

IVA à taxa reduzida na Construção Civil: análise da legislação e interpretações administrativas da Autoridade Tributária e Aduaneira

Leonor Gonçalves dos Santos

PROJETO DE MESTRADO

Curso: **Mestrado em Contabilidade e Finanças**

Orientador: Prof.^a Doutora Ana Clara da Conceição Borrego

Co- Orientador: Prof. Doutor José de Campos Amorim

Ano Letivo: 2024 | 2025

Abril | 2025

“The important thing is not to stop questioning”

Albert Einstein

À Mafalda e ao Diogo

Agradecimentos

Agradeço aos meus orientadores, Professora Doutora Ana Clara Borrego, por ser um exemplo profissional de excelência, pela transmissão de conhecimento, e pelo acompanhamento e disponibilidade no meu percurso académico, em especial para a execução deste projeto, e ao Professor Doutor José de Campos Amorim por se mostrar sempre disponível e por toda a partilha de conhecimento que se demonstrou importante na realização deste projeto de mestrado.

À minha família, por terem sempre acreditado em mim e nas minhas escolhas, em especial aos meus pais, Marília e Augusto, por toda a ajuda, e por serem sempre o meu porto de abrigo.

Ao meu marido, Diogo, por todo o amor e compreensão, e por ser o meu braço direito neste percurso académico e na vida.

Aos meus amigos, aos que fiz nesta caminhada académica, como aos de sempre, em especial à Dália, Inês, Irina, Lúcia e Sara por toda a motivação e por todas as gargalhadas.

E à minha sobrinha Mafalda, por ser uma fonte de inspiração e de força.

Resumo

Devido à imposição da Diretiva Europeia 2006/122/EC, de novembro de 2006, que providenciou uma lista de bens e serviços onde se pode utilizar a taxa reduzida de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), foi possível, a partir de 2008, a aplicação da Taxa Especial Reduzida de IVA nos Serviços de construção civil em Portugal, a qual foi introduzida pela Lei n.º 67-A 2007, de 31 de dezembro. Tal como se encontra exposto no art.º 18.º, n.º 1, alínea a) do CIVA, estão sujeitas à taxa reduzida, as prestações de serviços de empreitadas de reabilitação urbana de bens imóveis, constantes na lista I anexa ao CIVA, apresentadas na verba 2.18 e nas verbas 2.23 a 2.27. Contudo desde a sua implementação, a aplicação deste incentivo fiscal acabou por causar dúvidas, provocadas, essencialmente, por um conjunto de entendimentos distintos. Com este projeto de mestrado pretende-se clarificar e compreender a aplicação da taxa reduzida de IVA ao sector da construção civil. Para tal, realizou-se uma análise documental à legislação fiscal e não fiscal, às interpretações administrativas da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), à jurisprudência e demais documentação pertinente relacionada com a verba 2.18 e das verbas 2.23 a 2.27 da Lista I anexa ao CIVA. A análise realizada permitiu verificar a importância do conceito de empreitada, bem como analisar e sintetizar os pressupostos de cada verba e possibilitou, ainda, classificar as verbas em menos complexas e mais complexas. Dessa classificação, destacam-se as verbas 2.23 e 2.27, pela sua complexidade e problemática na interpretação.

Palavras-Chave: Construção Civil, Empreitada, Reabilitação Urbana, Taxa reduzida de IVA, Verba 2.23, Verba 2.27.

Abstract

Due to the imposition of the European Directive 2006/112/EC, from November 2006, which provided a list of goods and services where a reduced VAT rate could be applied, it became possible, in 2008, to apply the Special Reduced VAT Rate to construction services in Portugal, which was introduced by Law no. 67-A/2007, of December 31. As stated in Article 18, paragraph 1, point a) of the Value Added Tax (VAT) Code, services related to urban rehabilitation works on real estate properties, listed in Annex I to the VAT Code, under items 2.18 and 2.23 to 2.27, are subject to the reduced rate. However, since its implementation, the application of this tax incentive has led to doubts, mainly caused by a range of differing interpretations. This master's project aims to clarify and understand the application of the reduced VAT rate to the construction sector. To achieve that goal, a documentary analysis was conducted on tax and non-tax legislation, on the administrative interpretations of the Portuguese Tax and Customs Authority, on case law, and on other relevant documentation related to items 2.18 and 2.23 to 2.27 of Annex I to the VAT Code. The analysis carried out allowed for the verification of the importance of the concept of «contract for work», as well as the analysis and synthesis of the assumptions underlying each item and also enabled the classification of the items as less complex or more complex. Within this classification, items 2.23 and 2.27 stand out, due to their complexity and difficulty of interpretation.

Keywords: Civil Construction, Contract for Work, Urban Rehabilitation, Reduced VAT Rate, Item 2.23, Item 2.27.

Lista de Abreviaturas, Siglas e Símbolos

ARU - Área de Reabilitação Urbana

AT - Autoridade Tributária e Aduaneira

BTEP - Boletim Trimestral de Economia Portuguesa

CAAD - Centro de Arbitragem Administrativa

CCv - Código Civil

CC – Contabilistas Certificados

CCP - Código dos Contratos Públicos

CEE - Comunidade Económica Europeia

CIVA - Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

EBITDA - Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization

FBCF - Formação Bruta de Capital Fixo

FNRE - Fundo Nacional de Reabilitação do Edificado

ICT - Índice de Custo do Trabalho

HCC – Habitação de Custos Controlados

IHRU - Instituto da Habitação e da Reabilitação Urbana

IMI - Imposto Municipal sobre Imóveis

IMPIC - Instituto dos Mercados Públicos, do Imobiliário e da Construção

IMT - Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

INE - Instituto Nacional de Estatística

IVA - Imposto sobre o Valor Acrescentado

NIPC - Número de Identificação de Pessoa Coletiva

OCC - Ordem dos Contabilistas Certificados

ORU - Operação de Reabilitação Urbana

RITI - Regime de IVA nas Transações Intracomunitárias

RJRU - Regime Jurídico da Reabilitação Urbana

SICC – Sistema de Informação do Contabilista Certificado

SNF - Sociedades Não Financeiras

UE - União Europeia

VAT - *Value Added Tax*

ÍNDICE GERAL

Agradecimentos.....	iii
Resumo	iv
Abstract.....	v
Lista de Abreviaturas, Siglas e Símbolos.....	vi
ÍNDICE GERAL	ix
ÍNDICE DE FIGURAS	xi
ÍNDICE DE GRÁFICOS	xii
INTRODUÇÃO	1
Enquadramento e Justificação do Tema	1
Objetivos Gerais e Específicos	2
Metodologia e Meios Utilizados.....	3
Estrutura Geral do Trabalho.....	3
CAPÍTULO I – ENQUADRAMENTO GERAL.....	5
1.1. Descrição do Sector da Construção Civil em Portugal	5
1.2. Análise financeira às empresas do Sector da Construção Civil.....	8
1.3. Construção em Portugal.....	9
1.4. Sector da Construção Civil na Europa	10
CAPÍTULO II – IVA NA CONSTRUÇÃO CIVIL.....	12
CAPÍTULO III – REVISÃO DA LITERATURA.....	17
CAPÍTULO IV- ANÁLISE À APLICAÇÃO DA TAXA REDUZIDA DE IVA À CONSTRUÇÃO CIVIL	22
4.1. Importância do Conceito de Empreitada	22
4.2. Breve apresentação do Regime Jurídico de Reabilitação Urbana.....	24
4.3. Verbas relacionadas com os serviços de Construção Civil da lista I anexa ao CIVA.....	25
4.3.1. Verba 2.18	25
4.3.2. Verba 2.23	29
Área de Reabilitação Urbana.....	30
Operação de reabilitação urbana.....	32
Regime especial.....	38
Subempreitadas	38
Faturação.....	40
4.3.3. Verba 2.24	42
4.3.4. Verba 2.25	46
4.3.5. Verba 2.26	48
Leonor Gonçalves dos Santos	ix

4.3.6. Verba 2.27	50
Conceito de empreitada e serviços prestados	51
Afetação do Imóvel	52
Beneficiários	54
Ampliação e reconstrução.....	55
Faturação.....	55
CONCLUSÃO	58
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	62

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura nº 1 - Representação dos Requisitos de aplicação da Verba 2.18.....	28
Figura nº 2 - Delimitação da ARU de Ponte de Sor 2017 – base topográfica.....	31
Figura nº 3- Exemplo de Certidão que o Imóvel está em ARU.....	32
Figura nº 4 - Representação da Norma Transitória da Lei 56/2023	34
Figura nº 5 -Representação dos Requisitos de aplicação da Verba 2.23.....	42
Figura nº 6 -Representação dos Requisitos de aplicação da Verba 2.24.....	45
Figura nº 7 -Representação dos Requisitos de aplicação da Verba 2.25.....	48
Figura nº 8 - Representação dos Requisitos de aplicação da Verba 2.26.....	50
Figura nº 9 -Representação dos Requisitos de aplicação da Verba 2.27.....	57

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico nº 1- Resultados do inquérito- Obstáculos à atividade da Construção.....	7
Gráfico nº 2 - Produção da atividade da Construção no período de 2015 a 2023.....	10

INTRODUÇÃO

Enquadramento e Justificação do Tema

A reabilitação urbana tem sido apontada, de forma inteiramente justa, como um dos mais relevantes vetores de desenvolvimento económico sustentável para Portugal. Esse papel, que também lhe é reconhecido à escala europeia, ganhou, recentemente, um novo impulso, tendo em conta a imperiosa necessidade de redução da dependência energética europeia, já que a melhoria da eficiência energética do edificado é uma questão prioritária (Campos, 2022).

Neste contexto, faz sentido que a reabilitação urbana goze de alguns incentivos, nomeadamente fiscais, em concreto em Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA).

Nessa perspetiva, na Lista I anexa ao Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) encontramos, nas verbas 2.18 e nas verbas 2.23 até à verba 2.27, um conjunto de situações em que a taxa de IVA reduzida é aplicável às empreitadas de reabilitação de imóveis, que embora se encontrem fora do âmbito do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) representam uma poupança fiscal relevante para os adquirentes do serviço de construção civil que não têm direito à dedução do imposto.

Contudo, desde a sua implementação, esta temática tem vindo a ser alvo de alguma controvérsia, “seja pelas posições que a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) tem vindo a defender, seja pela diversidade de jurisprudência arbitral existente, ou seja pelas recentes propostas do Governo, de fevereiro de 2023, no contexto do denominado pacote «Mais Habitação»”, como refere Palma (2023) em artigo ao Jornal Vida Económica.

O contexto atrás descrito gerou um conjunto de entendimentos distintos e discrepâncias, que acabam por causar algumas dúvidas na aplicação daquelas verbas, particularmente entre os contabilistas.

Sendo o IVA um imposto com um grande peso na receita fiscal em Portugal e de grande importância, e que no período de 2007 a 2018 a receita do IVA rondou os 25 % da

receita coletada de todos os impostos, como refere Batista (2020), o estudo do IVA na construção civil torna-se numa temática de grande importância.

Objetivos Gerais e Específicos

Com este projeto de mestrado pretende-se clarificar e compreender a aplicação da taxa reduzida de IVA ao sector da construção civil.

Para tal, pretende-se alcançar os seguintes objetivos específicos:

- Analisar todas as interpretações administrativas emitidas pela AT sobre a verba 2.18 e as verbas 2.23 até à verba 2.27, destacando as questões mais problemáticas relacionadas com a aplicação de cada verba e compreender o entendimento da AT sobre as mesmas. Analisar, também, as decisões do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) sobre o tema.

Mais especificamente, pretende-se analisar e compreender:

- No âmbito da verba 2.18, os requisitos necessários;
- No âmbito da verba 2.23, o conceito de empreitada, os tipos de serviços que estão estabelecidos como serviços de construção, o entendimento no caso de ampliação (construção nova), a definição de Área de Reabilitação Urbana (ARU) e Operação de Reabilitação Urbana (ORU), e a compreensão da AT sobre Reabilitação de Edifícios após reformulação da Lei 56/2023;
- No âmbito da verba 2.24, os requisitos necessários;
- No âmbito da verba 2.25, os requisitos necessários;
- No âmbito da verba 2.26, os requisitos necessários;
- No âmbito da verba 2.27, a delimitação do custo dos materiais de 20 % do valor de empreitada, a afectibilidade do imóvel, o esclarecimento sobre a ampliação e reconstrução do imóvel, os tipos de serviços de construção civil aceites, e questões sobre imóveis para revenda, alojamentos locais e condomínios.

Metodologia e Meios Utilizados

Este projeto enquadra-se numa abordagem qualitativa de análise documental de legislação e outra documentação e informação pertinente para o estudo da taxa reduzida de IVA na prestação de serviços de Construção Civil, contempladas na verba 2.18 e verbas 2.23 a 2.27.

Para tal, foi realizado uma análise documental de jurisprudência e interpretações administrativas sobre a taxa reduzida de IVA na construção civil, de forma a contribuir para uma melhor compreensão e entendimento das discrepâncias existentes sobre esta temática, desde o início da aplicação deste regime, e assim destacando os temas mais problemáticos relacionados com cada verba.

Toda a informação relativa à legislação fiscal utilizada neste projeto e aos ofícios circulados e informações vinculativas emitidos pela AT, foram obtidos no Sistema de Informação do Contabilista Certificado (SICC). Também, foram consultadas as decisões emitidas pelo CAAD, e outra documentação pertinente que foi emitida acerca das problemáticas existentes relativamente a cada verba, de forma a realizar uma análise doutrinal da referida documentação, organizando essa análise por verba e por problemática associada.

Para consulta da legislação não fiscal, foi utilizado o site do Diário da República. Para obter informação adicional sobre o sector da construção civil, foram, ainda, consultados vários portais digitais governamentais, como o do Banco de Portugal, do Instituto Nacional de Estatística (INE), do Instituto da Habitação e da Reabilitação Urbana (IHRU), entre outros.

Procurando no final, contribuir para uma maior clareza e simplificação da aplicação daquelas verbas no contexto real.

Estrutura Geral do Trabalho

Este projeto de mestrado encontra-se estruturado em mais cinco secções para além desta introdução.

No Capítulo I, realiza-se o enquadramento geral do tema da construção civil, através da pesquisa e análise de relatórios e de dados de natureza económica e financeira, de forma a caracterizar o sector da Construção Civil em Portugal.

No capítulo II, realiza-se uma abordagem ao IVA na Construção Civil, nomeadamente explicando o funcionamento do IVA, dos regimes especiais de IVA na construção civil, e por fim foi abordado um tema que se mostra essencial para o IVA na construção civil, o momento em que o IVA liquidado se torna exigível.

No capítulo III, realizou-se uma revisão da literatura de trabalhos académicos prévios efetuados, de forma a entender a problemática do sistema fiscal português bem como uma apresentação dos trabalhos que já abordaram a problemática do IVA na construção civil, apresentando-se o nosso trabalho como um contributo para colmatar uma lacuna no conhecimento científico neste tema.

No Capítulo IV, apresenta-se a investigação deste projeto de mestrado, onde se desenvolve a análise documental realizada e os seus resultados.

Por fim, apresentam-se as conclusões do estudo realizado, secção onde são também apresentadas as limitações e as pistas para investigações futuras.

CAPÍTULO I – ENQUADRAMENTO GERAL

1.1. Descrição do Sector da Construção Civil em Portugal

Em 2023, o número de empresas do sector da construção, que se enquadram na Classificação Portuguesa de Atividades Económicas na Seção F – Construção, definida como “a atividade de construção engloba a construção propriamente dita e a demolição (“desconstrução”)” (INE, 2007), era de 58.431 (Banco de Portugal, 2024).

É de referir que, em Portugal “a atividade da construção é considerada um dos sectores impulsionadores da economia nacional, não só pelo seu peso na criação de riqueza como também de emprego sendo uma atividade fundamental para o crescimento da economia” (IMPIC, 2024, p. 14).

Nos últimos 10 anos verificou-se um crescimento do número de empresas neste sector de 24,48%, sendo este composto maioritariamente por microempresas, que representam um total de 86,71% das empresas na atividade da construção (Banco de Portugal, 2024).

Dos indicadores da conjuntura económica deste sector é importante referir o peso da atividade da construção no Valor Acrescentado Bruto (VAB) total da economia, que em 2023, representou um total de 4,2 %. Este indicador, que representa o valor bruto da produção deduzido de quaisquer custos realizados durante o processo de produção, em termos reais, no sector da construção, apresentou uma variação positiva de 1,5 % em relação a 2022, comprovando, assim, uma tendência de variação positiva que se verifica desde 2016 (INE, 2023).

Outro indicador importante está relacionado com os investimentos efetuados no sector da construção civil. Numa análise à Formação Bruta de Capital Fixo (FBCF), valor que apresenta todas as aquisições líquidas de ativos fixos, em 2023, a FBCF apresentou um crescimento de 2,5%, constituindo, no entanto, um crescimento inferior ao verificado no ano anterior (3,0%). Durante o período de 2010 a 2023, observou-se que a FBCF, neste sector, apresentou sempre evoluções negativas, demonstrando uma tendência de desaceleração do investimento (INE, 2023).

Acresce que, de acordo com o Boletim Trimestral de Economia Portuguesa (BTEP) 01/2024, o investimento total da economia em Portugal, no quarto trimestre de 2023, manteve uma trajetória de crescimento, em termos homólogos, o FBCF total cresceu 2,5%, sendo que, para esta evolução contribuíram em sentido positivo todas as componentes, à exceção da componente da construção (Mar & finanças, 2024a).

É importante referir que, nos últimos anos, este sector económico tem apresentado algumas fragilidades. Neste momento, pode-se considerar que existem duas debilidades mais significativas.

Um dos maiores problemas verificados tem sido a evolução dos preços dos materiais de construção. A variação do índice de custo da construção aumentou 5,3% nos primeiros três trimestres do 2023, chegando mesmo a haver custos de materiais que subiram mais de 10% entre setembro de 2023 e o seu período homólogo (AICCOPN, 2024).

A outra problemática está relacionada com a mão-de-obra, mais especificamente, a procura da mão de obra qualificada e o seu custo.

