

UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

O IVA na Reabilitação Urbana:

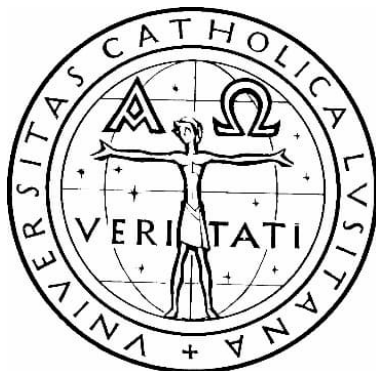
Análise da Verba 2.23 da Lista I Anexa ao Código do IVA

Maria Francisca Amaral de Sousa Abrantes

Mestrado em Direito e Gestão

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2024



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

O IVA na Reabilitação Urbana:

Análise da Verba 2.23 da Lista I Anexa ao Código do IVA

Maria Francisca Amaral de Sousa Abrantes

Sob a orientação de

Professor Doutor Tomás Maria Cantista de Castro Tavares

Mestrado em Direito e Gestão

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2024

*"Para ser grande, sê inteiro: nada
Teu exagera ou exclui.
Sê todo em cada coisa. Põe quanto és
No mínimo que fazes.
Assim em cada lago a lua toda
Brilha, porque alta vive."
- Ricardo Reis*

Agradecimentos

À minha mãe, Ascensão, por, mesmo longe, ter sido a minha âncora nesta e em todas as
caminhadas da minha vida,

Aos meus irmãos, Tomás e Pedro, pela motivação e orgulho que depositam em mim,

Aos meus avós, Laurindo e Alcina, por torcerem e rezarem por mim todos os dias,

Ao Luís, à Constança e à Lúsinha pela ajuda e apoio constante e por nunca me deixarem
duvidar de mim mesma,

Aos meus amigos de Chaves, Coimbra, Porto e Lisboa pela compreensão nas horas que
não pude estar e pela felicidade na conclusão desta caminhada, para vós todos os
obrigados não são suficientes,

Ao Professor Dr. Tomás Cantista Tavares, por toda o conhecimento e orientação ao
longo desta bonita jornada,

À Universidade Católica Portuguesa do Porto, pela oportunidade e caloroso
acolhimento.

Resumo:

Como é de conhecimento geral, a temática do Imposto sobre o Valor Acrescentado na Reabilitação Urbana e todos os conceitos envolvidos nesta problemática têm sido alvo de várias discussões e alterações ao longo dos anos.

Como iremos analisar ao longo desta dissertação, foram várias as posições adotadas por parte da autoridade fiscal portuguesa e dos tribunais arbitrais, o que originou preocupação e incompreensão por parte dos fiscalistas e algum descontentamento e insegurança dos sujeitos passivos sob quem recai a possibilidade (ou não) de usufruir do benefício fiscal previsto pela verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA que, em muitos casos, ascende a milhares de euros, sendo certo que, sem confianças nas políticas, o mercado imobiliário não irá responder positivamente às necessidades dos cidadãos.

A preocupação tornou-se ainda maior para todos aquando da proposta de alteração da aludida verba 2.23, a qual se encontra inserida no Programa “Mais Habitação” – tendo sido várias as questões pertinentes suscitadas por parte dos fiscalistas sobre o possível retrocesso e limitação que esta alteração poderá causar na vida dos sujeitos passivos com reflexo acentuado na diminuição de casas disponíveis no mercado habitacional, não se olvidando que o direito à habitação de todos os cidadãos encontra consagração constitucional.

Posto isto, temos como objetivo analisar o impacto do Programa “Mais Habitação”, com a atenção centrada na nova redação da referida verba 2.23, propondo-nos clarificar quais as incidências que a mesma terá nos casos pendentes e futuros.

Palavras-Chave: IVA; Reabilitação Urbana; Taxa Reduzida; Programa “Mais Habitação”; Lista I Anexa ao CIVA; Verba 2.23

Abstract:

As we all know, the subject of Value Added Tax in Urban Rehabilitation and all the concepts involved in this issue have been the subject of various discussions and changes over the years.

As we will analyze throughout this dissertation, various positions have been adopted by the Portuguese tax authority and the arbitration courts, which has led to concern and incomprehension on the part of tax experts and some discontent and insecurity on the part of taxpayers who may (or may not) be able to take advantage of the tax benefit provided for in item 2.23 of List I annexed to the VAT Code, which in many cases amounts to thousands of euros, and it is certain that, without confidence in the policies, the real estate market will not respond positively to the needs of citizens.

