguinte (2024-12-13), a fatura n.º 5594/2024, datada de 2024-12-13, no montante de € 12.810,20, com a descrição:

«Trabalhos Executados na V/Obra: "... - Fase 1"

Auto de Medição nº 1 1,00

Trabalhos Preparatórios e Limpeza do Terreno

Dezembro 2024» (cfr. artigo 42.º do ppa e documento 17 junto);

8. Enquadrando as questões aqui abordada no contexto dos pedidos de Informação Vinculativa entregues (nomeadamente o nº. 26995, que deu origem a um processo de Recurso Hierárquico, indeferido, bem como do PIV nº. 23530) a Requerida discorre sobre o contexto em que a questão da

diferenciação de taxas surge no âmbito da legislação comunitária sobre a matéria, no que à divisão de poderes legislativos com os Estados Membros diz respeito.

9. Na sequência da apresentação do referenciado PIV n.º 23530, a Requerida contesta em absoluto a conclusão tirada pela Requerente, que da resposta a tal pedido resultaria que a AT terá entendido que é aplicável à empreitada de construção do Projeto H..., a taxa reduzida de IVA de 6%, já que a informação vinculativa prestada perde validade, entre outras situações, quando as normas jurídicas que serviram de base à qualificação tributária dos factos vierem, entretanto, a ser alteradas (como foi o caso).

10. Deste modo, conclui a entidade Requerida que, tendo-se verificado a alteração legislativa promovida pela Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro, a informação vinculativa n.º 23530 caducou.

11. Quanto à decisão proferida na Informação Vinculativa n.º 26995, solicitada pela sociedade B..., Lda., a entidade Requerida entende que a mesma se mostra em conformidade com as citadas instruções administrativas e o disposto na lei, não se vislumbrando a existência de qualquer erro na interpretação das normas jurídicas em causa.

12. Por outro lado, entende a Requerida que as obras em análise também não reúnem os requisitos previstos na alínea b) do n.º 9, do artigo 50.º da Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro, para a aplicação do referido regime transitório.

13. Isto porque, a Requerente não demonstra – como sempre lhe competiria nos termos do n.º 1 do artigo 74.º da LGT – nem sequer alega, em rigor, a existência, no que se refere à obra a que respeita a fatura que originou o ato de autoliquidação de imposto, de «Pedidos de licenciamento ou de comunicação prévia submetidas junto da câmara municipal territorialmente competente após a entrada em vigor da presente lei, desde que submetidas ao abrigo de uma informação prévia favorável em vigor».

14. Isto quando – afirma a Requerida na sua Resposta - é a própria Requerente que admite que pese embora o Projeto “H...” detenha um alvará de loteamento anterior à entrada em vigor da presente lei, a construção de cada um dos lotes depende de posterior emissão da competente licença de construção.

15. Por seu turno, não sendo, no seu entender admissível, de acordo que o que se expôs, a argumentação de que «(...) que todos os pedidos de licenciamento ou de comunicação prévia submetidos ao abrigo de uma licença de loteamento, devem ser enquadrados na alínea b) do n.º 9 do artigo 50.º da Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro» e que a referida norma deve ser interpretada como prevendo uma informação prévia favorável ou «(...) uma licença de loteamento em vigor».

16. E isto acontece “Porque o legislador assim não o quis.”, remata a entidade Requerida.

17. Esclarece mais adiante a Requerida que, na fundamentação apresentada pela AT, vertida nas respostas aos pedidos de Informação Vinculativa, aquela entidade não se limitou a dizer –

contrariamente ao que afirma a Requerente -, que as operações em causa se traduziriam na construção de novos edifícios e não na reabilitação de edifícios previamente existentes.

18. Disse mais:

“Antes justificou, especificadamente, os fundamentos para a não aplicação do regime do n.º 9 do artigo 50.º da Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro, ao enquadramento de facto em análise.”

19. Sendo este o tema central em causa no presente processos a Requerida entende que:

“É, pois, insofismável que o legislador excluiu expressamente o licenciamento do loteamento dos atos enumerados na norma transitória.”, já que se fosse essa a intenção do legislador tê-lo-ia feito constar expressamente do texto da lei – o que não fez, acrescenta.

20. A Requerida critica a interpretação que a Requerente faz do texto da lei, por a considerar ultra literal e sem o mínimo de respaldo no elemento gramatical e no pensamento legislativo.

21. Para de seguida analisar em termos comparativos os efeitos de uma informação prévia favorável, dos efeitos de uma operação de loteamento, o que faz do seguinte modo:

“Sempre se diga que uma informação prévia favorável vincula as entidades competentes na decisão sobre um eventual pedido de licenciamento e no controlo sucessivo de operações urbanísticas sujeitas a comunicação prévia (cfr. artigo 17.º, n.º 1 do Regime jurídico da urbanização e edificação – RJUE, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 555/99, de 16 de dezembro);”

22. Continuando:

“E permite a obtenção de informação sobre a viabilidade de realização de determinada operação urbanística, respetivos condicionamentos legais ou regulamentares, nomeadamente relativos a infraestruturas, servidões administrativas, restrições de utilidade pública, índices urbanísticos, cércos (altura das fachadas), afastamentos, alterações de uso e demais condicionantes aplicáveis à realização da obra (cfr. artigo 14.º, n.º 1 do RJUE);”

23. E ainda que:

“Enquanto que uma operação de loteamento tem por objeto ou por efeito a constituição de um ou mais lotes destinados, imediata ou subsequentemente, à edificação urbana e que resulte da divisão de um ou vários prédios ou do seu parcelamento.”

24. Para concluir do seguinte modo:

“As obras em análise não reúnem os requisitos previstos na alínea b) do n.º 9 do artigo 50.º da Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro, para a aplicação do referido regime transitório, atenta a inexistência de «Pedidos de licenciamento ou de comunicação prévia submetidas junto da câmara municipal territorialmente competente após a entrada em vigor da presente lei, desde que submetidas ao abrigo de uma informação prévia favorável em vigor»”

25. Ora, não se aplicando o regime transitório à situação dos autos, tal conduz à aplicação da nova redação da Verba 2.23 da Lista I Anexa ao CIVA, a qual determina que a taxa reduzida de imposto, prevista no artigo 18.º, n.º 1, alínea a) do mesmo código, apenas é aplicável às "empreitadas de reabilitação de edifícios e as empreitadas de construção ou reabilitação de equipamentos de utilização coletiva de natureza pública, 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 realizadas no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional.", assim de restringido a aplicação desta taxa aos caso de reabilitação urbana, **não permitindo a sua extensão aos casos de construção de edifícios novos.**

26. Dando conta de uma nova alteração provocada pela entrada em vigor da nova redação desta Verba da Lista I Anexa ao CIVA, a Requerida, constata que "... as operações agora abrangidas deixam de estar sujeitas à existência de uma "operação de reabilitação urbana" aprovada nos termos do Decreto-Lei n.º 307/99, de 23 de outubro, que consagra o Regime Jurídico da Reabilitação Urbana (RJRU)."