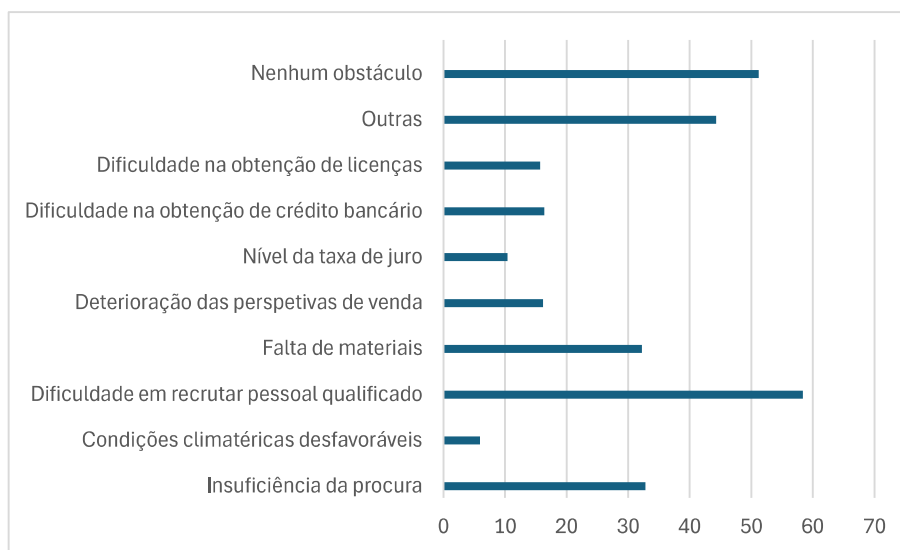
Em 2023, o Índice de Custo do Trabalho (ICT) geral aumentou 5,3% face ao ano de 2022, e na origem do aumento da variação deste índice destaca-se um aumento de 7,1% do custo médio por trabalhador, sendo considerado o maior crescimento registado nos últimos nove anos. Em termos sectoriais, nas remunerações registou-se um crescimento da média, de 6,9% no sector da construção (Mar & finanças, 2024a).

De acordo com BTEP 03/2024, no terceiro trimestre de 2024, foi registado um menor constrangimento associado ao crescimento dos preços dos materiais de construção, contudo, observou-se reais dificuldades da contratação de mão-de-obra. Desde abril de 2024, foi verificado um crescimento do índice de custos de construção de habitação, que tem vindo a ser causado essencialmente pelo crescimento dos custos associados à mão de obra.

Em inquérito mensal, efetuado à conjuntura à construção e obras públicas, é sugerido que a dificuldade de contratação de pessoal foi considerado o fator limitativo mais significativo, enquanto a falta de materiais se apresenta cada vez menos significativo como limitação à atividade, face à média de 2023 (Mar & Finanças, 2024b).

No inquérito qualitativo de conjuntura à construção civil e de obras públicas executado pelo INE, em 2021, a dificuldade em recrutar pessoal qualificado já era considerado como o maior obstáculo à atividade da construção (58,4 %), seguida pela insuficiência de procura e falta de materiais de construção, conforme pode ser verificado no Gráfico nº 1.

Gráfico nº 1 - Resultados do inquérito- Obstáculos à atividade da Construção



Fonte: Elaboração Própria, adaptado de dados de INE¹

Relativamente ao emprego no sector da construção, em 2023, este cresceu 6,4%, comparativamente ao ano anterior, sendo que nesse ano, este sector representou 6,9% do emprego total em Portugal (IMPIC, 2024).

Em Portugal é a Lei n.º 41/2015 que estabelece o regime aplicável ao exercício da atividade da construção civil. De acordo com o disposto no artigo nº 4 da mesma, a atividade da construção apenas pode ser exercida por pessoas singulares ou coletivas de natureza privada com carácter industrial ou comercial, que tenham domicílio em Portugal ou qualquer Estado do Espaço Económico Europeu.

¹

https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_indicadores&indOcorrCod=0000156&selTab=tab0&xlang=pt

Para o exercício da atividade, também, é necessário a obtenção de autorização por parte do Instituto dos Mercados Públicos do Imobiliário e Construção (IMPIC) ou um registo efetuado, nos termos da referida lei, que se denomina por Alvará, de acordo com o disposto no artigo 5º.

De acordo com relatório elaborado pelo IMPIC, no final do 1º semestre de 2023 existiam, no sector da construção, 60.923 títulos habilitantes válidos, dos quais, 33.290 Alvarás e 27.633 Certificados, que em termos homólogos representou um crescimento de 7,3% (IMPIC, 2024)

1.2. Análise financeira às empresas do Sector da Construção Civil

Em Portugal, a evolução do volume de negócios na construção civil foi positiva nos anos de 2022 e 2023. Em 2023, o volume de negócios do sector cresceu 9,99%, em comparação com o ano anterior, para um valor de 34.002,2 milhões de euros, após um crescimento registado de 16,4 % em 2022 (Banco de Portugal, 2024).

Em relação ao *Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization* (EBITDA) indicador que define resultados antes de Juros, Impostos, Depreciações e Amortizações, em 2023, apresentou uma variação de taxa anual positiva de 20,37%. Esta evolução, embora inferior face à de 2022, em comparação com o agregado da Sociedades Não Financeiras (SNF), é bastante favorável, já que em 2023, apresentou uma variação da taxa anual de 12,66 % (Banco de Portugal, 2024).

O rácio de autonomia financeira do sector da Construção Civil, foi de 36,13 % em 2023, 6,63 % abaixo do valor do agregado SNF. Durante o período 2018-2023, o sector da construção civil apresentou um crescimento de 6,74 % total na sua autonomia financeira (Banco de Portugal, 2024).

Entre o período 2018-2023 a estrutura dos passivos das empresas no sector da construção civil não sofreu alterações significativas. A maior parte das obrigações das entidades neste sector estão relacionadas com a categoria “outros passivos”, que inclui as dívidas ao Estado e a outros entes públicos, dívidas a acionistas e sócios (não remuneradas), e dívidas referentes a outros passivos correntes e outras contas a pagar,

as quais em 2023, representavam um total de 39,93% do passivo total das empresas (Banco de Portugal, 2024).

1.3. Construção em Portugal

A instabilidade geopolítica global, provocada essencialmente pela continuação da guerra na Ucrânia e outros conflitos políticos, influenciou desfavoravelmente as expectativas dos agentes económicos, a evolução dos mercados financeiros e o comércio internacionalmente (AICCOPN, 2024), parecendo, porém, segundo dados do Banco de Portugal, não afetar negativamente o sector da construção civil em Portugal.

Neste contexto, em 2023, as estimativas feitas relativas à produção no sector da construção em Portugal foram de um valor global de 20,1 mil milhões de euros, refletindo um crescimento de 3,4% face a 2022. Entre o período 2017-2023, a produção no sector da construção alcançou um crescimento acumulado de 33%, contudo, esse crescimento demonstrou ser insuficiente para fazer face à retração de 59% verificada no valor global da produção da Construção (AICCOPN, 2024).

De acordo com relatório efetuado pelo INE, em 2023, estima-se que em Portugal, tenham sido concluídos 17.266 edifícios, o que representa um crescimento de 1,1% em relação ao ano anterior. Sendo que as construções novas continuavam a ser predominantes, correspondendo a 82,4% do total de obras concluídas em 2023. Dos edifícios concluídos, 76,5% destinaram-se à habitação familiar, um pouco acima dos 74,2% registados em 2022 (INE, 2023).

Conforme referido, a construção nova continua a ser o tipo de construção predominante em Portugal, sendo que no período 2021-2023 o número de reconstruções concluídas para habitação familiar por cada 100 construções novas é de 2,7, observando-se desde 2017 uma diminuição significativa (4,4 por cada 100).²

² Obtido de INE - Licenciamento e conclusão de edifícios mantém decréscimo - 1.º Trimestre de 2023

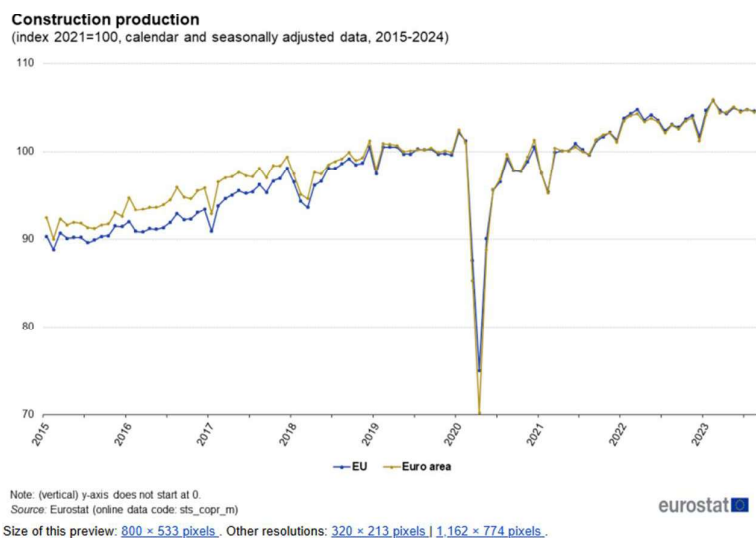
1.4. Sector da Construção Civil na Europa

“De acordo com a conferência do *Euroconstruct* realizada em junho de 2024, o sector da construção a nível europeu sofreu uma quebra de 1,4% em 2023” (IMPIC, 2024, p 33).

O IMPIC, em relatório, apresentou como principais causas da quebra o forte aumento nas taxas de juro de financiamento para a realização de obras, e o aumento da inflação que consequentemente levou ao aumento dos custos de construção (IMPIC, 2024).

Nos últimos 20 anos o sector da construção civil na europa sofreu alguns desafios, após a crise económica de 2008/2009. A produção na construção sofreu uma desaceleração até 2013, e foi apenas em 2015 que reiniciou a sua subida, continuando até março e abril de 2020, quando o índice caiu drasticamente e perdeu mais de 25 % devido à queda da economia global provocada pela pandemia de Covid-19. Após esse período a produção na construção só conseguiu recuperar, a um nível anterior à pandemia, cerca de um ano e meio depois, acabando por estagnar, apenas com alterações na produção pouco significativas até ao final de 2023, conforme representado no Gráfico nº 2, que apresenta a produção da atividade da construção (Eurostat, 2024).

Gráfico nº 2 - Produção da atividade da Construção no período de 2015 a 2023



Fonte: Eurostat ³

³ [https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Construction_production_\(volume\)_index_overview](https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Construction_production_(volume)_index_overview)

Em relação à taxa de variação na produção no sector da construção, em termos homólogos, a produção em Portugal cresceu mais em comparação à média dos países europeus e da zona euro, uma vez que em dezembro de 2023 a produção na União Europeia (UE) representou um valor de 2,4%⁴ e Portugal 5,6%.

⁴ Dados retirados de <https://ec.europa.eu/eurostat/web/products-euro-indicators/w/4-20022024-ap>

CAPÍTULO II – IVA NA CONSTRUÇÃO CIVIL

O IVA foi criado na União Europeia (UE) com o propósito de harmonizar os vários impostos sobre o consumo em toda a Comunidade Europeia, pelo interesse de tributar a produção no mercado interno, conforme o estabelecido no Tratado de Roma em 1957 (Hellerstein & Gillis, 2010).

De acordo com Alvarez (2004), tudo começou em França, em 1952, que adotou o IVA como substituição ao imposto sobre a produção que existia na altura. Sendo que na UE, à época denominada por Comunidade Económica Europeia (CEE), a ideia de adoção deste imposto surgiu no ano de 1960, assim dando os primeiros passos na harmonização fiscal comunitária da tributação do consumo.

Em Portugal, o IVA apenas entrou em vigor em 1 de janeiro de 1986 (na sequência da sua adesão à CEE nesse mesmo ano), como um imposto geral sobre o consumo, plurifásico e sem efeitos cumulativos.

Ao longo da sua existência em Portugal, o IVA tornou-se um dos impostos principais do sistema fiscal português. No ano de 2023, o Estado Português obteve uma receita de valor preliminar de 23.870,01 milhões de euros através do IVA, sendo o IVA um dos impostos cuja receita fiscal é superior, representando 23,96 % do total da Receita Fiscal.⁵

No âmbito do IVA, pode-se considerar que o sector da construção como um dos sectores mais sensíveis e/ou problemáticos, devido à sua maior propensão para a fraude (Almeida, 2011), ou pelo facto de ser um sector estratégico da economia (IMPIC, 2022). Estas preocupações, associadas à crescente importância assumida pela reabilitação urbana, deram origem a algumas particularidades quanto à aplicação do IVA neste sector, tal como se refere de seguida.

⁵ Dados retirados do site da POR DATA
<https://www.pordata.pt/db/portugal/ambiente+de+consulta/tabela>

Na atividade de construção civil, destacam-se dois Regimes Especiais de IVA, pela especificidade e complexidade na sua aplicação:

O Regime de Autoliquidação – Neste regime, também conhecido por inversão de sujeito passivo, cabe ao adquirente dos serviços, a liquidação e a entrega do imposto devido sem prejuízo do direito à sua dedução (segundo os artigos 19.º a 25.º do CIVA).

Este regime surge em Portugal, em 2007, através do Decreto de Lei n.º 21/2007 de 29 de janeiro, por aplicação do artigo 199.º da Diretiva de IVA (2006/112/CE do Conselho de 28 de novembro de 2006) (Pires, 2022).

De acordo com o Ofício Circulado 30101 de 24-05-2007, é considerado como um sujeito passivo adquirente de serviços de construção civil, aqueles que adquirem serviços previstos na Lista I anexa ao referido ofício, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada ou subempreitada (artigo 2.º, n.º 1, alínea j) do CIVA) e “(...) que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confirmam o direito à dedução total ou parcial do imposto, quando sejam adquirentes de serviços de construção civil”.

Assim, são excluídas do regime de autoliquidação todas as pessoas singulares ou coletivas que não sejam sujeitos passivos de IVA e sem sede em território nacional, bem como os sujeitos passivos que pratiquem exclusivamente operações isentas, como as atividades isentas dos artigos 9.º e 53.º do CIVA, e os sujeitos passivos que realizam aquisições intracomunitárias, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 2.º do Regime de IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI).

Quando existe autoliquidação, o fornecedor pode exercer o direito à dedução do IVA suportado nas aquisições de bens ou serviços relacionados com a realização das obras referidas no artigo 2.º, n.º 1, alínea j) do CIVA, nos termos dos artigos 19.º e seguintes, designadamente da alínea c) do n.º 1 do artigo 19 do CIVA, conforme o ofício 30101 de 24/05/2007.

Conforme referido, também, podem aplicar a autoliquidação os sujeitos passivos mistos, ou seja, aqueles que pratiquem operações que conferem o direito à dedução e

operações que não o conferem, como por exemplo as operações isentas nos termos do artigo 9º, nesses casos também pode haver lugar à inversão do sujeito passivo, seja por utilização do método da afetação real ou pro rata, conforme explicado no ofício 30101.

A legislação portuguesa não contém uma definição para serviços de construção civil (Abreu,2024). Pelo que o ofício circulado 30101 de 24-05-2007, atentou esclarecer as dúvidas acerca desse conceito. Assim, neste ofício pode-se encontrar a lista anexo I que contém os exemplos de serviços aos quais se aplica a regra de inversão, e a lista anexo II que contém exemplos das exclusões.

Também é estabelecido no referido ofício, que no seu âmbito se encontram as prestações de serviços, sejam na forma de empreitada ou não, desde que sejam relacionadas e necessárias à realização da obra, como o exemplo do aluguer ou colocação de andaimes, que na emissão das faturas pode aplicar a autoliquidação, quando efetuados no âmbito de uma empreitada geral, fora desse âmbito devem ser tributados à taxa normal do IVA. A autoliquidação apenas abrange as prestações de serviços, sendo que a transmissão de bens sem a montagem, mesmo que se encontrem relacionados com a empreitada, devem ser tributadas à taxa normal do imposto.

Para a aplicação da inversão do sujeito passivo, o prestador de serviços, na emissão das faturas, deve colocar a expressão “IVA- Autoliquidação”, nos termos do nº 13 do artigo 36º do CIVA, devendo inscrever o valor faturado e não liquidando o IVA, conforme explicado na informação vinculativa de 25140, com despacho de 2024-03-25.

Aplicação da Taxa Especial Reduzida - Para as empreitadas de construção e reabilitação de alguns bens imóveis.

Foi pela Lei do Orçamento do Estado para 2008 (Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro), que em Portugal se veio a introduzir alterações à Lista I anexa ao CIVA, com o objetivo da aplicação da taxa reduzida daquele imposto a alguns serviços no âmbito da construção civil. Nesta lista pode-se encontrar um conjunto de incentivos concedidos, como a aplicação da taxa reduzida nas empreitadas de reabilitação de bens imóveis.

A referida redução de taxa do IVA apenas foi possível pela imposição da Diretiva Europeia 2006/122/EC, de novembro de 2006, que providenciou uma lista de bens e serviços na qual se pode utilizar a taxa reduzida, onde se inclui a prestação de serviços de construção, reparação e a renovação de imóveis. Apesar de não estar definido um valor fixo para a taxa reduzida, esta Diretiva determinou que terá de haver uma diferença de pelo menos cinco pontos percentuais em relação à tributação de “taxa normal” de cada país, devendo cada Estado Membro definir a forma de aplicação da taxa reduzida ou até a sua isenção (Pasichna et al., 2022).

Nas verbas 2.18 a 2.27 da lista I anexa ao CIVA, encontram-se previstas as prestações de serviços de empreitadas de reabilitação de bens imóveis que beneficiam de taxa reduzida de IVA, e as quais iremos abordar e analisar neste projeto de mestrado.

Importa ainda referir que, neste sector é particularmente importante definir o momento em que o IVA é devido ao Estado, ou seja, a exigibilidade do IVA, pois, muitas vezes estão em causa obras cujo tempo de vigência abarca vários períodos de tributação e em que há muitas situações de pagamentos de adiantamentos ou sinais.

Neste contexto, analisando o CIVA, verifica-se que, de acordo com a alínea b) do artigo 7º do CIVA, o IVA devido nas prestações de serviços torna-se exigível no momento da sua realização.

No nº 3 do artigo 7º do CIVA, é referido que nas situações de prestações de serviços de carácter continuado resultantes de contratos e que deem lugar a pagamentos sucessivos, como se considera o caso das prestações de serviços de construção civil, deve-se considerar que as prestações de serviços são realizadas no termo do período a que se refere cada pagamento, sendo o imposto devido e exigível pelo respetivo montante pago.