27. Ou seja:

"...com a nova redação, o benefício fiscal de redução de taxa passa a restringir-se a empreitadas de reabilitação de edifícios, deixando de fazer referência a empreitadas de reabilitação urbana, como sucedia no regime anterior."

28. Para concluir quanto a este aspeto que:

"A escolha dos casos abrangidos pelo regime transitório afigura-se consentânea com a intenção deliberada do legislador de excluir do âmbito de aplicação da verba 2.23 e, por conseguinte, da taxa reduzida de IVA, a construção nova e a demolição para reconstrução, restringindo o seu campo de ação a edifícios preexistentes."

29. A Requerida continua argumentando que, face a este contexto, a Requerente não demonstra, como lhe competiria, que a obra a que respeita a fatura que originou o ato de autoliquidação de imposto («obras de construção», a «construção / edificação de um empreendimento na zona ribeirinha do Barreiro») está inserida na empreitada de reabilitação de edifícios, o que não é o caso, porquanto o projeto em causa envolve a construção/edificação de um empreendimento na zona ribeirinha do Barreiro, numa zona onde não existiam quaisquer edificações, as empreitadas consistem na construção de edifícios novos e não na reabilitação de edifícios previamente existentes - facto que não se encontra controvertido.

30. Ora, tal realidade afasta, igualmente, esta operação do âmbito de aplicação da Verba 2.23 da Lista I Anexa ao CIVA, e consequentemente do benefício de redução de taxa.

31. A Requerida, a final, coloca ainda a hipótese, que não concede, de se aplicar ao caso dos autos o regime transitório acima referenciado.

32. Mas, mesmo que assim fosse, entende que também não estariam preenchidos dos requisitos para a aplicação da reduzida de IVA de 6%, por referência à operação em apreço, nos termos da redação anterior da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA.

33. E quanto a este aspeto a Requerida refere que:

“E cumpre, desde logo, denunciar a tentativa ensaiada pela Requerente de, aparentemente, pretender estender o objeto do processo a outras hipotéticas empreitadas contratadas por si, ou por entidades terceiras, que são de todo estranhas aos presentes autos:

- «Dando como boa a interpretação da Requerente (...), cumpre, agora, verificar se estão preenchidos os demais requisitos/formalismos legais para que a Requerente possa aplicar a taxa reduzida de IVA de 6% às respetivas empreitadas de construção em curso...» (artigo 90.º do ppa, sublinhado nosso); - «Conclui-se, portanto, deverá ser mantido para as demais edificações efetuadas com base na licença de loteamento aprovada para o Projeto H... – o teor e conclusões do entendimento (...) emitido para uma das outras sociedades proprietárias dos lotes utilizados no âmbito do Projeto H..., confirmando a aplicação da taxa reduzida de IVA à empreitada a ser realizada...» (artigo 117.º do ppa).”

34. Isto, quando na realidade o objeto dos autos se encontra, obviamente, circunscrito ao ato de autoliquidação impugnado.

35. Por outro lado, a Requerida refere as condições em que têm que ser prestados os serviços de construção civil, o que no caso concreto a Requerente não logrou alcançar, para se enquadrarem na Verba da Lista anexa ao CIVA em causa e que, no seu entender, são os seguintes:

“- Têm de ser prestados em regime de empreitada, de acordo com as disposições do Decreto-Lei 41/2015, que estabelece o regime jurídico aplicável ao exercício da atividade da construção;
- O imóvel objeto de intervenção tem de se localizar área de reabilitação urbana (ARU) delimitada nos termos legais e com aprovação de operação de reabilitação urbana (ORU);
- A empreitada tem de ser qualificada como de reabilitação urbana.”

36. Ora, atendendo a que a empreitada invocada pela Requerente se traduz na execução de meros «trabalhos preparatórios e de limpeza do terreno», a Requerente não consegue comprovar a existência de uma empreitada de reabilitação urbana, nos termos definidos no RJRU.

37. Solicita, a final, a entidade Requerida, que o presente pedido de pronuncia arbitral seja julgado improcedente por não provado e consequentemente absolvida a Requerida de todos os pedidos.

III - SANEAMENTO

O Tribunal é competente, apesar da defesa por exceção formulada pela Requerida, como adiante se verá, e encontra-se regularmente constituído, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2º e dos artigos 5.º e 6.º, todos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas, encontram-se regularmente representadas e o processo não enferma de nulidades e não se verifica a caducidade do direito à ação.

IV - MATÉRIA DE FACTO

Relativamente à matéria de facto, importa, antes de mais, salientar que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e distinguir a matéria provada da não provada, tudo conforme o artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e o artigo 607.º, n.ºs 3 e 4, do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. artigo 596.º do CPC).

Assim, atendendo às posições assumidas pelas partes nos respetivos articulados (pedido de constituição arbitral dos Requerente e Resposta da Requerida), à prova documental junta aos autos, consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

a. FACTOS DADOS COMO PROVADOS

Com interesse para a decisão, dão-se por provados os seguintes factos:

A. A Requerente dedica-se à atividade de compra e venda de bens imobiliários, arrendamento de bens imobiliários e outras atividades de consultoria para os negócios e a gestão, e encontra-se atualmente envolvida na fase de início de obras de construção no âmbito do desenvolvimento de um projeto urbanístico de grandes dimensões no Barreiro, denominado H... .

B. O Projeto H... -<https://...pt/> - consiste no essencial numa operação de construção de blocos de edifícios para habitação, sendo igualmente realizados os correspondentes melhoramentos das infraestruturas e espaços urbanos e a reabilitação urbana de toda a zona envolvente, na sequência da

cedência de áreas para espaços verdes e de utilização coletiva, recuperando desta forma a área que se encontra atualmente desabitada e desocupada.

C. A Requerente faz parte de um grupo de sociedades as quais são comumente detidas maioritariamente pela B... LDA. (NIF ... doravante “B...”, nomeadamente (Cfr. Docº. 3): –C..., LDA. (NIF...); – D..., LDA. (NIF...); –E..., LDA. (NIF...); – F..., LDA. (NIF ...); – G... LDA. (NIF...).

D. Assim, o H... é detido pela B... e, por sua vez, as referidas sociedades (incluindo a Requerente) são proprietárias dos lotes objeto do Projeto H... desde 2020 (Cfr. Docº. 4).

E. Previamente à realização das operações de construção e reabilitação, foram concretizadas operações de loteamento sobre os terrenos em questão, através do processo de licenciamento, no âmbito do qual foi emitido o respetivo alvará de loteamento n.º .../2009 para o efeito pela Câmara Municipal competente (Cfr. Docº. 5).

F. O alvará de loteamento sofreu um aditamento no ano de 2022, subsequente à aquisição da propriedade dos lotes pelas entidades do Grupo J... e alteração do loteamento quanto à configuração dos lotes (Cfr. Docº. 6).

G. O Projeto H... consiste, pois, numa intervenção integrada sobre o tecido urbano existente, em que o património urbanístico é 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.

H. A B... (que não é a aqui Requerente) adjudicou a construção, reabilitação e desenvolvimento do Projeto H..., à entidade I..., S.A. (NIF ...), titular do alvará de construção n.º 3...- PUB, tendo, nessa sequência, sido celebrado, em 07.04.2022, entre a C..., LDA. e a referida entidade, um contrato para execução de empreitada, tipo “chave-na-mão”, para a realização das obras de reabilitação dos Lotes 7 e 8 (Cfr. Docº. 7).

I. No âmbito do referido contrato, as obras de reabilitação dos Lotes 7 e 8 iniciaram-se no decurso do mês de julho de 2022.

J. As operações urbanísticas a desenvolver no âmbito da totalidade do Projeto H..., designadamente a execução da operação urbanística licenciada e titulada pelo alvará de loteamento n.º .../2009, assim como o posterior licenciamento da construção das edificações a que correspondem os processos de construção CT/2021/..., e CT/2021/..., respetivamente, que se encontram atualmente em curso, localizam-se na Área de Reabilitação Urbana (ARU) do Concelho do Barreiro (Cfr. Docº.s 8 e 9).

K. A natureza de reabilitação urbana do Projeto H... foi atestada pela Câmara Municipal do Barreiro, que certificou que “as operações urbanísticas a desenvolver, designadamente a execução da operação urbanística titulada pelo alvará de loteamento nº .../2009, assim como a construção das edificações previstas para os lotes 7 e 8 (lotes resultantes do citado alvará de loteamento) a que correspondem os processos de construção CT/2021/..., e CT/2021/... respetivamente, localizam-se na ARU do Concelho do Barreiro (cuja publicação consta do Aviso nº 3115/2015, in Diário da República, 2ª Série, nº58, de 24 de março de 2015, cuja delimitação foi posteriormente alterada e publicada no Aviso nº 17912/2020, in Diário da República nº 215, 2ª série, de 04 de novembro de 2020)” (Cfr. Docº. 10).

L. Na mesma certidão, a Câmara Municipal do Barreiro certificou que as operações urbanísticas a desenvolver “correspondem a uma Operação de Reabilitação Urbana Simples, obedecendo na apreciação e aprovação dos respetivos pedidos de licenciamentos (obras de urbanização e construção) aos requisitos previstos no Regime Jurídico da Reabilitação Urbana (RJRU) aprovado pelo DL n.º 307/2009, de 23 de outubro, na sua atual redação, sendo que, as referidas obras se enquadram, no conceito de Reabilitação Urbana, considerando os termos definidos no artigo 2.º, alínea j do citado diploma” (Cfr. Docº. 10).

M. Em 22.07.2022, aquando do início das obras de reabilitação dos Lotes 7 e 8, a C... Lda. (que não a aqui Requerente), solicitou um pedido de informação vinculativa à Autoridade Tributária acerca do enquadramento da operação para efeitos da possibilidade de aplicação da taxa reduzida de IVA, por enquadramento na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, considerando o Projeto acima descrito.

N. A Autoridade Tributária emitiu uma informação vinculativa do qual resulta que (Cfr. Docº. 11), “confirmando-se que a entidade competente para o efeito certificou que, nos termos do diploma legal aplicável, o Projeto em referência:

- a) se integra numa área de reabilitação urbana; e
- b) consubstancia uma operação de reabilitação urbana, ser-lhe-á verificados que sejam os restantes condicionalismos (nomeadamente tratar--se de empreitada), aplicável a taxa reduzida do imposto, a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.”

O. Em 21.08.2024, a B... requereu um pedido de informação vinculativa urgente solicitando à Direção de Serviços do IVA que se pronunciasse sobre o enquadramento fiscal aplicável, em sede de IVA, ao loteamento referente ao Projeto H..., em concreto, se a sua situação é enquadrável no regime transitório relativo à aplicação da redação da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA anterior à

entrada em vigor do Pacote Mais Habitação (Cfr.. Pedido de Informação Vinculativa e respetiva documentação anexa: Docº. 12).

P. No dia 25.07.2024 foi emitida pela Câmara Municipal do Barreiro, uma Certidão a atestar, relativamente a todo o Projeto, que (Cfr. Docº. 13):

“As operações urbanísticas a desenvolver, designadamente a execução da operação urbanística titulada pelo alvará de loteamento nº .../2009, assim como a construção das edificações previstas para os lotes 1, 2, 4, 5, 6, 9 e 16 (lotes resultantes do citado alvará de loteamento), localizam-se em Área de Reabilitação Urbana (ARU) do Concelho do Barreiro (cuja publicação consta do Aviso nº 3115/2015, in Diário da República, 2ª Série, nº 58, de 24 de março de 2015, cuja delimitação foi posteriormente alterada e publicada pelos Avisos nº 17912/2020, in Diário da República nº 215, 2ª Série, de 04 de novembro de 2020 e nº 8580/2023, in Diário da República nº 82, 2ª Série, de 27 de abril de 2023) e Operação de Reabilitação Urbana (ORU) Simples, obedecendo os correspondentes procedimentos de controlo prévio (obras de urbanização e construção) aos requisitos previstos no Regime Jurídico da Reabilitação Urbana (RJRU) aprovado pelo DL n.º 307/2009, de 23 de outubro, na sua atual redação, sendo que, as obras realizadas / a realizar se enquadram, no conceito de Reabilitação Urbana, considerando os termos definidos no artigo 2.º, alínea j do citado diploma.”