Existindo algumas dúvidas sobre a definição do momento da realização efetiva das prestações de serviços de construção civil, o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) pronunciou-se sobre esta problemática (Palma, 2019), como veremos de seguida.

Em Acórdão de 19 de Dezembro de 2012, relativo ao Caso Orfey Bulgária, o TJUE concluiu que de acordo com a diretiva do IVA, no seu artigo 64º o “facto gerador do imposto ocorre e o imposto se torna exigível no momento em que a entrega de bens ou

a prestação de serviços é efetuada” ou de acordo com o artigo 65.º que “em caso de pagamentos por conta antes da entrega de bens ou da prestação de serviços, o imposto se torna exigível no momento da cobrança e em relação ao montante recebido, constitui uma derrogação à regra enunciada no artigo 63.º.” (Palma, 2019).

Pelo que Palma (2019) alega que não se encontra excluída a aplicação do artigo 65.º da diretiva IVA, considerando, assim, que, para efeitos da exigibilidade do IVA, no direito de superfície, não chega a ser necessária a realização efetiva da prestação de serviços, basta que sejam conhecidos, à data, todos os elementos pertinentes dessa futura prestação.

Em concordância com este entendimento, a AT, também, emitiu a informação vinculativa (processo nº 3495) que refere que no caso de uma empreitada de construção de infraestruturas a um Município o imposto é devido e torna-se exigível no "momento da sua realização", e que deve ser considerada a data em que o Município procede à aceitação das obras, mediante auto de aceitação provisória das mesmas.

CAPÍTULO III – REVISÃO DA LITERATURA

Ao longo do tempo tem se verificado que os sistemas fiscais estão a ficar cada vez mais complexos e o caso português não é exceção.

Borrego et al. (2015), demonstraram essa complexidade fiscal no contexto português, na perspetiva dos Contabilistas Certificados (CC), ao verificarem que cerca de 90% dos inquiridos, o classificaram como complexo, sendo que dentro desse valor 39,5 % o tenha chegado a classificar como extremamente complexo. Como umas das principais causas da referida complexidade, foi identificado, a volatilidade e dispersão existente na legislação fiscal.

Em concordância, Alves (2021), também verificou que na perceção dos CC o sistema fiscal português é complexo e existe uma dificuldade a nível legislativo e estrutural, que pode provocar um incumprimento involuntário das responsabilidades existentes. A mesma autora, ainda, salienta a importância dada pelos CC à formação como forma de estabelecer um planeamento fiscal mais adequado.

Dentro da mesma linha, Martins e Gama (2007) destacaram como uma das maiores causas da complexidade do sistema fiscal português no âmbito do IVA a utilização de taxas múltiplas para os diferentes tipos de bens e serviços, nomeadamente complexidade associada com a definição da taxa a aplicar.

Perante essa realidade de complexidade existente no sistema fiscal português, Rita (2023) em análise estatística descritiva sobre as decisões tomadas pelo CAAD, determinou que, em matéria de IVA, 52 % das decisões arbitrais foram a favor do sujeito passivo, demonstrando, assim a importância da arbitragem para o sistema fiscal português. Cerca de 44 % das incidências analisadas em amostragem estavam relacionadas com o capítulo V do CIVA, que trata as questões relacionadas com a liquidação e pagamento do imposto, seguindo-se do capítulo II e I que tratam das isenções e incidência do IVA. Nas decisões relacionadas com a aplicação de taxas a probabilidade foi maior de decisão favorável ao sujeito passivo, demonstrando mais uma vez, a complexidade do sistema fiscal português, com destaque para o problema da definição das taxas de imposto.

A propósito da complexidade do IVA, Chiarelli (2023) defendeu que apesar de a aplicação de taxa reduzida de IVA ter surgido “como uma resposta idónea oferecida pela política fiscal para a promoção da justiça social” (Chiarelli,2023, p. 53), pode deturpar o mecanismo daquele imposto, principalmente a neutralidade do mesmo, o que pode levar a várias situações problemáticas, como a não aplicação da taxa reduzida ao consumidor final, que pode gerar uma absorção indevida daquele benefício fiscal em lucro por parte dos agentes económicos (Chiarelli, 2023).

O sector da construção civil pelas suas características estruturais, considera-se que também apresenta as problemáticas acima descritas. Neste projeto de mestrado apenas nos iremos focar na aplicação da taxa reduzida aos serviços de construção civil.

A Literatura sobre o tema da taxa reduzida de IVA na construção civil é de reduzida amplitude. Há alguns artigos que discutem, a nível europeu, a problemática e as distorções provocadas pela aplicação das taxas de IVA reduzidas em termos gerais (Borselli et al., 2012; Randová & Krajňák, 2012), porém, estudos sobre a sua aplicação à construção civil são raros, exceção feita ao caso português.

No âmbito europeu Pasichna et al. (2022), procuraram estudar a legislação tributária na construção civil na Ucrânia e em países da UE, de forma a analisar o seu carácter tributário, nomeadamente as taxas de IVA aplicáveis, e compreender como isso impacta e estimula a economia. Para tal, compararam os regimes de tributação entre a UE e a Ucrânia.

Neste estudo, observou-se que, à semelhança de Portugal, outros países na UE, também, aplicavam a redução de taxa de IVA em alguns serviços de construção civil. Pasichna et al. (2022) destacaram vários exemplos de aplicação da taxa reduzida por toda a Europa, como o caso da Chéquia que aplica as taxas de 15 % e 10 % para a construção de residências ou habitação social, contudo a compra de material é à taxa normal, o que torna o regime semelhante ao caso português, e a Eslovénia, que aplica uma redução de taxa de 9,5 % na construção de andares e casas para residência permanente, incluído renovação e reparação. Por toda a Europa, ainda, se pode encontrar mais exemplos da aplicação da taxa reduzida de IVA na construção e/ou reabilitação de imóveis, em países como a Bélgica- 6 %, 12%; Irlanda- 13.5 %; Espanha- 4 %, 10%; Itália- 4 %, 10 %; Luxemburgo -3 %; Polónia- 8 %.

Em Portugal, a investigação acerca do IVA na construção civil divide-se em estudos realizados por autores da área económica e autores da área do direito. Relativamente ao primeiro tipo, a investigação sobre o IVA na construção civil centra-se principalmente na regra de inversão do sujeito passivo, ou autoliquidação do IVA, devido às dúvidas na sua concreta aplicação e sua complexidade, bem como incertezas sobre os serviços abrangidos neste regime de IVA.

Nesse âmbito, surge o estudo de Pires (2022), o qual recolheu os despachos relacionados com a inversão do sujeito passivo, analisou-os e procurou compreender a aplicação do ofício circulado 30101, de 24-05-2007 e a interpretação por parte da AT sobre o mesmo.

Por sua vez, Gonçalves (2019) analisou a legislação em vigor relacionada com as situações especiais de IVA na construção civil, nomeadamente, a inversão do sujeito Passivo e a aplicação da taxa reduzida de IVA através das Verbas. 2.23 e 2.27 da Lista I anexa ao CIVA, com a finalidade de esclarecer dúvidas e, analisar a jurisprudência, informações vinculativas e doutrina.

Em conclusão, Gonçalves (2019, p. 63) defendeu que “as taxas reduzidas de IVA para a construção civil trazem benefícios para a nossa sociedade, auxiliam os investidores e proprietários como forma de combater as dificuldades” e destacou “o facto de a AT não aplicar os mesmos critérios nos serviços de construção civil para a regra de inversão do sujeito passivo e para a aplicação da taxa reduzida de IVA prevista na verba 2.23” (Gonçalves, 2019, p. 64). Sublinhando, mais uma vez, as dificuldades de interpretação na aplicação da taxa reduzida de IVA (Gonçalves, 2019).

Cunha (2021) focou o seu estudo na vertente do Investimento Imobiliário, onde procurou, no âmbito de uma decisão de investimento de uma empresa de promoção imobiliária, efetuar uma análise comparativa entre um projeto de reabilitação no centro histórico de Lisboa e outro de construção nova em Loures. O Cunha (2021) considerou que, através da alteração da estratégia da empresa para a reabilitação de edifícios no centro histórico de Lisboa, ao invés de construção nova nos concelhos limítrofes, permitiria o aproveitamento dos benefícios fiscais existentes (referindo-se à redução da taxa de IVA), o que teria efeitos positivos na rentabilidade do capital investido pela empresa.

Na área do Direito, em Portugal, encontram-se alguns trabalhos que abordam a questão da taxa reduzida de IVA como benefício fiscal.

Através de um estudo explanatório da configuração jurídica, Rodrigues (2024) estudou a evolução da Verba 2.23 e identificou as suas principais problemáticas. A referida autora verificou que a taxa reduzida provocou diferenças de entendimento entre o CAAD e a AT, causadas essencialmente pela interpretação restritiva da AT do conceito de reabilitação urbana, bem como o facto de a AT exigir requisitos adicionais de prova em relação à ORU.

Marques (2024) procurou analisar a legislação referente à reabilitação urbana e concluiu que não se encontrava isenta de problemáticas associadas. Apesar de haver vários benefícios afetos à reabilitação, não se consideravam de interpretação simples, nomeadamente a verba 2.23, por ser “o incentivo mais problemático suportado pelos abundantes processos arbitrais, pelos numerosos esclarecimentos da AT” (Marques, 2024, p. 56).

Na mesma área, Barbosa (2023) abordou as incongruências existentes em torno da verba 2.23. Na sua dissertação de mestrado defendeu que “a reabilitação urbana, que deve desempenhar um papel relevante, de garantia na disponibilização de habitação de qualidade, sendo uma das componentes que espelha o Princípio Constitucional do Direito à habitação digna, é hoje, não mais, do que um enorme “chavão” de tentativa de “fuga ao fisco” na maioria das situações”, reforçando que a situação relatada é agravada pela falta de objetividade na legislação, a qual “pode ter esse mesmo efeito de incentivar a elisão e evasão fiscal, devido à adoção de conceitos latos e indeterminados” (Barbosa, 2023, p.46).

A nova redação da verba 2.23 também é uma preocupação para Abrantes (2024) que analisou o impacto do Programa «Mais Habitação», focando-se na nova redação da referida verba 2.23 com o objetivo de clarificar a sua aplicação. Abrantes (2024) defendeu, em primeiro lugar, que a limitação criada com esta nova redação do benefício fiscal contido na verba 2.23, demonstrava ser incompatível com a realidade portuguesa ao nível habitacional, uma vez que se pretendia incentivar o mercado da habitação e não limitar o seu âmbito. Por fim afirmou que “o legislador foi infeliz na nova redação dada à verba 2.23” (Abrantes, 2024, p.40), uma vez que à data estava na posse de todos

os elementos para elaborar um normativo que não deixasse margem para quaisquer dúvidas.

Da revisão da literatura efetuada sobre a taxa reduzida de IVA aplicada à Construção Civil, destaca-se as problemáticas associadas à verba 2.23, seja pela nova redação da verba, ou a interpretação restritiva da AT, questões que iremos também abordar neste projeto de mestrado de forma aprofundada. Em relação às restantes verbas não foi encontrado nada a destacar nos trabalhos efetuados sobre esta temática.

Verifica-se, assim, com base na revisão de literatura efetuada, que não existe, em Portugal, nenhum estudo (que seja do nosso conhecimento) que abranja a análise de todas as verbas em que a taxa reduzida de IVA é aplicada à construção civil, pelo que o nosso estudo é pertinente e contribui para o conhecimento nesta área de estudo.

CAPÍTULO IV- ANÁLISE À APLICAÇÃO DA TAXA REDUZIDA DE IVA À CONSTRUÇÃO CIVIL

4.1. Importância do Conceito de Empreitada

Para a aplicação da taxa reduzida de IVA nos serviços de construção civil é, em primeiro lugar, importante abordar um conceito que se encontra presente em todas as verbas (2.18 e da 2.23 a 2.27) a analisar neste projeto de mestrado, que é o conceito de empreitada.

Para tal, é necessário socorreremo-nos do Código Civil (CCv), cujo artigo 1207º, define o contrato de empreitada como um tipo de “contrato pelo qual uma das partes se obriga em relação à outra a realizar certa obra, mediante um preço”, ou seja, um contrato pelo qual um “empreiteiro”, se obriga a realizar uma “obra”, perante um “Dono de Obra” e do qual tem o direito a auferir de um valor acordado entre ambas as partes pela prestação de serviços efetuada.

Em Portugal, só em 1833, é que foi decretada a 1ª regulamentação referente ao contrato de empreitada, que na altura se considerava como um contrato sem qualquer distinção de um contrato de compra e venda. Sendo que só em 1867, com a introdução do Código de Seabra, é que este passou a ser considerado como um contrato de prestação de serviços (Ornelas, 2017).

Em 1966, foi com a preparação dos trabalhos introdutórios do CCv que a empreitada passou a distinguir-se dos restantes contratos de prestação de serviços, uma vez que se destinava à criação de uma “obra”, ou seja, algo que ainda não existia. Contudo, foi na introdução definitiva do CCv, que o proposto *ex novo*, que definia a criação de algo novo, sofreu uma alteração significativa, passando assim o conceito de empreitada a estar regulados nos artigos 1207º a 1230º do CCv (Pereira, 2014).

Ainda, em relação ao tipo de contrato de empreitada, Ornelas (2017, p.8) afirmou que um contrato de empreitada “é caracterizado por ser um contrato nominado e típico uma vez que se encontra mencionado pela lei e possui um regime próprio [...] baseando-se no princípio da boa-fé e na consensualidade. Assim, para este contrato existir, basta um mero acordo das partes, sem qualquer obrigatoriedade de forma especial, a não ser em

casos especiais previstos por lei.” Pelo que se considera que este tipo de contrato pode ser expresso de duas formas, verbal ou escrita.

De acordo com o disposto artigo 26.º da Lei nº 41/2015 de 03-06-2015 a forma escrita do contrato apenas se torna obrigatória, no caso de uma obra particular, sempre que o valor da empreitada ultrapasse 10 % do limite fixado na classe 1 de alvará de habilitações. Assim, em 2025, a sua redação por escrito torna-se obrigatória quando o valor da empreitada seja superior a 20.000 €.

O artigo.º 26.º da Lei nº 41/2015 de 03-06-2015, também estabelece que na sua execução devem estar explícitas as informações sobre a identificação dos contraentes, a identificação do alvará, certificados ou registos das empresas de construção do empreiteiro, sempre conferidos pelo IMPIC, a identificação do objeto do contrato, o valor e o prazo da obra.

Neste tipo de contrato, salvo contrário, é da inteira responsabilidade do empreiteiro todo o fornecimento de materiais e utensílios necessários para a realização da obra, os quais devem corresponder sempre às características da empreitada (artigo 1210.º do CCv). A sua fiscalização, fica à responsabilidade e custo do dono da obra, ou de comissário escolhido pelo mesmo (artigo 1209.º do CCv). Definindo-se, assim, que todas as responsabilidades na execução de uma obra são imputadas ao empreiteiro.

Também é importante, neste contexto, compreender o conceito de obra. São vários os entendimentos que definem o conceito de obra como um conceito mais amplo, para além da construção de obra. Como por exemplo, o de Palma (2020), que define como “obra todo o trabalho de construção, reconstrução, ampliação, alteração reparação, conservação, reabilitação, limpeza, restauro e demolição de bens imóveis”.

Ornelas (2017), também, defendeu que o conceito de realização de uma obra pode ser mais amplo do que apenas a construção da obra, também incluindo a demolição, reparação e modificação de uma obra.

4.2. Breve apresentação do Regime Jurídico de Reabilitação Urbana

Por imposição da Lei 95^a-A/2009 de 2 de setembro, foi aprovado o regime jurídico da reabilitação urbana (RJRU), que atualmente estabelece a regulamentação da reabilitação urbana em Portugal.

O RJRU foi criado devido à necessidade de elaborar um regime que substituísse o anterior, que apresentava um quadro legislativo com “um carácter disperso e assistemático” “por um outro regime que proceda ao enquadramento normativo da reabilitação urbana ao nível programático, procedimental e de execução”, partindo de um conceito amplo de reabilitação urbana com “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”, conforme referido no seu preâmbulo.

Este regime pretendeu estruturar as intervenções de reabilitação com base em dois conceitos fundamentais:

-Área de reabilitação urbana (ARU) - que representa uma parcela territorial que justifica uma intervenção integrada. Pode ser definida pelos municípios (através de instrumento próprio, juntamente com parecer do Instituto da Habitação e da Reabilitação Urbana I.P.) ou pode ser definida por via de aprovação de um plano de reabilitação de pormenor de reabilitação urbana, conforme o determinado no preâmbulo do RJRU. e;

- Operação de reabilitação urbana (ORU) - a operação de estruturação das intervenções a efetuar no interior de uma respetiva área de reabilitação urbana. De acordo com artigo nº 8 do RJRU, os municípios podem optar por uma reabilitação simples que “consiste numa intervenção integrada de reabilitação urbana de uma área” ou uma reabilitação sistemática com o objetivo de visar “a requalificação e revitalização do tecido urbano, associada a um programa de investimento público”.

De acordo com o disposto no artigo nº 14 do RJRU, à delimitação da área de reabilitação urbana atribui-se um conjunto significativo de benefícios, destacando-se, a atribuição pelos municípios de benefícios fiscais associados aos impostos municipais sobre o

património, como o imposto municipal sobre imóveis (IMI) e o imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) e também a atribuição aos proprietários de apoios e incentivos financeiros à reabilitação urbana.

Entre esses benefícios destaca-se, pela importância para este projeto de mestrado, a aplicação da taxa reduzida de IVA nas obras de reabilitação urbanas efetuadas dentro da delimitação da ARU, de acordo com a verba 2.23 da lista I anexa ao CIVA, cuja aplicação prática (bem como de outras verbas daquela lista aplicadas à construção civil) tem gerado dúvidas e problemas de interpretação, o que foi um dos motivos para a autora desenvolver este projeto sobre esta temática.

4.3. Verbas relacionadas com os serviços de Construção Civil da lista I anexa ao CIVA

Neste subcapítulo iremos apresentar e analisar as verbas da lista I anexa ao CIVA (verba 2.18 e da verba 2.23 a 2.27) associadas à prestação de serviços de construção civil, bem como as suas problemática e interpretações distintas, de forma a entender e compreender melhor a sua aplicação.