Q. Através do Ofício n.º..., de 29.10.2024, a B... foi notificada do despacho exarado pela Exma. Senhora Diretora de Serviços do IVA (por subdelegação de poderes) que, em análise do pedido de informação vinculativa, concluiu que:

“A redação atual da citada verba apenas contempla as empreitadas relativas à reabilitação de edifícios, e na condição de estes se situarem numa Área de Reabilitação Urbana delimitada nos termos legais. (...)”, sendo que “[a] descrição feita pela Requerente permite verificar que a operação em causa no pedido, embora relativa a imóveis localizados numa Área de Reabilitação Urbana, se traduz na construção de novos edifícios e não na reabilitação de edifícios previamente existentes. Assim, não sendo aplicável a norma transitória acima analisada, conclui-se, à luz da legislação atualmente em vigor, que a taxa reduzida de imposto não é aplicável ao contrato de empreitada para execução do Projeto H..., por falta de enquadramento na verba 2.23 da lista I anexa ao Código do IVA” (cf. os pontos 45 e 46 da decisão que se junta como Documento 14 e se dá por reproduzida).

R. Não se conformando com o entendimento expresso no despacho exarado sobre o pedido de informação vinculativa, porquanto entende que o mesmo faz uma incorreta interpretação das normas

e conceitos urbanísticos, a B... apresentou, em 28.11.2024, recurso hierárquico contra a referida decisão (Cfr. Docº. 15).

S. Entretanto, perante a continuidade da execução do citado projeto urbanístico, em 12.12.2024 foi celebrado novo contrato de empreitada com a entidade I..., S.A. para a construção faseada do Lote 9 (Cfr. Docº. 16), no qual a Requerente é parte.

T. Em cumprimento do referido contrato de empreitada, foi emitida a fatura n.º 5594/2024, de 13.12.2024, no montante de € 12.810,20 (Cfr. Docº. 17).

U. A Requerente, aquando da entrega da declaração periódica do IVA, referente ao período de 2024/12T, fez a autoliquidação do IVA à taxa de 23%, o qual ascendeu ao montante de € 2.946,35 (Cfr. Docº. 2).

V. Foi emitida a guia para pagamento do IVA autoliquidado, tendo a Requerente procedido ao pagamento do referido montante de € 2.946,35 (Cfr. Docºs. 18 e 19).

W. Contudo, por entender que a autoliquidação do IVA nos termos em que foi efetuada não se afigurava correta, a Requerente apresentou, em 11.02.2025, uma reclamação graciosa com vista à anulação parcial do ato de autoliquidação de IVA, relativo ao período de 2024/12T, decorrente da Declaração Periódica de IVA n.º ... (Cfr. Docº. 1) - à qual, até ao momento, não obteve qualquer resposta.

X. Posteriormente, por Ofício de 19.02.2025, foi a B... notificada da decisão de indeferimento do recurso hierárquico apresentado com vista à anulação do despacho exarado sobre o pedido de informação vinculativa (Cfr. Docº. 20), sendo que, na sequência da referida decisão administrativa, aquela entidade (B...) apresentou, em 25.03.2025, uma ação administrativa com vista à sua anulação, a qual corre seus termos junto do Tribunal Tributário de Lisboa sob o processo n.º 397/25.0BELRS (Cfr. Docº. 21).

Y. Perante a formação do indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada pela Requerente em 11.02.2025 - em virtude de ter sido ultrapassado o prazo de quatro meses que a Autoridade Tributária dispõe para conhecer dos pedidos/exposições que lhe são colocados a escrutínio, nos termos do n.º 1 do artigo 57.º da LGT -, a Requerente vem suscitar a apreciação junto deste Tribunal da legalidade daquela decisão de indeferimento, tacitamente presumida, e do ato tributário de autoliquidação de IVA que é subjacente, requerendo a respetiva anulação parcial.

Z. A Requerente apresentou em 14 de julho de 2025 o presente pedido e pronuncia arbitral, por intermédio do qual pretende anular a autoliquidação em causa no montante de € 2.946,35 (dois mil novecentos e quarenta e seis euros e trinta e cinco cêntimos).

b. FACTOS DADOS COMO NÃO PROVADOS

A. Não se encontram factos relevantes que devam se considerados como não provados.

V – QUESTÃO PRÉVIA

1. Como se referiu, a Requerida apresenta a sua defesa, primeiramente por exceção, invocando a incompetência material do Tribunal Arbitral para condenação da AT no concreto reembolso dos montantes peticionados pela Requerente.

2. Invocando que:

“Consequentemente, sempre se dirá que não só o processo arbitral não é o meio próprio para que um direito em matéria tributária seja reconhecido, como a quantia exata a reembolsar, decorrente de uma eventual procedência do pedido, não pode ser determinada neste momento, no presente processo arbitral; é que este reembolso só deve ser quantificado pela AT, nos termos do artigo 100.º da LGT, em sede de execução do julgado aquando da anulação parcial da autoliquidação de IVA.”

3. Se isso acontecer, o tribunal, entende a Requerida, está a exceder as suas competências, já que no âmbito das mesmas, não se inclui a apreciação do pedido de reconhecimento do direito formulado pela Requerente, na parte em que apura e peticiona no PPA o reembolso das quantias por si indicadas a final.

4. Ora, no caso concreto, a Requerente apresenta o seu PPA, solicitando que o mesmo deve ser dado como totalmente procedente e, em consequência, deverá:

a) ser anulada a decisão de indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada contra o ato de autoliquidação de IVA, constante da Declaração Periódica de IVA n.º ... supra identificado, relativo ao período de 2024/12T e, bem assim, ser anulado parcialmente o referido ato de autoliquidação (na parte que excede os 6% de IVA que deveriam ser aplicáveis), por enfermar de manifesta ilegalidade, nos termos da alínea a) do artigo 99.º do CPPT, aplicável por força do artigo 29.º do RJAT;

b) ser ordenado o reembolso do montante indevidamente pago pela Requerente, a título de IVA, acrescido de juros indemnizatórios devidos desde a data da apresentação da reclamação graciosa, até à sua integral devolução, à taxa máxima legal em vigor, tudo com as demais consequências legais.

5. Ou seja, a Requerente pretende:

- a). ver anulada a decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa apresentada contra o ato de autoliquidação do imposto;
- b). A anulação parcial do ato de autoliquidação de imposto, na parte que excedam os 6% de Iva que deveriam ser aplicados e
- c). a devolução do imposto pagão indevidamente;
- d). O pagamento de juros indemnizatórios.

6. Caso o Tribunal entenda que os pedidos formulados pela Requerente não são procedentes, mantendo dessa forma a decisão da Reclamação Graciosa e autoliquidação de IVA efetuada, a questão colocada pela Requerida quanto a esta exceção deixa, naturalmente, de fazer sentido.

7. Caso contrário, sendo dado provimento ao pedido, o Tribunal determinará a anulação de decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa, a anulação parcial do imposto autoliquidado e a devolução do imposto pago em excesso, acrescida de juros indemnizatórios, comprovado que está o pagamento do imposto.

8. Sendo certo que não compete ao Tribunal fazer contas quanto ao imposto em concreto a devolver, pelo que será, nesse caso, a AT, em sede de execução de sentença a proceder ao seu cálculo, repondo a situação que existiria antes dessa autoliquidação considerada ilegal, de acordo com aquilo a que se encontra legalmente vinculada (Cfr. artº. 100----).

9. Carece, consequentemente, de fundamentação válida, a exceção levantada pela Requerida.

10. Posto isto, passemos à análise da questão de fundo, começando pela delimitação da Questão a Decidir.

VI - THEMA DECIDENDUM –

O n.º 9 do artigo 50.º da Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro, que estabeleceu um regime transitório, para aplicação da redação anterior da Verba 2.23, da Lista I anexa ao CIVA, é aplicável às situações descritas na alínea b), ou seja, quando os Pedidos de licenciamento ou de comunicação prévia submetidas junto

da câmara municipal territorialmente competente após a entrada em vigor da presente lei, desde que submetidas ao abrigo de uma informação prévia favorável em vigor **ou de um licenciamento?**

VII – LEGISLAÇÃO APLICÁVEL

CÓDIGO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

CAPÍTULO I

Incidência

Artigo 1.º

Incidência objectiva

1 - O imposto do selo incide sobre todos os atos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos ou

LEGISLAÇÃO ANTERIOR JÁ REVOGADA

LISTA ANEXA AO CIVA

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”.

(Redação da Lei n.º 64.º-A/2008, de 31 de dezembro)

REDAÇÃO ATUAL

2.23 - As empreitadas de reabilitação de edifícios e as empreitadas de construção ou reabilitação de equipamentos de utilização coletiva de natureza pública, 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 realizadas no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional”.

(Redação alterada pela Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro (“Pacote Mais Habitação”))

Artigo 50.º, nº. 9 da Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro:

“9 — A verba 2.23 da lista 2ª anexa ao Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, na redação introduzida pela presente lei, não é aplicável aos seguintes casos:

- a) Pedidos de licenciamento, de comunicação prévia ou pedido de informação prévia respeitantes a operações urbanísticas submetidos junto da câmara municipal territorialmente competente antes da data da entrada em vigor da presente lei;
- b) Pedidos de licenciamento ou de comunicação prévia submetidas junto da câmara municipal territorialmente competente após a entrada em vigor da presente lei, desde que submetidas ao abrigo de uma informação prévia favorável em vigor.”

VIII – PRESSUPOSTOS DA DECISÃO.

1. Face às posições assumidas e aos fundamentos alegados pelas partes nas suas peças processuais, e tendo em consideração a matéria de facto dada como provada e a evolução da legislação aplicável, importa decidir.
2. Primeiro que tudo, será necessário particularizar o âmbito de intervenção e participação direta da Requerente em todo o processo referente à urbanização em causa, aos contratos por si celebrados, à fatura dos serviços que lhe foram prestados, e igualmente, à sua intervenção nos diversos pedidos de Informação Vinculativa apresentados junto da Autoridade Tributária.
3. Recorrendo à matéria de facto considerada provada, temos a assinalar que a maior parte diz respeito ao próprio empreendimento que um grupo de empresas, ao qual a Requerente pertence tem em execução no Município do Montijo, mas poucos envolvem diretamente a Requerente, possuindo, assim, estes uma relevância acrescida.
4. E, dos quais, salientamos os seguintes:
 - A. A Requerente dedica-se à atividade de compra e venda de bens imobiliários, arrendamento de bens imobiliários e outras atividades de consultoria para os negócios e a gestão, e encontra-se atualmente envolvida na fase de início de obras de construção no âmbito do desenvolvimento de um projeto urbanístico de grandes dimensões no Barreiro, denominado H... .
 - B. O Projeto H...- <https://H...pt/> - consiste no essencial numa operação de construção de blocos de edifícios para habitação, sendo igualmente realizados os correspondentes melhoramentos das infraestruturas e espaços urbanos e a reabilitação urbana de toda a zona envolvente, na sequência da cedência de áreas para espaços verdes e de utilização coletiva, recuperando desta forma a área que se encontra atualmente desabitada e desocupada.

- C. A Requerente faz parte de um grupo de sociedades as quais são comumente detidas maioritariamente pela B... LDA. (NIF...) doravante “B...”, nomeadamente (Cfr. Docº. 3): –C..., LDA. (NIF...); –D..., LDA. (NIF ...); –E..., LDA. (NIF...); –F..., LDA. (NIF...); – G... LDA. (NIF...).
- D. Assim, o H... é detido pela B... e, por sua vez, as referidas sociedades (incluindo a Requerente) são proprietárias dos lotes objeto do Projeto H... desde 2020 (Cfr. Docº. 4).
-
- P. No dia 25.07.2024 foi emitida pela Câmara Municipal do Barreiro, uma Certidão a atestar, relativamente a todo o Projeto, que (Cfr. Docº. 13):
- “As operações urbanísticas a desenvolver, designadamente a execução da operação urbanística titulada pelo alvará de loteamento nº 2/2009, assim como a construção das edificações previstas para os lotes 1, 2, 4, 5, 6, 9 e 16 (lotes resultantes do citado alvará de loteamento), localizam-se em Área de Reabilitação Urbana (ARU) do Concelho do Barreiro (cuja publicação consta do Aviso nº 3115/2015, in Diário da República, 2ª Série, nº 58, de 24 de março de 2015, cuja delimitação foi posteriormente alterada e publicada pelos Avisos nº 17912/2020, in Diário da República nº 215, 2ª Série, de 04 de novembro de 2020 e nº 8580/2023, in Diário da República nº 82, 2ª Série, de 27 de abril de 2023) e Operação de Reabilitação Urbana (ORU) Simples, obedecendo os correspondentes procedimentos de controlo prévio (obras de urbanização e construção) aos requisitos previstos no Regime Jurídico da Reabilitação Urbana (RJRU) aprovado pelo DL n.º 307/2009, de 23 de outubro, na sua atual redação, sendo que, as obras realizadas / a realizar se enquadram, no conceito de Reabilitação Urbana, considerando os termos definidos no artigo 2.º, alínea j do citado diploma.”
- S. Entretanto, perante a continuidade da execução do citado projeto urbanístico, em 12.12.2024 foi celebrado novo contrato de empreitada com a entidade I..., S.A. para a construção faseada do Lote 9 (Cfr. Docº. 16), no qual a Requerente é parte.
- T. Em cumprimento do referido contrato de empreitada, foi emitida a fatura n.º 5594/2024, de 13.12.2024, no montante de € 12.810,20 (Cfr. Docº. 17).
- U. A Requerente, aquando da entrega da declaração periódica do IVA, referente ao período de 2024/12T, fez a autoliquidação do IVA à taxa de 23%, o qual ascendeu ao montante de € 2.946,35 (Cfr. Docº. 2).