4.3.1. Verba 2.18

Em 2023, devido à situação de crise existente na habitação em Portugal, foi aprovado um conjunto de medidas de resposta, àquele problema, o denominado pacote «Mais Habitação», introduzido pela Lei nº 56/2023 de 6 de outubro.

Com o claro objetivo de aumento de benefícios fiscais para as empreitadas de construção ou reabilitação de habitações com finalidade de arredamento acessível, a verba 2.18 sofreu um alargamento do seu âmbito.

Atualmente, na verba 2.18 da lista I anexa ao CIVA encontra-se definida a aplicação da taxa reduzida de IVA para as empreitadas de construção e remodelação da seguinte forma:

“2.18 - As empreitadas de construção ou reabilitação de imóveis de habitações económicas, habitações de custos controlados ou habitações para arrendamento acessível nos termos definidos em portaria do membro do Governo responsável pela área da habitação, independentemente do promotor, desde que pelo menos 700/1000 dos prédios em propriedade horizontal ou a totalidade dos prédios em propriedade total ou frações autónomas sejam afetos a um dos referidos fins e certificadas pelo IHRU, I. P., ou, quando promovidas na Região Autónoma da Madeira ou na Região Autónoma dos Açores, pela IHM - Investimentos Habitacionais da Madeira, EPERAM, ou pela Direção Regional da Habitação dos Açores, respetivamente.”

De forma a compatibilizar os conceitos introduzidos pela Lei nº 56/2023, foi elaborada a Portaria 69-B/2024 de 23 de fevereiro de 2024, que veio apresentar algumas alterações ao regime jurídico que define a Habitação de Custos Controlados (HCC).

Considera-se no artigo nº 1 da referida portaria, como HCC, as habitações e as unidades residenciais construídas ou remodeladas com o apoio de linhas de financiamento e programas de apoio do Estado, e que obedeçam aos limites de área e preços de venda ou de renda estabelecidos na portaria, e as habitações construídas ou remodeladas com destino ao arrendamento acessível, nos termos do Decreto-Lei 68/2019 de 22 de maio.

Com as referidas alterações introduzidas pela Lei nº 56/2023, passou a ser também considerado como HCC as habitações com vista à promoção de arrendamento acessível, em que a sua construção ou remodelação fosse realizada com recurso a linha de financiamento prevista no artigo 5º da referida lei, desde que obedeçam também aos limites estabelecidos na portaria.

Tal como referido, as HCC devem estabelecer um conjunto de limites definidos. De acordo com o disposto no artigo 3º da Portaria 69-B/2024, a construção e as intervenções efetuadas devem obedecer às Recomendações Técnicas para a Habitação de Custos Controlados (RCHCC), e a custos de promoção de renda, cujos limites se encontram definidos nos artigos 8º e seguintes.

As HCC também têm de estar afetas ao fim descrito na portaria, bem como sujeitas aos limites de preços definidos, por um período de 25 ou 90 anos, consoante os casos, desde a conclusão das obras de construção ou reabilitação (artigos 16º e 16-A Portaria 69-B/2024).

Com o alargamento do âmbito da verba 2.18, e com o objetivo de esclarecer todas as alterações introduzidas, foi emitido o Ofício Circulado 25003 de 30-10-2023, onde se definiu que para a aplicação da taxa reduzida de IVA nas empreitadas de construção ou reabilitação, seria necessário que pelo menos 700/1000 do prédio em propriedade horizontal, ou a totalidade do prédio em propriedade total, ou uma fração autónoma, estivessem afetos aos fins descritos na verba 2.18.

Para além da afetação comprovada, o referido ofício, estabelece que para a aplicação da taxa reduzida de IVA, pela verba 2.18, é obrigatório que as empreitadas de construção ou reabilitação de imóveis sejam certificadas pelas entidades a seguir referidas.

Quando as empreitadas se realizem em Portugal Continental, pelo Instituto da Habitação e da Reabilitação Urbana (IHRU), e quando se realizem na Região Autónoma da Madeira e Açores, pelo IHM – Investimentos Habitacionais da Madeira, EPERAM e Direção Regional da Habitação dos Açores, respetivamente.

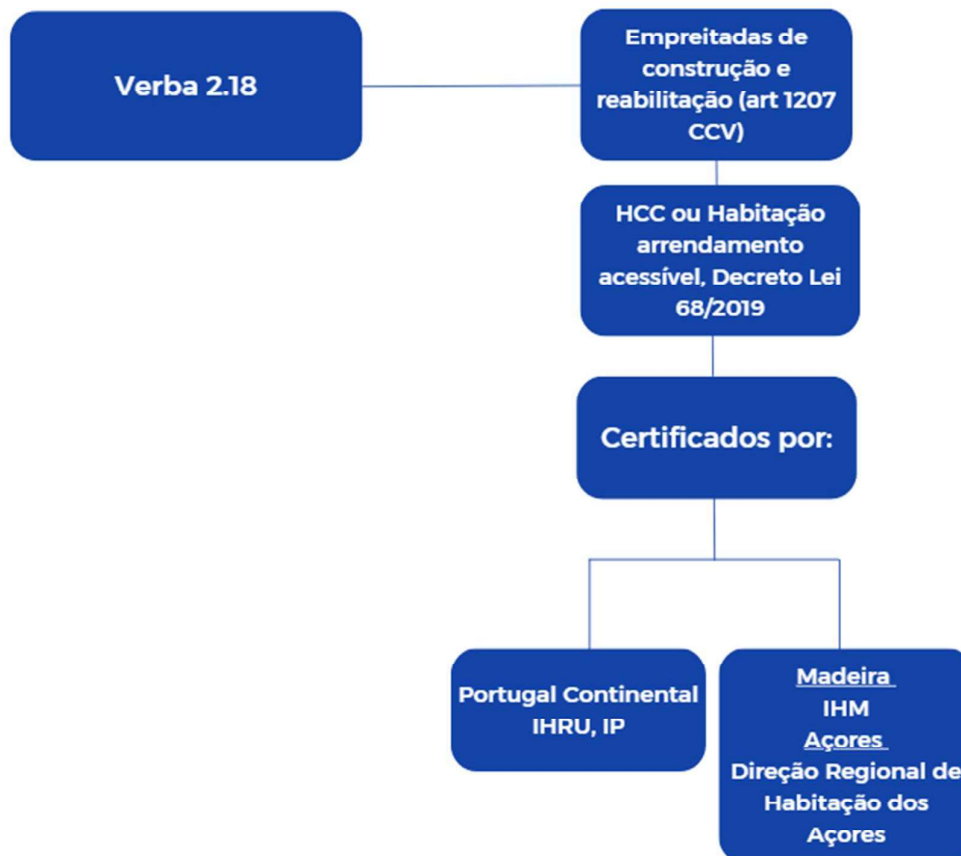
A única informação vinculativa emitida pela AT, até ao momento, sobre a nova redação da verba 2.18, está relacionada com a dúvida sobre a afetação dos imóveis, nomeadamente quando a totalidade da propriedade não se encontra afeta aos fins descritos na verba. Pelo que a AT estabeleceu que, na aplicação da taxa reduzida de IVA numa empreitada de construção de unidades habitacionais com vista à promoção ao arrendamento acessível, e em que se comprovou os pressupostos previstos na verba 2.18 em mais de 700/1000 do prédio em propriedade horizontal (12 fogos de habitação em 14 fogos do total), a construção total, inclusive os 2 fogos de habitação que se encontravam afetos para a venda, podem beneficiar da redução de IVA para a sua construção ao abrigo da verba 2.18.

Da pesquisa efetuada não se encontrou mais nenhuma dúvida esclarecida pela AT relativamente à aplicação da taxa reduzida de IVA pela verba 2.18.

Assim, resumindo para a aplicação da taxa reduzida de IVA pela verba 2.18 será necessário cumprir os seguintes requisitos: a realização de uma empreitada de construção ou reabilitação de imóveis considerados como HCC, cujos limites se encontram definidos na Portaria 69-B/2024, que pelo menos 700/1000 da propriedade do prédio em propriedade horizontal, ou a totalidade do prédio em

propriedade total seja afeta aos fins descritos na verba, e que se encontrem devidamente certificadas pelo IHRU, quando se realizam em Portugal Continental, conforme o ilustrado na Figura nº 1.

Figura nº 1 - Representação dos Requisitos de aplicação da Verba 2.18



Fonte: Elaboração Própria

4.3.2. Verba 2.23

É concedido às empreitadas de reabilitação urbana em imóveis situadas em zonas delimitadas pelos Municípios, as denominadas ARU, e que consistam numa empreitada de reabilitação, como o exemplo das zonas históricas, um conjunto de benefícios fiscais, entre eles a aplicação do IVA à taxa reduzida, conforme o definido na verba 2.23 da lista I anexa ao CIVA:

“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.”

Na aplicação da verba 2.23 ao longo dos anos, a AT tem apresentado pelo menos, 7 linhas interpretativas distintas. Na execução de políticas de reabilitação urbana, as posições distintas da AT, por vezes até contrárias às interpretações dos Municípios, têm vindo a originar tratamentos fiscais distintos, até mesmo para imóveis localizados a poucos metros de distância (Lança, 2023).

O Ofício Circulado 25003 de 30-10-2023, determina que para a atribuição da taxa reduzida de IVA, por aplicação da verba 2.23 deve ser provado “que o imóvel se localiza em área de reabilitação urbana delimitada nos termos legais e que a empreitada nele realizada está conforme a estratégia de reabilitação urbana ou o programa estratégico de reabilitação urbana contidos em operação de reabilitação urbana aprovada nos termos do Regime Jurídico da Reabilitação Urbana”. Pelo que se entende que a simples localização do imóvel dentro de uma zona ARU, não é requisito suficiente para a aplicação da referida verba, sendo também importante que se consubstancie numa ORU.

De acordo com as várias informações vinculativas emitidas pela AT, e considerando o contrato de empreitada como a única modalidade contratual prevista na verba 2.23, as meras transmissões de bens, como por exemplo, a montagem e instalação de elevadores, de ar condicionados, de cozinhas, o aluguer de andaimes, mesmo que

envolva a sua instalação, e os custos relativos a honorários de projetos e fiscalização de obras, quando estejam excluídos do âmbito da empreitada geral, são tributados à taxa normal de IVA, mesmo que o seu adquirente seja o dono da obra ou o empreiteiro.

Contudo, esses custos podem ser tributados à taxa reduzida de IVA, quando se encontram incluídos na empreitada geral, conforme estabelecido pela AT nas informações vinculativas 24850, 3268, 7871, 8323, 8338 e 12207.

Para além do conceito de empreitada, para a devida interpretação e aplicação desta verba são necessários definir os conceitos de “Área de Reabilitação Urbana”, de “Operação de Reabilitação Urbana”, de “Regime Especial” e de “Subempreitadas”, os quais analisaremos de seguida.

Área de Reabilitação Urbana

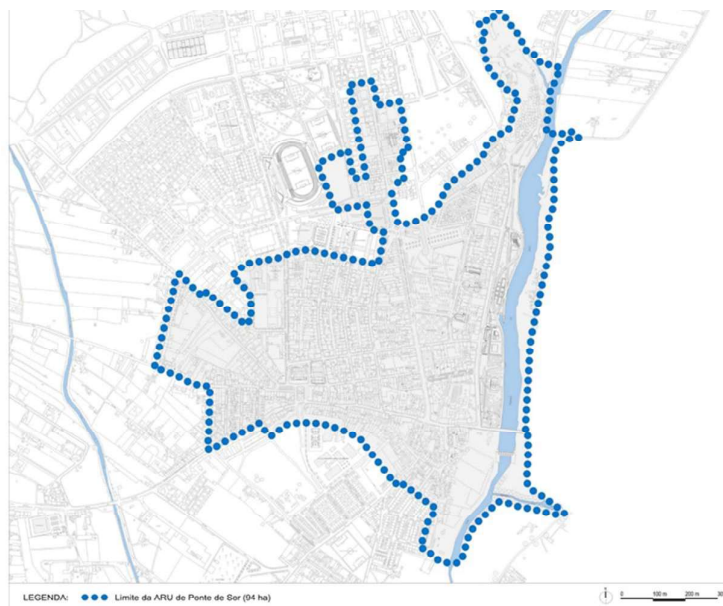
O primeiro requisito cumulativo de aplicação da verba 2.23 encontra-se relacionado com a localização da empreitada, e sendo necessário que esta se encontre dentro dos limites definidos numa ARU, nos termos explicados no capítulo 4.2 deste projeto de mestrado. Trata-se de uma ARU, a área territorialmente delimitada que justifique a intervenção integrada nos termos do artigo 2º alínea b) do RJRU.

De acordo com o disposto no artigo 12º do RJRU, as ARU são áreas que “incidem sobre espaços urbanos que, em virtude da insuficiência, degradação ou obsolescência dos edifícios, das infraestruturas urbanas, dos equipamentos ou dos espaços urbanos e verdes de utilização coletiva, justifiquem uma intervenção integrada”. A sua delimitação é da competência das assembleias municipais, sob proposta da câmara, nos termos previstos no artigo 13º do RJRU, e é promovida pelos municípios nos termos da alínea a) nº 1 do artigo 7º do RJRU.

Como exemplo, apresenta-se a ARU do Município de Ponte de Sor, que abrange cerca de 70 hectares do seu perímetro urbano do Plano Diretor Municipal, conforme relatório emitido pela Câmara sobre o Projeto de Implementação da Operação de Reabilitação Urbana. A ARU de Ponte de Sor foi definida com o pressuposto de realizar

uma requalificação urbana com efeitos urbanísticos, ambientais, patrimoniais e desenvolvimento económico, e a sua área encontra-se representada na Figura nº 2.

Figura nº 2 - Delimitação da ARU de Ponte de Sor 2017 – base topográfica



Fonte: <https://www.cm-pontedesor.pt/viver/municipio/reabilitacao-urbana/>

No referido relatório, foi definido que a delimitação da ARU de Ponte de Sor conferia aos proprietários (ou titulares de outros direitos) de imóveis aí localizados, o direito ao acesso a vários incentivos fiscais à reabilitação urbana, nomeadamente a aplicação de taxa reduzida de IVA.

Apesar de na verba 2.23 não ser exigido nenhum formalismo especial além da verificação das condições existentes, a AT entende, nas várias informações vinculativas emitidas, como por exemplo a nº 12772 de 26/10/2017, ser necessário a existência de um documento certificado que comprove a localização do imóvel a reabilitar numa ARU, nos termos do diploma referido.

Na figura 3 encontra-se um exemplo da referida certidão emitida pelo Município de Ponte de Sor para esse efeito.

Figura nº 3- Exemplo de Certidão que o Imóvel está em ARU

MUNICÍPIO PONTE DE SOR

Município de Ponte de Sor Campo da Restauração
7400-223 Ponte de Sor
T +351 242 291 580 | F +351 242 291 589
Contribuinte N.º 506 806 456
geral@cm-pontedesor.pt

DECLARAÇÃO

N.º de Registo 'entrada n.º' Data 'data de entrada' Processo [REDACTED]

Assunto: Declaração de determinação do nível de conservação de edifícios

Declaro-se para os devidos efeitos e a requerimento de [REDACTED], contribuinte fiscal nº [REDACTED] residente na R [REDACTED] que deu entrada neste Município no dia 1 de março de 2024, registado sob o nº 3379, que, para efeitos do disposto nos artigos 45º e 71º dos Estatutos dos Benefícios Fiscais e após vistoria ao prédio urbano sito na [REDACTED] referido prédio, propriedade do acima identificado, localiza-se na Área de Reabilitação Urbana de Ponte de Sor, pelo que de acordo com a ficha de avaliação de edifícios, que se anexa [REDACTED] calculado nos termos do disposto na alínea c), do nº 1, do artigo 49º, da Lei nº 6/2006, de 27 de fevereiro e no artigo 15º do Dec.- Lei nº 161/2006 de 8 de agosto.

Por ser verdade e ter sido pedida passei a presente declaração, que assino e faço autenticar com o selo em branco em uso neste Município.

Fonte: Município de Ponte de Sor

Operação de reabilitação urbana

O segundo conceito cumulativo para a aplicação da verba 2.23 encontra-se relacionado com o tipo de obras a efetuar no imóvel a reabilitar, nomeadamente, se esse tipo de obras se enquadra no âmbito do conceito de reabilitação urbana, e se é necessário documento comprovativo que certifique uma ORU.

Ao contrário do conceito de ARU, este conceito de ORU, remete para a primeira problemática associada à elegibilidade da verba 2.23, como analisaremos de seguida.

Devido ao estado de crise existente na habitação em Portugal, foi emitida um conjunto de medidas pela Lei 56/2023 de 6 de outubro (as mesmas medidas referidas na verba 2.18), que também trouxeram alterações ao âmbito de aplicação da verba 2.23.

Através do Ofício Circulado 25003 de 30 de outubro de 2023, emitido com vista à clarificação das alterações introduzidas pela Lei nº 56/2023 de 6 outubro, foi esclarecido pela AT que para a nova redação da verba 2.23 apenas ficariam abrangidas as “empreitadas de reabilitação de edifícios” ou as “empreitadas de construção ou reabilitação de equipamentos de utilização coletiva de natureza pública.”

No mesmo ofício, encontra-se definido o conceito de reabilitação de edifícios como “a forma de intervenção destinada a conferir adequadas características de desempenho e de segurança funcional, estrutural e construtiva a um ou a vários edifícios”, com vista a dar um novo uso (ou o mesmo) aos imóveis existentes, assim excluindo as empreitadas que se destinem à construção nova de edifícios.

Neste sentido, a AT veio também reforçar a sua posição, no despacho 26154 de 30-09-2024, onde determina que da nova redação da verba 2.23, estão excluídas as operações de construção de edifícios novos.

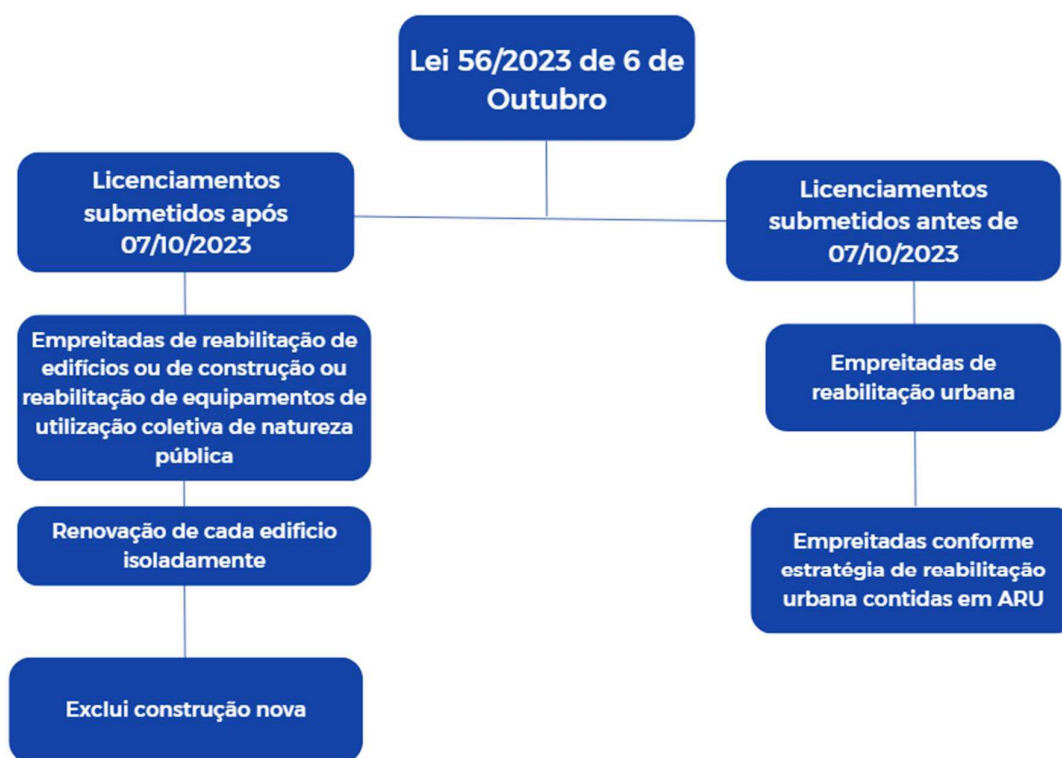
As alterações efetuadas levaram à substituição da expressão “empreitada de reabilitação urbana” por “reabilitação de edifícios” no âmbito de aplicação da verba 2.23. Conforme definido na alínea j) do artigo nº 2 do RJRU, considera-se como reabilitação urbana “a forma de intervenção integrada sobre o tecido urbano existente, em que o património urbanístico e imobiliário é mantido, no todo ou em parte substancial, e modernizado através da realização de obras de remodelação ou beneficiação dos sistemas de infraestruturas urbanas, dos equipamentos e dos espaços urbanos ou verdes de utilização coletiva e de obras de construção, reconstrução, ampliação, alteração, conservação ou demolição dos edifícios”, pelo que se trata de um conceito mais amplo em relação ao conceito presente na nova redação da verba 2.23, a *reabilitação de edifícios*, uma vez que agora, não se vê a renovação planeada de um certo território como um todo, mas sim de cada edifício isoladamente.

Perante esta alteração, Palma (2023) defendeu que, com a redução de âmbito de aplicação do benefício fiscal, o governo acaba por ir em contraciclo do proposto, uma vez que a reabilitação urbana não se confina apenas à reabilitação de edifícios, e assim

acaba por deixar de fora a regeneração do tecido urbano, precisamente numa fase tão importante para incentivar o mercado habitacional.

Contudo, a norma transitória da Lei nº 56/2023 determina que a aplicação da nova redação da verba 2.23 não será para todos os casos existentes. Pelo que ficam excluídas da sua aplicação as situações em que os pedidos de licenciamento foram submetidos aos municípios em data anterior à sua entrada em vigor, nos termos definidos no nº 9 do artigo 50º da Lei nº 56/2023 de 6 outubro, ficando estabelecido que nesses casos será aplicada a redação que estava anteriormente em vigor, conforme ilustrado na Figura nº 4.

Figura nº 4 - Representação da Norma Transitória da Lei 56/2023



Fonte: Elaboração Própria

Tendo em consideração que no momento da realização deste projeto as alterações efetuadas na verba 2.23 eram recentes, não foi possível encontrar interpretações administrativas, para além das questões abordadas acima (a exclusão de construção nova e a redação da verba 2.23 a aplicar), não havendo interpretações distintas das emitidas pela AT, pelo que se entendeu, neste trabalho, abordar as problemáticas associadas à antiga redação da verba 2.23, uma vez que, a sua maioria, vão subsistir na interpretação da nova redação da verba.

Sobre a antiga redação da verba 2.23 a AT emitiu várias informações vinculativas como a nº 22521, em que defendia a aceitação de vários tipos de intervenção desde que estivessem assentes nos dois conceitos que estruturam a reabilitação urbana, a ARU e a ORU, conforme o definido no RJRU.

Considerando-se que o conceito de obra seria um conceito amplo, conforme o definido no artigo nº 1207º do CCv, o qual engloba todo o “trabalho de construção, reconstrução, ampliação, alteração, reparação, conservação, reabilitação, limpeza, restauro e demolição de bens imóveis”, e também definido no despacho 25493 emitido pelo AT, em conformidade com o artigo 2º alínea j) do RJRU, que estabelece a reabilitação urbana. Na antiga redação da verba 2.23, colocava-se a questão de saber se nesta estava abrangida a demolição e construção nova de um imóvel localizado dentro de uma ARU?

Foi entendimento do CAAD que as obras de construção novas estariam abrangidas pela verba 2.23, conforme as decisões arbitrais 404/2022-T, 137/2022-T e 295/2022-T, sendo decidido, sempre em primeiro lugar, que o tipo de objeto de construção, como a construção nova de edifícios, seria aceite, contudo a sua problemática estaria relacionada se esse tipo de reabilitação estaria ou não inserido no conceito de amplo “reabilitação urbana”, definido para cada ARU em concreto, sendo esse o fator decisivo e não o tipo de obra de reabilitação a efetuar. Tal facto acabou por levar a decisões distintas, em imóveis na mesma zona, tendo em consideração essa condicionante.

Na decisão 295/2022-T, o CAAD veio concordar com o entendimento da AT, uma vez a «Estratégia de Reabilitação de Lisboa 2011-2024» determinou que “as reconstruções em terreno vago por via de demolição de uma construção já existente não devem beneficiar dos incentivos fiscais e financeiros aplicáveis aos prédios reabilitados”, tendo como base na sua resposta, não a existência de uma operação de reabilitação

urbana para a área da construção, que se comprovava, mas se os benefícios fiscais para aquela ARU se aplicavam aos prédios novos.

As decisões emitidas pelo CADD, acabam corroborar a posição tomada pela AT acerca dos tipos de serviços englobados dentro de uma “obra”, contudo acabam por diferir em relação à “exigência de certificação pela Câmara Municipal de que determinado projeto tem enquadramento, no âmbito de uma operação de reabilitação urbana”⁶ assumindo que tal exigência “não está prevista na lei”, sendo, porém, que a posição que AT defendeu, em várias informações vinculativas foi de “que o mero licenciamento de uma construção através de empreitada em local inserido numa área de reabilitação urbana, sem que haja a prévia aprovação de uma operação de reabilitação que o enquadre, não permite qualificar uma empreitada como sendo de reabilitação urbana para efeitos da verba 2.23 referida.” Pelo que se torna importante aferir a necessidade de comprovativo de ORU.

Pelo Ofício Circulado 25003 de 30-10-2023, a AT definiu que para a nova redação da verba 2.23, existirá uma divergência com a redação anterior, na medida em que as operações abrangidas deixaram de estar sujeitas à existência de uma “operação de reabilitação urbana”. Tal foi também reiterado pela informação vinculativa 26631, de despacho de 30/08/2024, emitida pela AT.

Contudo na decisão arbitral 181/2024-T foi referido “que a intervenção legislativa não foi inovatória (não há nada de novo no entendimento de que a verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA abrange empreitadas em ARUs sem ORUs)”, o que acaba por marcar uma posição distinta em relação à AT, na redação antiga da verba 2.23. Em várias informações vinculativas emitidas, a AT indicou ser necessário a aprovação da existência comprovada de uma operação de reabilitação urbana, conforme o descrito na alínea j) do artigo nº 2 do RJRU.

Nas informações vinculativas, como a 25085, 25493, 25556, a AT acaba por remeter para o RJRU, considerando que para a determinação da ORU deve atender-se ao disposto no artigo 17º do RJRU, caso seja definida através de instrumento próprio, ou no artigo 18º e seguintes do RJRU, caso seja desenvolvida através de um plano de pormenor de reabilitação, acabando mesmo por afirmar “que a localização de um

⁶ Obtido de decisão do CAAD - Processo n.º: 404/2022-T

prédio em área de reabilitação urbana não constitui, por si só, condição bastante para afirmar que as operações sobre ele efetuadas se subsumem no conceito de reabilitação urbana constante do respetivo regime jurídico e, conseqüentemente, possa beneficiar da aplicação da taxa reduzida do imposto”.

Sendo que a AT defende que quando na delimitação da área de reabilitação urbana não for aprovada em simultâneo a operação de reabilitação urbana, existe um prazo de três anos para a aprovação da ORU, caso contrário perde o seu efeito, remetendo para o artigo 15º do RJRU, conforme informação vinculativa 25085.

Contudo nas decisões arbitrais 2/2023-T, 137/2022-T, 603/2022-T e 354/2022-T o CAAD assume outra posição, apenas focando a aplicação da referida verba em dois requisitos, a aplicação de empreitada de reabilitação urbana e a localização do imóvel, que deve ser realizada dentro da ARU e devidamente certificada. Sendo que a decisão arbitral 2/2023-T foi favorável à requerente, por se considerar que na aplicação da verba não é obrigatório a existência de aprovação da ORU, e que a caducidade por falta de aprovação da ORU dentro dos três anos após a delimitação da ARU definida no artigo 15.º do Decreto-Lei 307/2009 não é correta, por se considerar “que tal não pode significar a reversão dos benefícios fiscais que particulares, de boa-fé, que confiando no Estado efetuaram investimentos”, indo, assim, contra à posição tomada pela AT.

Marques (2024) refere, ainda que, em 2024, das 1459 ARU aprovadas em Portugal, apenas 471 possuíam ORU aprovadas, e se caso esse requisito fosse acolhido haveria vários projetos excluídos da elegibilidade da taxa reduzida de IVA, uma vez que na altura existiam 988 ARU em todo o país sem a aprovação de uma ORU.

É importante realçar na decisão arbitral 137/2022-T, foi defendido que “o legislador tributário não previu – porque não quis - na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, a obrigação de a aplicação da taxa reduzida de IVA a empreitadas de reabilitação urbana pressupor a prévia apreciação e aprovação do respetivo pedido de licenciamento por parte da entidade competente. “. Reforçando, assim, mais uma vez, que a existência de uma certidão comprovativa de ORU não é um requisito para aplicação da verba 2.23, mas sim, se a obra a realizar consiste no conceito presente na redação da verba, uma empreitada de reabilitação urbana.

Regime especial

Com a publicação da Lei nº 32/2012 de 14 de agosto, o Decreto-Lei 307/2009 sofreu alterações, nomeadamente a criação de um regime especial de reabilitação urbana, aplicável às operações urbanísticas de reabilitação de edifícios ou frações que se encontram localizados dentro, ou fora, das áreas de reabilitação urbana definidas pelos municípios, desde que estejam construídos há mais 30 anos e que se encontram em estado de degradação de acordo com o previsto no artigo 77º-A do RJRU. Para a aplicação da taxa reduzida de IVA, é definido no RJRU, que na execução da intervenção efetuada é necessário manter uma série de características arquitetónicas existentes nos edifícios, que se encontram definidas no nº 2 do artigo 77º-A do RJRU.

Este regime especial levantou algumas questões, tendo levado a AT a emitir algumas informações vinculativas de forma a esclarecer este assunto.

Nas informações vinculativas 25269, 26162 e 17295, é interpretação da AT que, apesar de neste regime especial ser desconsiderada a localização do imóvel objeto de intervenção, não é permitido o alargamento do âmbito da verba 2.23, para um imóvel localizado fora de uma zona ARU, uma vez que o legislador, na sua redação optou por utilizar os requisitos cumulativos, isto é, ser empreitada urbana e a localização estar dentro de uma ARU, pelo que a AT considera que não se encontra em condições de aplicar a taxa reduzida de imposto pela verba 2.23 aos imóveis que se encontram localizados fora de uma ARU. Para além desse requisito, a AT também considera que os imóveis cuja reabilitação não cumpra os requisitos enumerados no nº 2 do artigo 77º-A não poderão beneficiar da taxa reduzida de IVA.

Subempreitadas

A outra dúvida bastante presente no âmbito da aplicação da verba 2.23 encontra-se relacionada com o facto de saber se as subempreitadas estariam incluídas no âmbito da referida verba.

Nos termos do artigo 1213º do CCv define-se como subempreitada “o contrato pelo qual um terceiro se obriga para com o empreiteiro a realizar a obra a que este se

encontra vinculado, ou uma parte dela”, isto é, quando um subempreiteiro se encarrega de executar uma obra que foi encomendada ao empreiteiro, e a executá-la sob sua responsabilidade e em contrapartida de um pagamento.

Para o recurso a uma subempreitada é necessário que se respeite um conjunto de regras. De acordo com o disposto na Lei 41/2015 de 3 de junho, lei que define a atividade da construção civil, apenas é permitido a subcontratação de empresas de construção que se encontram devidamente habilitadas, por comprovação emitida pelo IMPIC. Também se encontra definido que os subcontratos cujo valor global dos trabalhos ultrapasse 10% do valor limite da classe 1 serão obrigatoriamente reduzidos a escrito.

Importa referir que na lei 41/2015 de 3 de junho, a obra se encontra definida “como a atividade e o resultado de trabalhos de construção, reconstrução, ampliação, alteração, reabilitação, reparação, restauro, conservação e demolição de bens imóveis”, pelo que nesses termos considera-se que no conceito de obra está inserido o de reabilitação.

Em relação à aplicação da taxa reduzida de IVA, e conforme o disposto na informação vinculativa 17858, 25085, 23524, a AT determina que nada impede a aplicação da taxa reduzida no recurso a contratos efetuados com vários subempreiteiros, desde que essas subempreitadas se caracterizem como empreitadas de reabilitação urbana.

Pelo que se considera, quando se trata de uma prestação de serviços, como, por exemplo, uma pequena remodelação em que o cliente contrata diretamente uma prestação de serviços de carpintaria, colocação de alumínio, entre outras, terá de ser tributada à taxa normal, por estas operações não configurarem a execução de uma empreitada de reabilitação urbana no seu todo.

Em concordância, a Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC) também emitiu um parecer onde defende que na aplicação da taxa reduzida de IVA aos trabalhos realizados pelos subempreiteiros, será necessário que esses subcontratos preencham os requisitos para serem considerados como empreitada de reabilitação. Apesar de o caso em apreço (uma prestação de serviço de colocação de andaimes) não configurar por si só, uma empreitada de reabilitação urbana, mas uma transmissão de bens, conforme informação vinculativa n.º 12432, nessa situação, e por informação prestada por formadora da OCC, destacada neste parecer, a Direção de Serviços de IVA alterou o

seu entendimento, acabando por entender que se tratava de uma subempreitada, podendo, assim, beneficiar da taxa reduzida de IVA.

Faturação

Apesar de se verificar que a faturação não é um problema, em termos práticos (Marques, 2024), existe um formalismo associado à aplicação da verba 2.23, que consiste na emissão das faturas.

Nas informações vinculativas 12446 e 8323, a AT refere que deve constar nestas faturas, para além dos requisitos referidos no n.º 5 do artigo 36º do Código, os requisitos que sustentam a aplicação da referida verba, nomeadamente a referência ao contrato de empreitada e ao local da obra, conforme as disposições estabelecidas no regime que define a reabilitação urbana. Sendo que, nesta situação, o sujeito passivo deve ter na sua posse todos os elementos que comprovem que a obra se encontra em conformidade com os requisitos exigidos para aplicação da taxa reduzida de IVA ao abrigo da verba em análise.

Outra questão sobre a emissão de fatura está relacionada com o facto de o adquirente dos referidos serviços ter de ser um sujeito passivo de IVA, e, como tal, existir a obrigação de aplicar a regra de inversão do sujeito passivo.

Com a aprovação do Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro, foi introduzido um conjunto de medidas destinadas a combater algumas situações de fraude, entre essas medidas o regime especial de IVA de inversão de sujeito passivo, conforme explicado no Capítulo II deste projeto.

Na informação vinculativa 10048, é determinado que numa situação, em que se verificaram os pressupostos para aplicação da taxa reduzida de IVA e o adquirente era um sujeito passivo de IVA, cabia ao adquirente a liquidação e entrega do IVA que se mostrasse devido. Para auto-liquidar o IVA à taxa reduzida, o adquirente deve mencionar a aplicação da verba 2.23 da lista anexa ao CIVA, seja por via de documento interno com informação do número e data da fatura, montante de imposto devido, identificação do prestador, e a especificação de todos os elementos comprovativos, ou

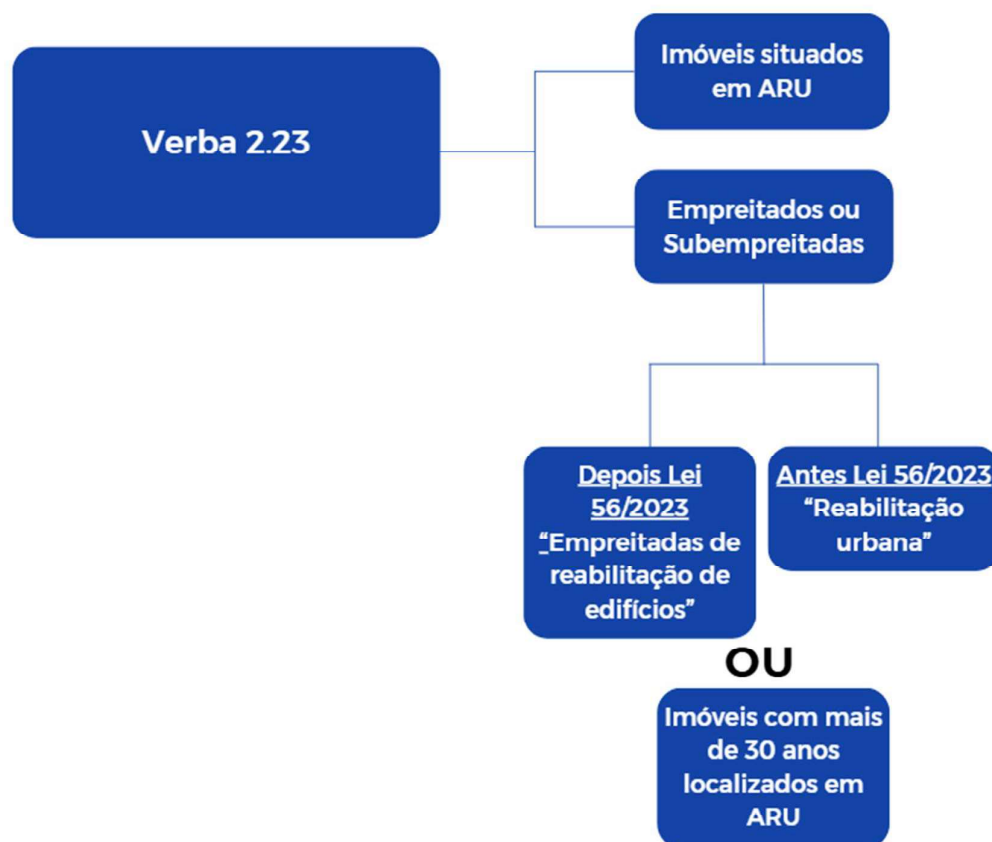
fazer menção na própria fatura; sendo que o fornecedor/ empreiteiro, não deve fazer qualquer outra menção do IVA, para além de expressão "IVA - autoliquidação" na fatura emitida. Assim ficando a obrigação de liquidar o IVA a cargo do adquirente.