- V. Foi emitida a guia para pagamento do IVA autoliquidado, tendo a Requerente procedido ao pagamento do referido montante de € 2.946,35 (Cfr. Doc^{os}. 18 e 19).
5. Esta é a base factual e contratual da qual temos que partir para analisar a questão controvertida.
6. Mas importa também relevar aquilo que une e que separa, neste contexto, a posição das partes.
7. Essa posição não diverge quando à interpretação que cada uma delas dá do teor da Verba 2.23, da Lista I, Anexa ao Código do IVA, a qual, em determinadas circunstâncias e verificadas diversas condições específicas, permite a aplicação da taxa reduzida de 6% às “empreitadas de reabilitação”, tanto no decurso da vigência da Lei “velha” (Lei n.º 64.º-A/2008, de 31 de dezembro), como já na vigência da Lei “nova” (Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro).
8. Nem tão pouco se discute, como já se fez no passado, inclusivamente em termos judiciais e no âmbito do próprio CAAD, se no contexto da lei antiga (anterior à aprovação da Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro (Pacote Mais Habitação) a empreitada de reabilitação urbana beneficiava de tal redução de taxa, apenas por estar incluída numa ARU (Área de Reabilitação Urbana), ou se também tinha que ver para o respetivo projeto aprovada uma ORU (Operação de Reabilitação Urbana), que veio a ser uniformizado jurisprudencialmente pelo STA (Vd. Acórdão Uniformizador de Jurisprudência nº 012/24.9BALSB, de 26/03/2025) a favor da necessidade de verificação cumulativa dos dois requisitos (o que tem como efeito prático reduzir substancialmente a possibilidade de aplicação da norma, tornando-a praticamente inútil, quando o percurso legislativo vai em sentido inverso, alargando a âmbito de aplicação da dessa taxa reduzida, face à grave crise habitacional persistente à décadas)
9. Nem tão pouco as partes discutem o alcance da alteração operada pela lei nova, que deixa de referir “reabilitação urbana” para passar a referir “reabilitação de edifícios”, e o facto de ter-se entendido que a construção nova, deixava de usufruir de tal benefício de redução de taxa.
10. Ora, à Requerente importa considerar aplicável a lei “velha”, porquanto ela contemplava com a aludida taxa, a construção de edifícios novos, conforme é o caso do empreendimento em causa.
11. Pretensão que lhe é negada pela AT, que pretende impedir a Requerente de aplicar a lei “velha”, e assim usufruir do benefício de redução de taxa.
12. Vamos ver mais tarde que a AT também não reconhece à Requerente a possibilidade de aplicação da taxa reduzida ao abrigo da nova lei, por outros motivos que ultrapassem o facto de não se tratar de construção nova.

- 13.** E, tudo assim gira em torno de saber qual a letra da lei aplicável ao caso concreto.
- 14.** E tudo, por via da aplicação ou não de um regime transitório consagrado no artº. 50º, da Lei nº. 56/2023, de 6 de outubro, que, recordemos, reza assim:

A redação conferida por aquela nova Lei à verba 2.23 não é aplicável aos seguintes casos:

- a) Pedidos de licenciamento, de comunicação prévia ou pedido de informação prévia respeitantes a operações urbanísticas submetidos junto da câmara municipal territorialmente competente antes da data da entrada em vigor da presente lei;
- b) Pedidos de licenciamento ou de comunicação prévia submetidas junto da câmara municipal territorialmente competente após a entrada em vigor da presente lei, desde que submetidas ao abrigo de uma informação prévia favorável em vigor.

15. Uma diz que sim e a outra diz que não.

16. Vejamos quem tem razão.

17. Ora, a Requerente da leitura que faz da norma conclui que a mesma, no que diz respeito especificamente à sua alínea b), refere especificamente as situações que envolvam:

(ii) pedidos de licenciamento e comunicação prévia submetidos após 7 de outubro de 2023, desde que submetidos ao abrigo de uma informação prévia favorável em vigor.

18. Mas, para aqui incluir e seguida todos os pedidos de licenciamento ou de comunicação prévia submetidos ao abrigo de uma licença de loteamento.

19. Para concluir, como no Parecer junto por si aos autos que:

“.... terá de ser interpretada no sentido de abranger igualmente a situação da licença (ou comunicação prévia) de construção apresentada para uma área abrangido ao abrigo de uma licença de loteamento (ainda para mais sendo este reconhecido como operação de reabilitação urbana), sob pena de a norma padecer de uma incongruência insanável, por proteger expetativas (direitos) “menores” e deixar de fora expetativas (direitos) com um maior grau de consolidação”.

20. Quando a Requerente pretende que na letra da lei seja incluída a figura do “loteamento”, onde o legislador apenas incluiu, como pressuposto que visa obter um determinado efeito jurídico, o conceito de “informação prévia”, a sua linha argumentativa vai no sentido de comparar os dois conceitos.

21. Primeiro, naquilo que têm de semelhante entre si, quando remete para o identificado Parecer, onde se lê que:

“quer a licença de loteamento quer uma informação prévia correspondem a atos que definem, de forma antecipada, as condições de realização de uma operação subsequente - no que aqui interessa, das obras

de edificação -, sendo, porém, a posição jurídica que decorre daquele primeiro ato [licenciamento] mais forte e estável, juridicamente do que a que decorre de uma informação prévia favorável” (cf. citado Documento 22, pág. 13),”

22. Mas, diremos nós, fazem-no de modo diverso.

23. Para logo assinalar que o loteamento constitui uma posição jurídica mais forte do que a “simples” “informação prévia”.

24. Ou seja, a Requerente acha que o legislador deveria ter feito uso dos dois conceitos, na norma que define a aplicação de um regime transitório, tendo optado pelo mais “fraco” em detrimento do mais “forte”, no que a posições jurídicas diz respeito.

25. Para de seguida concluir que:

“(…) se o legislador salvaguarda, nas disposições transitórias da Lei n.º 53/2023 [leia-se, Lei n.º 56/2023], relativas à Verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, as empreitadas relativas à construção de edifícios novos cujo pedido, embora apresentado depois da entrada em vigor dessa lei, seja submetido ao abrigo de uma informação prévia favorável em vigor, terá de se concluir, por maioria de razão, que também ficam salvaguardadas as empreitadas de construção de edifícios novos submetidos ao abrigo de uma licença de loteamento, o qual (loteamento com as respetivas obras de urbanização e construções), além do mais, foi expressamente reconhecido como reabilitação urbana para estes precisos efeitos.