Em conclusão, as empreitadas de reabilitação urbana em imóveis situados dentro de uma zona ARU beneficiam de taxa reduzida de IVA por aplicação da verba 2.23, desde que, comprovem a sua localização dentro de uma zona ARU, através de certidão emitida pela Câmara Municipal para esse efeito, e que cumpram os requisitos de empreitada ou subempreitada relacionados com uma empreitada de reabilitação de um imóvel que preencha os requisitos da verba 2.23.

Para além desses requisitos é necessário ter em atenção a data do licenciamento de obras a efetuar. Caso seja posterior à entrada em vigor da Lei 56/2023, deve ser adotado o termo “reabilitação de edifícios” descrito no RJRU, que exclui a construção nova. Caso a licença submetida tenha uma data anterior àquela, será necessário ter em atenção se o tipo de obras a efetuar se enquadra no conceito amplo de “reabilitação urbana” definido para aquela ARU. Contudo, é entendimento da AT a necessidade de existência de um comprovativo de ORU, o que acaba por criar, tal como já foi referido, discordância com o CAAD, o que leva a que para se usufruir da taxa reduzida de IVA seja necessária a verificação de cada situação de forma isolada, sendo esta a maior problemática associada a esta verba.

Também está previsto um regime especial no artigo 77º -A do RJRU por alteração do Decreto-lei 307/2009, onde se encontra previsto a aceitação a operações urbanísticas de reabilitação de edifícios que tenham sido construídos há mais de 30 anos, estejam ou não localizados dentro de uma ARU, situação, que AT acaba por desconsiderar na aceitação da aplicação desta verba, sendo apenas aceites os imóveis com mais de 30 anos e situados dentro de uma ARU. Para a aplicação da taxa reduzida de IVA pela verba 2.23 é importante ter em atenção os pressupostos elencados, conforme explicado na Figura nº5.

Figura nº 5 -Representação dos Requisitos de aplicação da Verba 2.23



Fonte: Elaboração Própria

4.3.3. Verba 2.24

As empreitadas de reabilitação de imóveis que, independentemente da sua localização são contratadas ao Fundo Nacional de Reabilitação do Edificado ou ao abrigo de regimes especiais de apoio à reabilitação de edifícios financiados pelo Instituto da Habitação e da Reabilitação Urbana (IHRU), beneficiam de taxa reduzida de IVA nos termos da verba 2.24 da lista I anexa ao CIVA, conforme citado na verba.

“2.24 - 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. (Redação da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro)”

Para aplicação da verba 2.24, torna-se, assim, necessário verificar os pressupostos definidos para que a empreitada seja elegível.

Em primeiro lugar, e como acontece nas restantes verbas abordadas neste projeto de mestrado, apenas ficam abrangidas as empreitadas previstas no artigo 1207.º do CCv. Contudo, nesta verba é utilizado um termo mais específico, o termo “empreitada de reabilitação de imóveis”. Porém, apesar de na verba não ser feita nenhuma referência a esse conceito, é do entendimento da AT, pelo despacho 24085 de 2023-01-26, a remissão para o RJRU e para a definição lá prevista de *Reabilitação de Edifícios*, de forma a delimitar o tipo empreitadas abrangidas pela verba 2.24.

É na alínea i) do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro, que se encontra definido como reabilitação de edifícios “a forma de intervenção destinada a conferir adequadas características de desempenho e de segurança funcional, estrutural e construtiva a um ou a vários edifícios, às construções funcionalmente adjacentes incorporadas no seu logradouro, bem como às frações eventualmente integradas nesse edifício, ou a conceder-lhes novas aptidões funcionais, determinadas em função das opções de reabilitação urbana prosseguidas, com vista a permitir novos usos ou o mesmo uso com padrões de desempenho mais elevados, podendo compreender uma ou mais operações urbanísticas”. Pelo que se pode entender que fica englobado todo o tipo de reconstrução, remodelação, e outras operações necessárias, de forma a beneficiar o estado do imóvel ou conceder-lhes novas aptidões.

A outra condição necessária para aplicação da verba 2.24 encontra-se relacionada com o tipo de operação a efetuar, nomeadamente se as empreitadas de reabilitação foram contratadas para o Fundo Nacional de Reabilitação do Edificado, ou realizadas no

âmbito de regimes especiais de apoio financeiro ou fiscal à reabilitação de edifícios, ou ao abrigo de programas apoiados financeiramente pelo IHRU.

De acordo com a informação disponibilizada no site do Portal da Habitação, o Fundo Nacional de Reabilitação do Edificado (FNRE) é um fundo que tem como objetivo o desenvolvimento e concretização “de projetos de reabilitação de imóveis para a promoção do arrendamento, com vista à recuperação urbana e ao repovoamento dos centros urbanos”. São considerados como beneficiários desse fundo as Autarquias, as Instituições Particulares de Segurança Social, a Administração Direta e Indireta do Estado e os Institutos Públicos, podendo também ser outras entidades públicas, nomeadamente as empresas, as universidades públicas e as sociedades de capitais públicos (IHRU,2025b). Este fundo é gerido pela Fundiestamo – Sociedade Gestora de Organismos de Investimento Coletivo, S.A., com intuito de reabilitar edifícios públicos, para torná-los aptos para arredamento. Contudo o FNRE não tem de ter como destino exclusivo a habitação, sendo obrigatório que apenas 51% da propriedade dos imóveis a reabilitar fique afeto à habitação.⁷

Para além das empreitadas contratadas ao FNRE, no âmbito da verba 2.24, também estão incluídas as empreitadas realizadas no âmbito de regimes especiais de apoio financeiro ou fiscal à reabilitação de edifícios, ou ao abrigo de programas apoiados financeiramente pelo IHRU.

De acordo com informação retirada do site, o IHRU é uma entidade pública promotora da política nacional de habitação que tem como “missão garantir a concretização, coordenação e monitorização da política nacional de habitação e dos programas definidos pelo Governo para as áreas da habitação, do arrendamento habitacional e da reabilitação urbana, em articulação com as políticas regionais e locais de habitação, no quadro da lei de bases da habitação, aprovada pela Lei n.º 83/2019 - Diário da República n.º 168/2019, Série I de 2019-09-03 (LBH)” (IHRU, 2025a).

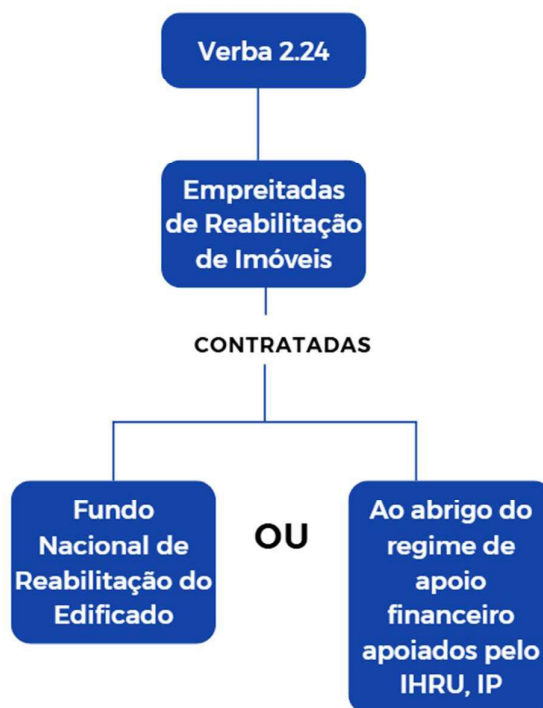
Na informação vinculativa 24085, é determinado pela AT que apenas ficam elegíveis, para a aplicação da verba 2.24, as empreitadas em que as referidas entidades, o FNRE ou o IHRU, celebrem contrato de empreitada diretamente com o empreiteiro.

⁷ Dados retirados de <https://fundiestamo.com/faqs-fnre/>

No âmbito da pesquisa para este projeto de mestrado, não foi encontrado mais nenhuma informação vinculativa, com informação complementar sobre esta verba, para além dos pressupostos necessários para a aplicação da taxa reduzida de IVA, acima referidos.

Concluindo-se que, para que uma operação fique abrangida no âmbito da verba 2.24, terá que respeitar uma série de pressupostos cumulativos: isto é, que se trate de uma empreitada que se enquadre no conceito de empreitada de *Reabilitação de Edifícios* presente do RJRU, que seja contratada diretamente para o FNRE, ou, em alternativa, contratada no âmbito de um apoio financeiro ou fiscal à reabilitação de edifícios, ou ao abrigo de programas apoiados financeiramente pelo IHRU, ou pelo IHM ou pela Direção Regional de Habitação dos Açores (fora de Portugal Continental), conforme o estabelecido no despacho 24085. Na Figura nº 6 encontra-se estabelecidos os requisitos necessários à aplicação da verba 2.24.

Figura nº 6 -Representação dos Requisitos de aplicação da Verba 2.24



Fonte: Elaboração Própria

4.3.4. Verba 2.25

As empreitadas de construção e contratos de prestações de serviços subjacentes a imóveis para habitação que são promovidas por Cooperativas de Habitação e Construção Económica podem beneficiar da taxa reduzida de IVA, conforme apresentado na verba 2.25 da Lista I anexa ao Código do IVA, que na sua última redação se apresenta da seguinte forma:

“2.25 — As empreitadas de construção de imóveis e os contratos de prestações de serviços com ela conexas cujos promotores sejam cooperativas de habitação e construção, incluindo as realizadas pelas uniões de cooperativas de habitação e construção económica às cooperativas suas associadas no âmbito do exercício das suas atividades estatutárias, desde que as habitações se integrem no âmbito da política social de habitação, designadamente quando respeitem o conceito e os parâmetros de habitação de custos controlados, majorados em 20 %, desde que certificadas pelo IHRU, I. P., ou, quando promovidas na Região Autónoma da Madeira ou na Região Autónoma dos Açores, pelo IHM ou pela Direção Regional de Habitação dos Açores, respetivamente.”

Tal como nas restantes verbas associadas à taxa reduzida de IVA, apenas se encontram elegíveis as empreitadas conforme o disposto no 1207º do CCv, e que sejam financiadas e certificadas pelo IHRU, respeitando o conceito e os parâmetros de HCC, podendo, nesta situação, os parâmetros de limite ser majorados até 20 %.

A primeira problemática associada à elegibilidade desta verba encontra-se relacionada com os parâmetros limites de HCC. Apenas são consideradas as habitações referidas no artigo 1º da Portaria 69-B de 23 de fevereiro de 2024, também mencionadas no subcapítulo “verba 2.18” deste projeto.

Na informação vinculativa 1561, a AT recorre à definição de HCC ao remeter para o texto da norma. Assim, mesmo que os imóveis em questão sejam da propriedade de Cooperativas de Habitação e Construção, como é o caso em questão no despacho, o facto de estar em causa a construção de um lar de idosos, mesmo que esteja inserida nos fins constantes dos estatutos da cooperativa, não é elegível para efeitos de aplicação da verba, por não ser compatível com a definição de HCC da norma, ou seja

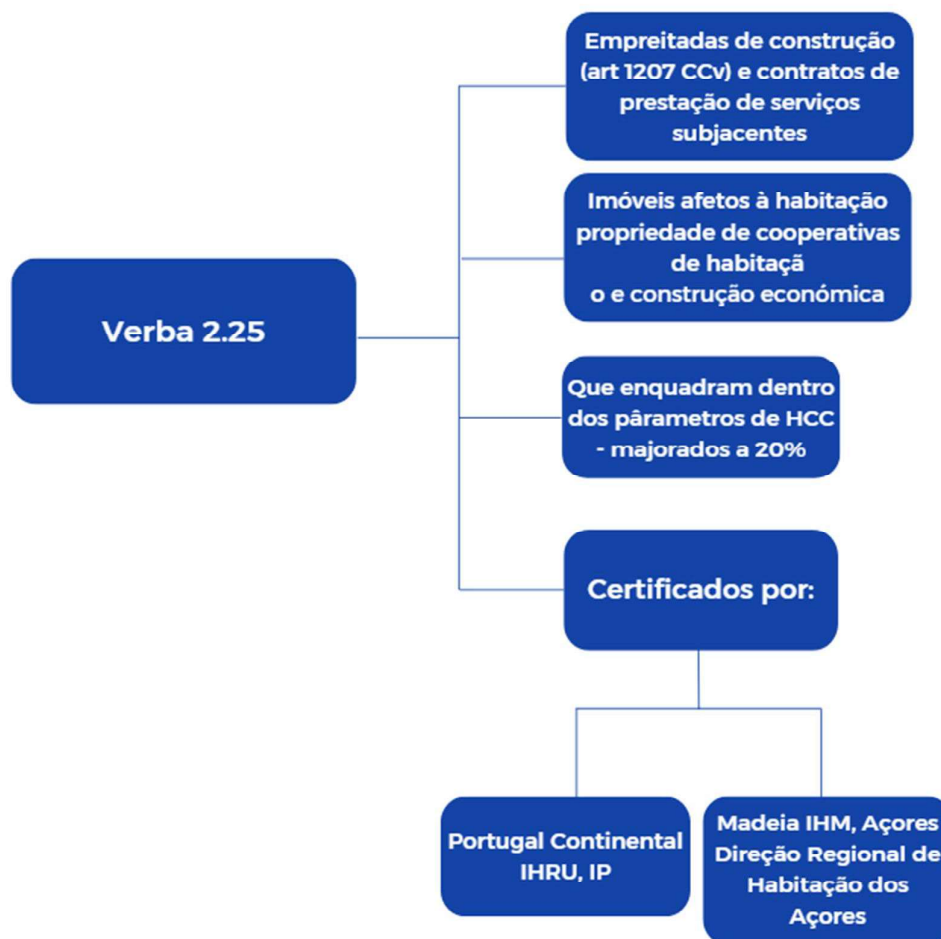
"habitações que se integrem no âmbito da política social de habitação, designadamente quando respeitem o conceito e os parâmetros de habitação de custos controlados", conforme o explicado na referida informação vinculativa.

Esta verba tem uma particularidade em relação às restantes abordadas neste projeto de mestrado, uma vez que, para além das obras efetuadas em empreitada, também abrange os restantes contratos de prestação de serviços conexos à empreitada, por se encontrar prevista a inclusão desses custos na verba. Na informação vinculativa 575, a AT entende que, perante a existência de um contrato de prestações de serviços que esteja conexo com a empreitada, como o caso apresentado, nomeadamente a contratação da construção de um ramal, pode estar incluída no âmbito da verba 2.25. Porém a mera transmissão de bens, à semelhança das restantes verbas, é tributada à taxa normal.

A Lei n.º 24-D/2022, que aprovou o Orçamento do Estado para 2023, determinou uma série de alterações ao CIVA, entre elas, as alterações efetuadas na verba 2.25 da lista I anexa ao CIVA, que fez com que as empreitadas passassem também a ter de ser certificadas pela IHM – Investimentos Habitacionais da Madeira, EPERAM, ou pela Direção Regional de Habitação dos Açores, quando promovidas na Região Autónoma da Madeira ou na Região Autónoma dos Açores, respetivamente, conforme o explicado no Ofício Circulado 30254, de 05-01-2023.

Assim, enquadram-se no âmbito desta verba as empreitadas de construção de imóveis e contratos de prestações de serviços subjacentes, que sejam promovidos por Cooperativas de Habitação e Construção, realizados em Habitação de Custos Controlados, conforme os limites de preço de construção impostos na portaria referente às HCC, ou seja, a Portaria 69-B de 23 de fevereiro de 2024, majorados a 20 %, e que sejam certificadas pelo IHRU, conforme ilustrado na Figura nº 7.

Figura nº 7 -Representação dos Requisitos de aplicação da Verba 2.25



Fonte: Elaboração Própria

4.3.5. Verba 2.26

Estão abrangidas pela verba 2.26, da lista I anexa ao CIVA, as empreitadas de conservação, reparação e beneficiação de prédios que sejam da propriedade de Cooperativas de Habitação e Construção, devidamente cedidos aos seus membros em regime de propriedade coletiva, conforme o disposto na verba 2.26.

“2.26 – As empreitadas de conservação, reparação e beneficiação dos prédios ou parte dos prédios urbanos habitacionais, propriedade de cooperativas de habitação e

construção cedidos aos seus membros em regime de propriedade coletiva, qualquer que seja a respetiva modalidade.”

De forma a entender a elegibilidade das empreitadas para a verba 2.26 é importante entender o que são cooperativas de Habitação e Construção.