26. Isto, numa lógica de que quem pode o menos pode o mais.

27. Para de seguida referenciar que o legislador disse menos do que queria dizer:

28. Isto porque:

“...se salvaguarda uma posição jurídica menos “forte” (a decorrente de uma informação prévia), então terá de se concluir que salvaguardou, igualmente, a posição jurídica mais forte (decorrente da licença de loteamento).”

29. Em reforço da sua posição, a Requerente apela igualmente a uma análise cronológica e de inserção dos dois instrumentos jurídicos no contexto de um processo que leva à celebração, no final, de um contrato de empreitada, a cuja faturação vai ser aplicada uma taxa reduzida de IVA ou não.

30. É o seguinte o seu raciocínio:

“Por outro lado, pondera-se igualmente o facto de o pedido de informação prévia poder ser feito para um loteamento, esclarecendo, assim, que este procedimento administrativo é anterior ao loteamento, pelo que ao deter um alvará de loteamento, verifica-se que a Requerente está numa fase posterior (e, por isso, “mais forte”) do procedimento urbanístico (vs. o momento do pedido de informação prévia), pelo

que os seus direitos (já constituídos por força do loteamento) têm, necessariamente, de ser atendidos no caso concreto, para todos os efeitos legais (designadamente ao nível da taxa do IVA a aplicar).

31. Tudo o que permite à Requerente concluir do seguinte modo:

“Após a análise (urbanística) da questão concreta, é entendimento da Requerente que, não obstante o legislador não tenha, expressamente, previsto o loteamento na alínea b) do n.º 9 do artigo 50.º da Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro, a realidade é que a norma deverá ser interpretada da seguinte forma:

“b) Pedidos de licenciamento ou de comunicação prévia submetidas junto da câmara municipal territorialmente competente após a entrada em vigor da presente lei, desde que submetidas ao abrigo de uma informação prévia favorável ou de uma licença de loteamento em vigor.””.

32. “Qualquer outra interpretação será admitir que um “direito menor” (informação prévia favorável, de vigência limitada) possa prevalecer sobre um “direito maior” (loteamento, sem prazo de vigência) – o que não pode admitir-se, por uma questão de coerência do sistema fiscal e urbanístico.”

33. Para daqui concluir que:

“...esta discriminação / distinção não é aceitável à luz do ordenamento jurídico urbanístico, pelo que a interpretação a efetuar do mesmo pela Autoridade Tributária (in casu, pela Direção de Serviços do IVA) - que faz uma análise da letra da lei - não é admissível, sob pena de tratar de forma distinta situações similares, em clara violação do princípio da igualdade a que alude o artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa”

34. Posição com a qual Autoridade Tributária manifestou, desde sempre, a sua oposição.

35. Isto porque, nomeadamente, a redação da norma em questão é taxativa, não contemplando o licenciamento do loteamento.

36. E para além disso a Requerente não demonstra – como sempre lhe competiria nos termos do n.º 1 do artigo 74.º da LGT – nem sequer alega, em rigor, a existência, no que se refere à obra a que respeita a fatura que originou o ato de autoliquidação de imposto, de «Pedidos de licenciamento ou de comunicação prévia submetidas junto da câmara municipal territorialmente competente após a entrada em vigor da presente lei, desde que submetidas ao abrigo de uma informação prévia favorável em vigor».

37. Isto quando – afirma a Requerida na sua Resposta - é a própria Requerente que admite que pese embora o Projeto “H...” detenha um alvará de loteamento anterior à entrada em vigor da presente lei, a construção de cada um dos lotes depende de posterior emissão da competente licença de construção.

38. Por seu turno, não sendo, no seu entender admissível, de acordo que o que se expôs, a argumentação de que «(...) que todos os pedidos de licenciamento ou de comunicação prévia submetidos ao abrigo de uma licença de loteamento, devem ser enquadrados na alínea b) do n.º 9 do artigo 50.º da Lei n.º 56/2023,

de 6 de outubro» e que a referida norma deve ser interpretada como prevendo uma informação prévia favorável ou «(...) uma licença de loteamento em vigor».

39. E isto acontece “Porque o legislador assim não o quis.”, remata a entidade Requerida.

40. Este raciocínio, baseado numa interpretação literal do texto da lei, afasta a possibilidade de uma interpretação extensiva do preceito, tanto mais que, embora indiretamente, seria uma interpretação extensiva que permitiria à Requerente a utilização de um benefício fiscal, situação vedada pelas normas interpretativas nesta sede.

41. A Requerida entende que, não só o legislador não incluiu o loteamento na norma em causa, como o exclui expressamente, pois se essa fosse a sua vontade tê-lo-ia feito.

42. E apenas no caso de tal constar expressamente no texto da lei, poderia, num primeiro momento, ser reconhecida razão à Requerente.

43. A Requerida critica a interpretação que a Requerente faz do texto da lei, por a considerar ultra literal e sem o mínimo de respaldo no elemento gramatical e no pensamento legislativo.

44. Para de seguida analisar em termos comparativos os efeitos de uma informação prévia favorável, dos efeitos de uma operação de loteamento, o que faz do seguinte modo:

“Sempre se diga que uma informação prévia favorável vincula as entidades competentes na decisão sobre um eventual pedido de licenciamento e no controlo sucessivo de operações urbanísticas sujeitas a comunicação prévia (cfr. artigo 17.º, n.º 1 do Regime jurídico da urbanização e edificação – RJUE, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 555/99, de 16 de dezembro);”

45. Continuando:

“E permite a obtenção de informação sobre a viabilidade de realização de determinada operação urbanística, respetivos condicionamentos legais ou regulamentares, nomeadamente relativos a infraestruturas, servidões administrativas, restrições de utilidade pública, índices urbanísticos, cêrceas (altura das fachadas), afastamentos, alterações de uso e demais condicionantes aplicáveis à realização da obra (cfr. artigo 14.º, n.º 1 do RJUE);”

46. “Enquanto que uma operação de loteamento tem por objeto ou por efeito a constituição de um ou mais lotes destinados, imediata ou subsequentemente, à edificação urbana e que resulte da divisão de um ou vários prédios ou do seu reparcelamento.”

47. A diferenciação entre as duas figuras pode estar na origem do facto do legislador ter preferido uma e preterido outra, já que também são distintos os seus objetivos.

48. Para concluir do seguinte modo:

“As obras em análise não reúnem os requisitos previstos na alínea b) do n.º 9 do artigo 50.º da Lei nº 56/2023, de 6 de outubro, para a aplicação do referido regime transitório, atenta a inexistência de «Pedidos de licenciamento ou de comunicação prévia submetidas junto da câmara municipal territorialmente competente após a entrada em vigor da presente lei, desde que submetidas ao abrigo de uma informação prévia favorável em vigor»”

49. Inexistindo Informação prévia anterior, o que é um facto, o regime transitório, neste caso concreto, não se poderia aplicar.

50. Assim considerando que:

- a)** Em termos de regras de interpretação das normas jurídicas, dispõe o n.º 1 do artigo 9.º do Código Civil, que “a interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos jurídicos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada”.
- b)** Por sua vez, dispõe o n.º 2 da mesma norma que “não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso”.
- c)** E, *“Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados”*- cf. n.º 3 da mesma norma.
- d)** Ou seja, na interpretação das normas jurídicas, o argumento literal, não deve ser desprezado e deve-lhe mesmo ser concedido peso decisivo, na tarefa, por vezes árdua, de procurar o sentido da norma querido pelo legislador.
- e)** Ora transpondo o supra exposto para o casu que nos ocupa, desde logo se dirá que a letra da lei exclui categoricamente qualquer referência a operações de “loteamento”.
- f)** A letra da lei apenas inclui a referência a “informação prévia”.
- g)** Foi intenção do legislador criar um regime transitório tendo em vista salvaguardar os efeitos produzidos no passado por compromissos assumidos pela Câmaras Municipais, que permitissem continuar a aplicar uma taxa mais favorável de IVA aos contratos de empreitada celebrados após a entrada em vigor da lei nova.
- h)** Se revela absolutamente legítimo que o legislador tenha escolhido como instrumento que representasse esses “direitos adquiridos” a data de entrada do pedido de informação prévia.

- i) Sendo o pedido de Informação Prévia anterior à aprovação do loteamento, mais processos beneficiariam da salvaguarda desta previsão legal, e consequentemente, da aplicação de uma taxa mais reduzida.
- j) O legislador sabe que pode haver lugar à apresentação de pedidos de informação prévia, que possam não vir a dar lugar a operações de loteamento, tendo optado pelo instrumento mais abrangente.
- k) Estando o regime anterior salvaguardado por uma norma transitória, utilizando um instrumento anterior no tempo, o legislador – considerando essa a solução mais adequada - não viu necessidade de utilizar outro instrumento referente a um procedimento posterior;
- l) Os instrumentos em causa têm características diferente e visam propósitos perfeitamente diferenciados.
- m) O legislador não tinha que cuidar de saber qual dos instrumentos aqui em causa, revelava uma maior força jurídica, na preparação do texto legislativo.
- n) Não existem trabalhos preparatórios que nos permitam concluir que também foi intenção do legislador incluir os loteamentos neste contexto legislativo, mas que tal não trespassou para o texto da lei.
- o) A interpretação extensiva aplica-se, no dizer de Baptista Machado (in “Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador”, 12ª reimpressão, 2000, pags. 185 e 186) quando “... *o intérprete chega à conclusão de que a letra do texto fica aquém do espírito da lei, que a fórmula verbal adoptada peca por defeito, pois diz menos do que aquilo que se pretendia dizer*”.
E, como logo acrescenta, “... *a interpretação extensiva assume normalmente a forma de extensão teleológica: a própria razão de ser da lei postula a aplicação a casos que não são directamente abrangidos pela letra da lei mas são abrangidos pela finalidade da mesma*”.
- p) Ora, in casu, nada permite concluir que o legislador menos disse do que aquilo que pretendia, pois de acordo com os critérios de hermenêutica jurídica, não se justifica uma interpretação extensiva da referida norma;
- q) Mais, as nomas atinentes a benefícios fiscais, embora permitem interpretação extensiva, não permitem a interpretação analógica (Cfr. Acórdão do STA, processo 024873, datado de 17/05/2000 e Acórdão do CAAD proferido no âmbito do processo n.º 257/2024-T de 18 de outubro de 2024), o que parece a Requerente aqui realizar.

- r) Segundo o Acórdão do STA acima citado *“Está-se perante uma interpretação extensiva quando a solução para uma determinada hipótese não está contida no texto da lei, mas é abrangida pelo seu espírito. Está-se perante uma aplicação analógica quando a solução de determinada hipótese não se encontra nem na letra nem no espírito da norma.”*
- s) No caso em apreço a interpretação que se pretende atingir não só não tem reflexo na letra da lei nem no espírito da norma, donde a interpretação realizada pela Recorrente é de forma analógica e não apenas extensível, donde não permitida.
- t) A inexistência de um regime transitório não permitiria salvaguardar os interesses daqueles que tivessem visto aprovado um pedido e informação previa, viessem a outorgar o contrato de empreitada em momento posterior ao da entrada em vigor da lei nova.
- u) A norma em análise, fruto de uma opção legislativa, em nada viola o princípio da igualdade, visto que trata de modo igual, sujeitos passivos que tenham promovido processos camarários de igual teor, e de modo diferente os interessados que tenham optado por procedimentos diferentes.

51. Termos em que deve ser considerado improcedente o pedido apresentado pela Requerente e mantido a ato de autoliquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”), relativo ao período de 2024/12T, decorrente da Declaração Periódica de IVA n.º ..., no montante de € 2.946,35 (dois mil novecentos e quarenta e seis euros e trinta e cinco cêntimos).

IX – JUROS INDEMNIZATÓRIOS

Prejudicado fica o pagamento dos peticionados juros indemnizatórios, bem como a concretização de qualquer reembolso de imposto, ainda que em sede de execução de sentença.

X - DECISÃO

Termos em que se decide, do seguinte modo:

- A.** Face ao exposto, julga-se totalmente improcedente o pedido formulado pela Requerente no sentido de ser declarada a ilegalidade da autoliquidação do IVA impugnada no montante de imposto de € 2.946,35 (dois mil novecentos e quarenta e seis euros e trinta e cinco cêntimos), cuja liquidação se deve manter na ordem jurídica.
- B.** Julgar improcedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios.

XI - VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 2.946,35 (dois mil novecentos e quarenta e seis euros e trinta e cinco cêntimos), nos termos artigo 97.º-A, n.º 1, c), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, não tendo sobre o mesmo havido oposição entre as partes.

XII - CUSTAS

Custas a cargo da Requerente, de acordo com o artigo 12.º, n.º 2 do RJAT, do artigo 4.º do RCPAT, e da Tabela I anexa a este último, que se fixam no montante de € 612,00 (seiscentos e doze euros).

Notifique-se.

Lisboa, 3 de março de 2026

O Árbitro

(Jorge Carita)