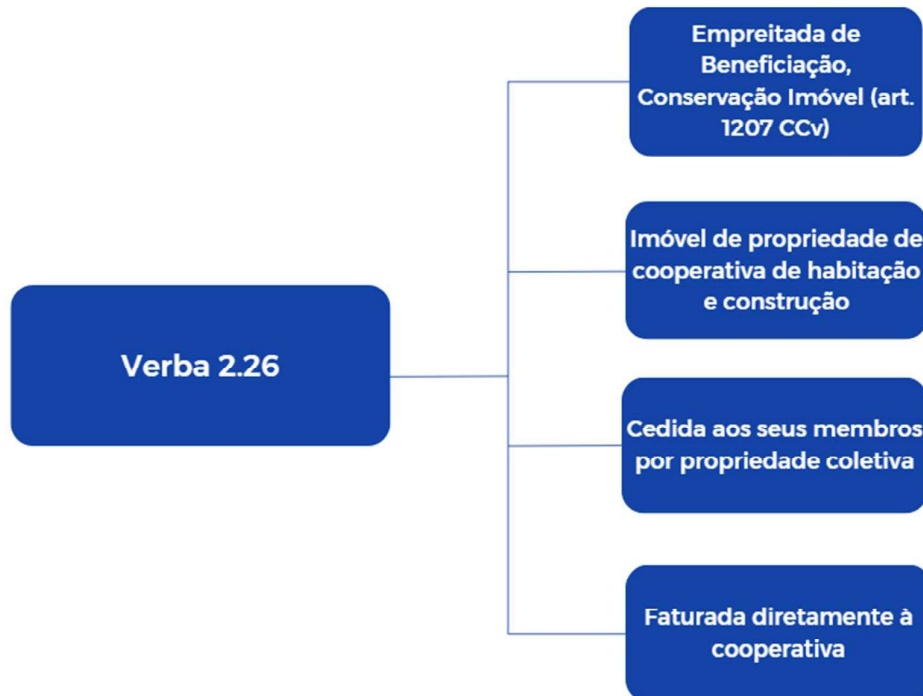
Aquele tipo de cooperativas tem como objetivo a promoção de fogos de habitação para os seus membros, assim como a sua manutenção ou conservação, promovendo boas condições, inclusive das áreas envolventes dos locais pelos quais são responsáveis.

Atualmente, neste âmbito vigoram dois tipos de propriedade dentro do sistema cooperativo, a propriedade individual, no caso de o imóvel ser transmitido para o seu membro através de um contrato de compra e venda, ou a propriedade coletiva, nos casos em que os imóveis se mantêm no âmbito da propriedade da cooperativa, mas são cedidos aos seus cooperadores sob a forma de direito de habitação, ou como inquilinos (IHRU, 2025c), sendo essa a cedência de propriedade a que se refere a verba.

À semelhança das restantes verbas, é importante para a aplicação da taxa reduzida de IVA ao abrigo da verba 2.26, que a operação esteja no âmbito de uma empreitada, tal como referido na informação vinculativa nº 619 (a única emitida acerca desta verba), sendo condicionante essencial para a sua aplicação. No caso em questão, a execução de projetos de especialidades de arquitetura para um imóvel cuja propriedade era de uma cooperativa de habitação e construção não foi considerado como uma empreitada, pelo que não pode beneficiar de taxa reduzida de IVA. Nesta informação vinculativa, também, é sublinhado que são aceites apenas as operações faturadas diretamente à cooperativa, excluindo-se as restantes.

Assim, para a aplicação da taxa reduzida de IVA por enquadramento na verba 2.26, é condição essencial que se trate de uma empreitada de conservação, reparação e beneficiação de um imóvel, propriedade de uma Cooperativa de Habitação e Construção, cedida aos seus membros por propriedade coletiva e que a empreitada seja faturada diretamente à cooperativa, conforme representado na Figura nº 8.

Figura nº 8 - Representação dos Requisitos de aplicação da Verba 2.26



Fonte: Elaboração Própria

4.3.6. Verba 2.27

Estão sujeitas à taxa reduzida de IVA prevista no artigo 18º, nº 1 alínea a) do CIVA as empreitadas de remodelação, beneficiação, renovação, restauro ou conservação de imóveis afetos à habitação, (ou à parte afeta a esse fim), independente da sua localização, conforme redigido na verba 2.27 da lista I anexa ao CIVA, que se transpõe da seguinte forma.

“2.27 – As empreitadas de beneficiação, remodelação, renovação, restauro, reparação ou conservação de imóveis ou partes autónomas destes afetos à habitação, com exceção dos trabalhos de limpeza, de manutenção dos espaços verdes e das

empreitadas sobre bens imóveis que abrangem a totalidade ou uma parte dos elementos constitutivos de piscinas, saunas, campos de ténis, golfe ou minigolfe ou instalações similares. A taxa reduzida não abrange os materiais incorporados, salvo se o respetivo valor não exceder 20% do valor global da prestação de serviço.”

Existindo limitações à sua aplicação, a AT emitiu o ofício circulado 30135, de 26-09-2012, de forma a estabelecer todos os pressupostos que afetam a aplicação da taxa reduzida pela verba 2.27, como iremos analisar de seguida.

Conceito de empreitada e serviços prestados

Desde logo, no âmbito da sua aplicação apenas se consideram elegíveis as obras realizadas no formato de empreitada, nos termos do CCv (tal como o descrito no subcapítulo 4.1 deste projeto de mestrado), excluindo assim a sua aplicação nos casos de transmissões de bens, que devem ser tributadas à taxa normal, conforme estabelecido no ponto 5 do referido ofício, e nas várias informações vinculativas emitidas pela AT.

Nesse sentido, na informação vinculativa 16132, é estabelecido pela AT o facto de ser uma empreitada como a única situação prevista como requisito na verba. Sendo a empreitada um tipo de contrato de realização de uma obra com um conjunto de características específicas, como a fixação prévia das suas condições, o seu preço ou a sua duração, não se pode considerar que a prestação de serviços contratualizados seja um contrato de empreitada, por isso não pode assim beneficiar da taxa reduzida de IVA ao abrigo da verba 2.27.

Torna-se também importante aferir, quais são os serviços tipificados dentro de uma empreitada, sendo do entendimento da AT de que a instalação de bens de equipamentos, desde que inseridos na empreitada geral podem estar abrangidos no âmbito desta verba, desde que se verifique as restantes condições à sua aplicação. Contudo as suas reparações e manutenções não se consideram tipificadas no conceito de empreitada, e assim terão de ser tributadas à taxa normal. Usando o exemplo da instalação de uma porta, quando inserida num contexto de empreitada pode usufruir da taxa reduzida de IVA, contudo, a sua reparação já não se considera inserida no

âmbito da verba 2.27, conforme o ponto nº 6 do referido ofício. Este entendimento da AT pode também encontrar-se nas informações vinculativas 12185, 13536 e 16132.

De igual modo, os equipamentos que façam parte integrante do imóvel, como a instalação de elevadores ou escadas rolantes, podem usufruir da taxa reduzida de IVA, mas apenas quando inseridos na faturação geral da empreitada enquadrável na verba 2.27 e emitida diretamente pelo empreiteiro ao dono de obra. Porém, se o serviço for contratualizado pelo prestador de serviços diretamente ao cliente, deve ser tributada à taxa normal, por não se considerar uma empreitada. Em relação à sua manutenção e reparação, deve também ser tributada à taxa normal, conforme o estabelecido nas informações vinculativas 908 e 3202, por se considerar serviços não tipificados na verba 2.27.

Afetação do Imóvel

Outra condicionante para a utilização da taxa reduzida de IVA, por aplicação da verba 2.27, encontra-se relacionada com a afetação do imóvel a remodelar, pelo que no ofício circulado 30135 de 26-09-2012 a AT vem definir a sua aplicação apenas a trabalhos de empreitada “(...) efetuados em imóvel ou fração autónoma desde que, não estando licenciado para outros fins, esteja afeto à habitação, considerando-se nestas condições o imóvel ou fração autónoma que esteja a ser utilizado como habitação no início das obras e que, após a execução das mesmas, continue a ser efetivamente utilizado para o mesmo fim.”

Em conformidade, a AT reitera em todas as suas informações vinculativas emitidas acerca desta verba esse entendimento, sendo que nas informações vinculativas 1223, 2444 e 1075, as situações em que imóvel objeto de remodelação tem como fim a revenda é determinada a não aceitação da aplicação da taxa reduzida de IVA, por se considerar que tem outro fim para além da habitação, “ainda que, posteriormente, o proprietário decida não o revender e proceda ao arrendamento do mesmo” conforme definido na informação vinculativa 1223.

No ponto 3 do ofício circulado 30135 de 26-09-2012 é determinado que quando um imóvel é arrendado antes de se realizar as obras e que após a realização das mesmas é

objeto de um novo contrato de arrendamento para habitação, a empreitada pode beneficiar da taxa reduzida de IVA por aplicação desta verba, desde que não se encontre devoluto antes da realização das obras.

Contudo, o facto de um imóvel ter licença de habitação ou ter como fim a habitação, pode não ser condição suficiente para aplicação da taxa reduzida de IVA, uma vez que a parte do imóvel a remodelar também tem de estar afeta a habitação. Um exemplo, é o caso de garagens e logradouros de um condomínio, que é considerado pela AT, como uma parte não integrada afeta à habitação e por isso não podem usufruir da taxa reduzida de IVA dos serviços de conservação e reabilitação, conforme informação vinculativa 1271.

Existe outra exceção na elegibilidade da verba 2.27, que são os alojamentos locais, que apesar de serem imóveis que servem para habitação, a AT estabelece, pela informação vinculativa 17985, que são imóveis afetos a uma atividade comercial pelo que também não podem beneficiar da taxa reduzida de IVA.

Importa salientar que, para AT as condições para a aplicação da taxa reduzida de IVA pela verba 2.27 devem-se verificar no momento da realização da empreitada e não posteriormente, ou seja, apenas podem ser efetuadas as referidas obras nas situações em que os imóveis se encontram afetos à habitação antes e após a realização das obras, conforme definido na informação vinculativa 1223.

A questão que se levanta tem a ver com o significado de imóvel afeto à habitação. No processo 01179/11.1BESNT de 07-02-2024 onde se abordou a questão da afetação à habitação, essa questão foi esclarecida, nomeadamente a interpretação do disposto na verba 2.27, quanto à aplicação da verba aos imóveis licenciados para uso habitacional ou aqueles que se encontravam efetivamente habitados no momento da realização da empreitada. Neste caso, a AT defendia, que, para além de ser necessário comprovar que o imóvel tinha como fim a habitação, por envio de certidões de registo predial, também era necessário provar que o imóvel era habitado previamente às obras, e foi decidido favoravelmente à interpretação da AT. Por se demonstrar ser a interpretação que ia ao encontro da linha europeia, mesmo que o imóvel esteja temporariamente desocupado para obras ou que constituía uma segunda habitação, sendo como condição necessária a ocupação pelo “consumidor final” durante uma parte do ano. Na sentença, ainda é

denotado que o TJUE estabelece que a aplicação desta verba “se aplica a consumidores finais, não cabendo nesse universo os proprietários investidores que realizem aquelas operações com o propósito de obter rendimento com a alienação ou exploração do imóvel”.

Em sentido contrário, o CAAD deliberou, na decisão arbitral 300/2024 – T, caso em que uma sociedade no exercício da sua atividade realizou um conjunto de obras de beneficiação de um imóvel afeto à habitação, o qual deu de arrendamento no desenvolvimento da sua atividade comercial, e que AT defendeu que as referidas obras não gozavam de taxa reduzida de IVA por se tratar de uma atividade comercial, apesar de se tratar de habitação; neste caso, o CAAD decidiu a favor da empresa, por se considerar que o que está em causa “é a natureza do serviço e a afetação concreta do imóvel” e “que pese embora seja utilizado pela Requerente no exercício da sua atividade comercial, encontra-se afeto à habitação e foi arrendado com esse fim”, assim decidindo em contrário à AT.

Beneficiários

No ponto 4 do ofício circulado 30135 de 26-09-2012 é estabelecido que os beneficiários deverão ser os donos de obra, sendo os proprietários ou locatários do imóvel. Pelo referido ofício também é estabelecido que o condomínio pode ser beneficiário da aplicação da taxa reduzida de IVA, sendo ou não sujeito passivo. Apesar de os condomínios estarem obrigados a ter um Número de Identificação de Pessoa Coletiva (NIPC), podem ou não ser sujeitos passivos de IVA. Existem, assim, duas situações, aquelas em que os condomínios agem no âmbito da sua esfera privada (não sendo considerados como sujeitos passivos de IVA), e aquelas em que os condomínios operam uma atividade económica sujeita a IVA, da qual podem estar ou não isentos de IVA ao abrigo do nº 21 do artigo 9º do CIVA. Sendo que, quando inseridos no regime de isenção referido e praticando exclusivamente operações que não conferem o direito à dedução ou quando agem na esfera privada é possível usufruírem da taxa reduzida de IVA na contratação de empreitadas ao abrigo da verba 2.27, conforme estabelecido nas informações vinculativas 521 e 3327.

Ampliação e reconstrução

Na verba 2.27 apenas estão incluídas “As empreitadas de beneficiação, remodelação, renovação, restauro, reparação ou conservação de imóveis”, nesse sentido no ponto 7 do ofício 30135, encontram-se excluídas da aplicação da taxa reduzida de IVA as obras de construção, reconstrução e similares como acréscimos e sobrelevação.

Em concordância com aquela interpretação literal da verba, a AT emitiu várias informações vinculativas como as 665, 1075, 3046 e 12706, onde defende que esse tipo de obras não deverá beneficiar de taxa reduzida de IVA pela referida verba, por não se encontrarem enquadráveis. Contudo, também é do seu entendimento, por remissão ao ponto 9 do referido ofício, que num caso em que haja uma parte parcialmente abrangida pela verba, como o caso de uma reparação e ampliação de um imóvel, referido na informação vinculativa 3046, a AT permite a liquidação à taxa reduzida de IVA ao abrigo da verba 2.27, na parte afeta à reparação, sendo a parte referente à ampliação e reconstrução tributada à taxa normal, desde que seja possível ao empreiteiro conseguir separar os dois tipos distintos de serviços.

Considerando a exclusão de obras de reconstrução, a AT veio afirmar que não há cabimento na verba para os imóveis ou frações que antes das obras se encontrem devolutos, por se considerar uma reconstrução de imóvel, conforme o estabelecido no despacho 665, sendo mais uma vez, necessário a condição de habitabilidade antes e após a execução das obras.

Faturação

Para a aplicação da verba, é necessário que a fatura contenha a justificação da aplicação da verba 2.27, através da indicação “Taxa reduzida ao abrigo da verba 2.27 da Lista I anexo ao CIVA”, bem como a identificação do imóvel (ou fração), a identificação do dono de obra e de todos os elementos exigíveis na verba, para além dos previstos nos termos do nº 5 do artigo 36º do CIVA, conforme definido pela AT no ponto 10 do ofício 30135.

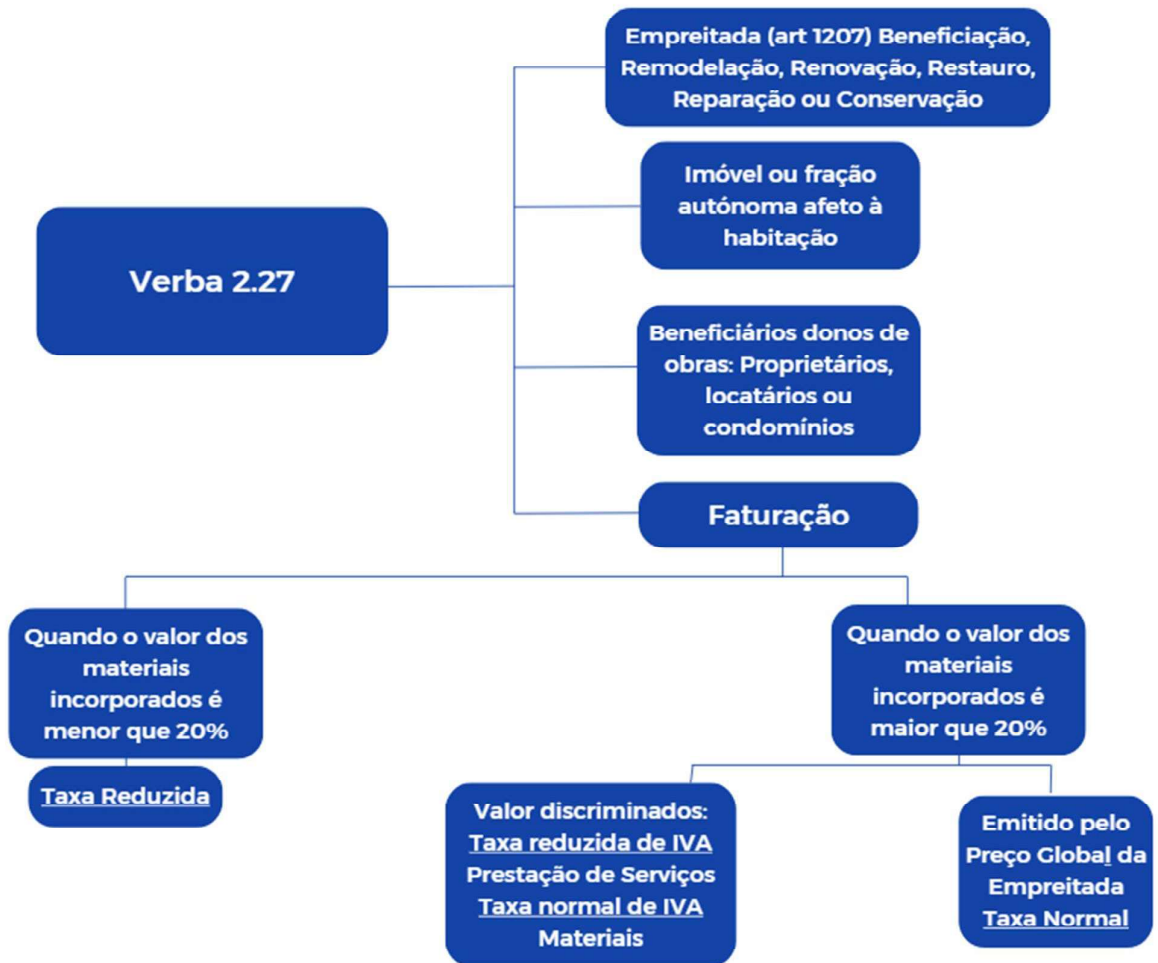
Contudo, é necessário ter em atenção que, tal como determinado na parte final da verba 2.27, a taxa reduzida não abrange os materiais incorporados na empreitada, exceto, se os valores dos materiais incorporados na obra representem um valor até 20% do valor global da mesma. E sendo esta uma situação de exclusão da aplicação da verba, torna-se importante, no momento da emissão das faturas, que esta informação esteja referida de forma clara.

Nas informações vinculativas 3202, 3046, 1476 e 16132, encontra-se previsto, que nas situações em que os materiais incorporados representem um valor até 20 % do valor global da prestação de serviços, é possível usufruir da taxa reduzida na totalidade da empreitada, não havendo nenhuma problemática associada à emissão da fatura. Porém, quando esse valor ultrapasse os 20 %, é do entendimento da AT, que o empreiteiro deva proceder da seguinte forma: “se na faturação emitida forem autonomizados os valores do serviço prestado e dos materiais, deve aplicar-se a taxa reduzida aos serviços prestados, e a taxa normal às transmissões de bens efetuadas, se a fatura for emitida pelo preço global da empreitada, não tem aplicação a citada verba, devendo o seu valor ser globalmente tributado à taxa normal “.

Resumidamente para a aplicação da verba 2.27 é necessário ter em atenção todos os pressupostos elencados no ofício nº 30135. A sua aplicação encontra-se dependente do cumprimento de todos os seguintes pressupostos: as obras são realizadas no âmbito de uma empreitada de beneficiação, remodelação, renovação, restauro, reparação ou conservação; o imóvel (ou fração autónoma) objeto de obras se encontra afeto à habitação antes e após a realização das obras, não havendo possibilidade de estar afeto a outro tipo; e os seus beneficiários se encontram enquadráveis, conforme explicado no 4 do ofício circulado 30135 de 26-09-2012.

Por fim, deve ter-se em consideração o custo do material incorporado em relação ao custo total da empreitada, havendo duas situações aceites pela AT. Quando o custo do material incorporado for igual ou inferior a 20 %, existe a possibilidade de aplicar a taxa reduzida de IVA ao valor global da empreitada, e quando esse valor é superior aos 20%, apenas é aceite a taxa reduzida de IVA na parte referente à prestação de serviços, sendo o material tributado à taxa normal, para tal, esses valores devem estar discriminados na respetiva fatura, conforme ilustrado na Figura nº 9.

Figura nº 9 -Representação dos Requisitos de aplicação da Verba 2.27



Fonte: Elaboração própria

CONCLUSÃO

O sector da construção civil é estratégico para a economia. A sua importância, bem como o facto de ser um sector sensível do ponto de vista fiscal, levou à criação de regras fiscais especiais para o mesmo, nomeadamente, a aplicação da taxa reduzida de IVA a um conjunto de obras que se encontram definidas na lista I anexa ao CIVA.

Porém, a aplicação daquele benefício fiscal, que se consubstancia na aplicação da taxa mais reduzida de IVA, tem gerado alguma confusão e interpretações dispares junto daqueles que necessitam de a aplicar em termos práticos.

Este projeto de mestrado, ao fazer a análise aprofundada da verba 2.18 e das verbas 2.23 a 2.27, pretendeu contribuir para a clarificação da complexidade associada à aplicação das referidas verbas do CIVA.

Cada verba tem um conjunto de requisitos para a sua aplicação, que é necessário conhecer e aplicar de forma escrupulosa. Com base na nossa análise, pudemos verificar que é possível agrupar as verbas em dois grupos, as que geram menos problemas de interpretação, dando, por norma, também origem a menos informações vinculativas e outros instrumentos interpretativos por parte da AT e as que, pelo contrário, são mais complexas e que originam mais problemas de interpretação e divergências interpretativas, como veremos de seguida.

Em primeiro lugar, para a aplicação da taxa reduzida de IVA na construção civil, torna-se essencial conhecer o conceito de empreitada e os seus pressupostos, uma vez que este conceito é a base de todas as verbas de taxa reduzida de IVA referentes à construção civil, sendo mesmo a única modalidade prevista para aplicação da taxa reduzida, à exceção da verba 2.25.

Na verba 2.18, nota-se o claro objetivo de incentivo à construção de HCC e arrendamento acessível, acresce que, com o alargamento do seu âmbito, não se verificou haver muitas problemáticas na sua aplicação, por ser uma verba que apresenta pressupostos muitos apertados e depende de certificação, o que se pode considerar que talvez não seja algo muito usual.

Em relação à verba 2.24, por ser uma verba apenas aplicada ao abrigo de contratos com o FNRE ou IHRU, o que acaba por restringir o seu âmbito a determinadas situações muito específicas, não demonstrou ser uma verba que se apresente com muitas problemáticas ou discrepâncias na sua aplicação, havendo apenas a emissão de uma informação vinculativa sobre esta verba.

A verba 2.25, também, demonstrou ser uma verba que não apresenta muitas problemáticas na sua aplicação, contudo apresenta algo diferente em comparação às restantes, que é o facto de também incluir serviços conexos à empreitada (para além da própria empreitada), sendo assim mais abrangente, e também ter a majoração de 20 % dos parâmetros de HCC como pressuposto, o que demonstra numa clara tentativa de incentivo a este tipo de empreitadas.

Na verba 2.26, também, não existe grandes problemáticas. Para além dos pressupostos colocados, deve-se ter em atenção o tipo de cedência dos imóveis pela Cooperativa, apenas sendo aceite, para a aplicação da referida verba, as empreitadas realizadas em imóveis cedidos aos seus membros por propriedade coletiva e a execução de empreitadas faturadas diretamente à cooperativa.

Já as verbas 2.27 e 2.23 são as que apresentam maiores problemáticas e discrepâncias entre os contabilistas, AT, árbitros e juízes.

Para a aplicação da verba 2.23, é necessário verificar, em primeiro lugar a data do licenciamento das obras, devido à norma transitória da Lei nº 56/2023. Sendo que as obras licenciadas após a data de 07/10/2023 têm de obedecer ao conceito de “reabilitação de edifícios”, conceito esse que foi alvo de muitas críticas e incompreensão uma vez que se demonstra ser um conceito mais limitativo em relação ao anteriormente usado nesta verba, e que exclui as obras de ampliação e de construção nova, o que acaba por ir em contraciclo com a vontade do Estado em estimular a reabilitação urbana e não ajuda à complicada realidade atual no acesso à habitação.

Em relação à redação anterior à Lei nº 56/2023, a maior problemática encontra-se relacionada com o conceito de ORU, nomeadamente com a existência de comprovativo de ORU, sendo que a AT defende a sua existência, em discordância com o CAAD e outros entendimentos, que remetem ao facto de o legislador em sítio algum ter solicitado a

existência de comprovativo de ORU. Esta situação é agravada pelo facto de a grande maioria dos Municípios não possuir ORU aprovadas, tornando a aplicação desta verba díspar da realidade, e à não aceitação de grande parte das empreitadas efetuadas dentro de uma ARU, quando o entendimento da AT é aplicado.

A outra problemática encontra-se relacionada com o regime especial previsto no artigo 77º -A do RJRU, que AT apenas limita a imóveis situados dentro de uma ARU, por considerar que na verba 2.23 os pressupostos são cumulativos, o que acaba por tornar esse regime sem efeito, uma vez que nele se encontram previstos imóveis dentro e fora da ARU.

A verba 2.27, também apresenta grandes problemáticas na sua aplicação, a começar pelas limitações existentes, ou seja, para a sua aplicação é necessário corresponder a uma série de pressupostos cumulativos.

A maior problemática desta verba está relacionada com o pressuposto da afetação, sendo que no ofício referente a esta verba é definido a afectibilidade apenas à habitação, contudo não parece ser tão simples, uma vez que não há um entendimento consensual acerca deste assunto. É do entendimento da AT que um imóvel afeto à habitação não é condição exclusiva, levantando-se as seguintes questões: os imóveis para além de licenciados para uso habitacional têm que efetivamente estar a ser habitados no momento da realização da empreitada? Um imóvel habitacional que seja explorado comercialmente, como o caso do arrendamento, pode usufruir da taxa reduzida de IVA? Estas questões acabaram por levar a várias opiniões divergentes, uma vez que o Tribunal remete o entendimento para a linha europeia sobre a taxa reduzida da reabilitação de edifícios habitacionais, restringido a verba a todo o tipo de atividade mesmo afetas à habitação, enquanto o CAAD, numa situação de obras para arrendamento habitacional considera a sua aceitação, por se considerar que o fim é a habitação.

Em relação às verbas mais problemáticas, conclui-se que seria necessária uma reformulação das mesmas por parte do legislador de forma a clarificar os problemas, que levam a discrepâncias e confusão por partes dos utilizadores das mesmas, em particular as empresas do sector da construção civil e os contabilistas certificados, que por vezes acabam por entrar em incumprimento devido a enquadramentos incorretos

das empreitadas em sede de IVA, uma vez que os pressupostos de aplicação destas verbas são complexos e podem ter entendimentos diferentes, contrários e confusos.

Na execução deste projeto de mestrado surge como principal limitação a dispersão de informação e a falta de esclarecimento ou de entendimento sobre algumas questões suscitadas nas verbas 2.23 e 2.27.

Para trabalhos futuros sugere-se um estudo mais aprofundado das discrepâncias entre o entendimento da AT, nomeadamente em relação à verba 2.27 e a afetação à habitação, bem como um estudo junto dos contabilistas certificados, sobre a sua perceção acerca do entendimento por parte das empresas do sector da construção civil dos pressupostos de cada verba.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Abrantes, M. (2024). *O IVA na reabilitação urbana : análise da verba 2.23 da lista I anexa ao código do IVA*. Dissertação de Mestrado, Universidade Católica Portuguesa. Obtido de <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/47387/1/203726391.pdf>
- Abreu, J. (2024) Inversão do Sujeito Pasivo nos Serviços de Construção Civil: abordagem prática. In *Planeamento Fiscal Para Pequenos E Médios Empresários*, A. A. Dinis (ed).(p.98). Almedina
- AICCPN . (2024). *A Construção em 2023 Perpectivas para 2024*. Obtido de <https://www.aiccopn.pt/wp-content/uploads/2024/03/A-Construcao-em-2023-2024.pdf>
- Almeida, T. (2011). *A Fraude em sede de IVA: O caso Português*. Dissertação de Mestrado, Universidade de Aveiro. Obtido em <https://ria.ua.pt/bitstream/10773/7222/1/Documento%20Completo.pdf>
- Alvarez, S. (2004). *A evolução e a eficiência do IVA nos países da união europeia*. Dissertação de mestrado. ISEG - Instituto Superior de Economia e Gestão. Obtido de <https://repositorio.ulisboa.pt/bitstream/10400.5/7694/1/DM-SRBA-2014.pdf>
- Alves, A. (2021). *A complexidade do sistema fiscal e o seu impacto no exercicio da atividade dos profissionais de contabilidade em Portugal*. Dissertação de Mestrado. Universidade do Minho Escola de Economia e Gestão. Obtido de <https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/73708/1/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20Andreia%20Ana%20da%20Rocha%20Alves.pdf>
- Banco de Portugal. (2024). *Análise do setor da construção*. Obtido de <https://bpstat.bportugal.pt/conteudos/publicacoes/1304>
- Barbosa, S. (2023). *O IVA na Reabilitação Urbana : A verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA*. Dissertação de mestrado, Universidade Católica Portuguesa. Obtido de <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/44392/1/203550838.pdf>
- Bastista, A. (2020). *Os fatores determinantes da importância do IVA na estrutura das receitas fiscais – Portugal no contexto internacional*. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Economia - Universidade do Porto. Obtido de <https://repositorio-aberto.up.pt/bitstream/10216/127159/2/398486.pdf>
- Borrego, A. C., Loo, E. C., Mota Lopes, C. M., & Ferreira, C. M. S. (2015). Tax professionals' perception of tax system complexity: some preliminary empirical evidence from Portugal. *eJTR*, 13, 338. B

- Borselli, F., Chiri, S., & Romagnano, E. (2012). Patterns of reduced VAT rates in the European Union. *International VAT Monitor*, 23(1)
- Campos, M. (2022). OE23 deve clarificar IVA a 6% na Reabilitação e também na Construção Nova. *Público Imobiliário*, 7.
- Chiarelli, M. (2023) *As taxas reduzidas de IVA e o seu impacto nos Operadores Económicos e Consumidores Finais: Materialidade ou Ilusionismo?*. Dissertação de Mestrado, Universidade Católica Portuguesa, obtido em <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/43901/1/203526058.pdf>
- Cunha, F. (2021). *O impacto da fiscalidade nas decisões de investimento imobiliário: o caso do mercado habitacional*. Dissertação de Mestrado, ISCTE - Instituto Universitário de Lisboa. Obtido em https://repositorio.iscteuiul.pt/bitstream/10071/22532/1/master_filipe_reis_cunha.pdf
- Gonçalves, J. (2019). *O IVA nas Prestações de Serviços de Construção Civil: Inversão do Sujeito Passivo e Taxas Reduzidas*. Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra. Obtido de <https://comum.rcaap.pt/handle/10400.26/29408>
- Eurostat. (dezembro de 2024) Construction production (volume) index overview. Obtido de [https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Construction_production_\(volume\)_index_overview](https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Construction_production_(volume)_index_overview)
- Hellerstein, W., & Gillis, T. (2010). *The VAT in the European Union*. Obtido em agosto de 2024, de <https://taxprof.typepad.com/files/127tn0461.pdf>
- IHRU. (2025a). IHRU. Obtido de <https://www.ihru.pt/web/guest/quem-somos>
- IHRU. (2025b). Portal da habitação. Fundo Nacional para Reabilitação de Edificado Obtido de <https://www.portaldahabitacao.pt/web/guest/fundo-nacional-para-reabilitacao-do-edificado>
- IHRU. (2025c). Portal da Habitação. Obtido de Cooperativas de Habitação. Obtido de <https://www.portaldahabitacao.pt/web/guest/cooperat-de-habitacao>
- IMPIC. (2022). *Relatório do Sector da Construção em Portugal 2022- 1º Semestre*. Instituto dos Mercados Públicos, do Imobiliário e da Construção. Obtido de https://www.impic.pt/impic/assets/misc/relatorios_dados_estatisticos/RelConst_2022_S
- IMPIC. (2024). *Relatório do Setor da Construção em Portugal 2023*. Obtido de https://www.impic.pt/impic/assets/misc/relatorios_dados_estatisticos/Relatorio_Construcao_2023.pdf

- INE. (2007). *Classificação portuguesa das atividades económicas*. Instituto Nacional de Estatística. Obtido de https://www.ine.pt/ine_novidades/semin/cae/CAE_REV_3.pdf
- INE. (2023). *Estatísticas da Construção e Habitação - 2023*. Instituto Nacional de Estatística. Obtido de https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_publicacoes∓PUBLICACOE
- Lança, F. (2023). IVA a 6% na reabilitação vai ter crivo mais apertado. *Jornal de Negócios* 13/03/2023 Obtido de https://antigo.occ.pt/fotos/editor2/jdn_13marco_2023.pdf
- Mar, M. d., Finanças, M. d. (2024a). *BTEP N.º 01/2024*. Obtido de <https://www.gee.gov.pt/pt/lista-publicacoes/boletim-mensal-de-economia-portuguesa/2024-15/BTEP%20N%C2%B0%2001%202024.pdf/10185-btep-n-01-2024/file>
- Mar, M. d., & Finanças, M. d. (2024b). *BTEP N.º 03/2024*. Obtido de <https://www.gee.gov.pt/pt/lista-publicacoes/boletim-mensal-de-economia-portuguesa/2024-15/10288-btep-n-03-2024/file>
- Marques, I. (2024). *Reabilitação urbana : ruído na legislação fiscal em sede de IVA*. Dissertação de Mestrado, Universidade Católica Portuguesa. Obtido de <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/47604/1/203746880.pdf>
- Martins, A., & Gama, P. (2007). *Is VAT a simple tax? Fiscalidade-Revista de Direito e Gestão Fiscal*. obtido em https://www.isg.pt/wp-content/uploads/2021/03/26_27_1_amartins_vat_f26.pdf
- Ornelas, J. (2017). *O contrato de empreitada - Defeito oculto*. Universidade de Coimbra. Dissertação de Mestrado. Obtido de https://estudogeral.ucp.pt/bitstream/10316/84013/1/Janine%20Mendes%20Ornelas_versao%20final.pdf
- Palma, C. (2019). Algumas notas sobre a exigibilidade do Imposto sobre o Valor Acrescentado nas prestações de serviços. *Vida Económica*, (p.23) Obtido de https://www.afp.pt/content/revista_fiscalidade/ano_1/2019/1/revafp_ano_1_n1_exigibilidade_do_iva_clotilde_palma.pdf
- Palma, C. (2020). *Estudos de IVA V*. Edições Almedina.
- Palma, C. (2023). Aplicação da taxa reduzida do IVA na reabilitação urbana- o contraciclo das novas propostas Mais Habitação. *Vida Económica*, 24/03/2023
- Pasichna, I., Kulchii, I., Zadorozhnyy, V., & Smahliuk, V. (2020). Construction Companies Vat Taxation Features in Ukraine and European Union. In *International Conference BUILDING INNOVATIONS* (pp. 821-829). Cham: Springer International Publishing.

- Pereira, P. (2014). *Natureza Jurídica do Contrato de Empreitada Contributo para uma mudança de paradigma*. Dissertação de Mestrado. Universidade Católica do Porto. Obtido de <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/16346/1/201497930.pdf>
- Pires, T. (2022). *A inversão do Sujeito Passivo na Construção Civil: Uma análise doutrinal*. Dissertação de mestrado: Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra. Obtido de <https://comum.rcaap.pt/handle/10400.26/43361>
- Randová, K., & Kraňák, M. (2012). Selected aspects of the Copenhagen Economics study on reduced VAT rates in the current conditions of the Moravian-Silesian region. *Financial Assets and Investing*, 3(1).
- Rita, N. (2023). *A complexidade do sistema fiscal em sede de IVA: Uma análise à luz das decisões do CAAD*. Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Economia e Gestão. Obtido de <https://repositorio.ulisboa.pt/bitstream/10400.5/22181/1/DM-MGC-2020.pdf>
- Rodrigues, S. (2024). *Benefícios Fiscais à Reabilitação Urbana: IVA Taxa Reduzida*. Dissertação de Mestrado, Universidade de Coimbra. Obtido de <https://estudogeral.uc.pt/retrieve/272869/Disserta%c3%a7%c3%a3o%20Sofia%20Rodrigues.pdf>