The concern has become even greater for everyone with the proposed change to the aforementioned item 2.23, which is part of the “Mais Habitação” (More Housing) Program - and there have been several pertinent questions raised by tax experts about the possible setback and limitation that this change could cause in the lives of taxable persons, with a marked reduction in the number of houses available on the housing market, not forgetting that the right to housing for all citizens is enshrined in the Constitution.

Having said that, our aim is to analyze the impact of the “Mais Habitação” Program, focusing on the new wording of the aforementioned item 2.23, and to clarify what impact it will have on pending and future cases.

Keywords: VAT; Urban Regeneration; Reduced VAT Rate; “Mais Habitação” Program; List I of Portuguese VAT Code; Paragraph 2.23

Índice

1. Introdução	10
2. O Regime Jurídico da Reabilitação Urbana.....	11
3. Imposto sobre o Valor Acrescentado no âmbito da Reabilitação Urbana – Breve Análise.....	16
4. Análise da Verba 2.23 da Lista I Anexa ao CIVA: Regime Antigo	21
4.1. O Pré “Mais Habitação”	21
4.2 Doutrina Fiscal	22
4.3. Jurisprudência do Tribunal Arbitral.....	27
5. Análise da Verba 2.23 da Lista I Anexa ao Código do IVA	33
5.1 Norma Transitória	35
5.2. O Contraciclo	36
6. Conclusão	40
7. Bibliografia.....	41

Lista de Siglas e Abreviaturas

Ac. Acórdão

Al. Alínea

Art. Artigo

APPII Associação Portuguesa de Promotores e Investidores Imobiliários

ARU Área(s) de Reabilitação Urbana

AT Autoridade Tributária

CAAD Centro de Arbitragem Administrativa

CC Código Civil

Cfr. Conforme

DL Decreto-Lei

IHM, EPERAM Investimentos Habitacionais da Madeira, EPERAM

IHRU Instituto da Habitação e da Reabilitação Urbana

IVA Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT Lei Geral Tributária

n.º número

ORU Operação(ões) de Reabilitação Urbana

PRR Plano de Recuperação e Resiliência

RJRU Regime Jurídico da Reabilitação Urbana

SDG Subdiretor-Geral

1. Introdução

A reabilitação urbana é agora, por todos, reconhecida como um elemento essencial das políticas urbanas e habitacionais, pois combina os objetivos de revitalização e requalificação das cidades, especialmente das suas áreas mais deterioradas, com a melhoria do parque habitacional. O objetivo da reabilitação urbana é promover um funcionamento mais equilibrado e sustentável das cidades, garantindo moradias adequadas para todos os seus habitantes.

Posto isto, o legislador português estabeleceu na Lista I anexa ao Código do IVA uma série de incentivos fiscais específicos para o mercado imobiliário e em sede de reabilitação urbana, como forma de incentivar a construção, procurando dar resposta a um problema cada vez mais atual e preocupante na habitação em Portugal.

Um dos benefícios fiscais contemplados na Lista I é a aplicação da taxa reduzida de IVA de 6% especificamente às empreitadas de reabilitação urbana, conforme estipulado na verba 2.23.

Naturalmente, após tantos anos, tanto a doutrina como a jurisprudência têm tido a oportunidade de se debruçar sobre este assunto, contudo, temos assistido à existência de várias reações menos positivas ao trabalho do legislador, quer por parte dos fiscalistas, quer por parte dos particulares que poderiam usufruir deste benefício fiscal, as quais podemos até considerar como manifestações de crítica relativamente às opções legislativas alcançadas.

Recentemente, com a proposta e respetiva aprovação no Pacote “Mais Habitação” da nova alteração à verba 2.23, novos comentários de descontentamento e inquietude surgiram por parte daqueles que acompanham esta temática de perto e já, em momento anterior, se tinham pronunciado concretamente sobre a aludida proposta.

Tendo por base o supra exposto, nesta dissertação, propomo-nos debruçar sobre o impacto atual e alarmante do IVA na Reabilitação Urbana, analisando a postura do legislador português, ao longo destes anos, no fomento, não conseguido, do investimento na reabilitação de edifícios em áreas decadentes e envelhecidas.

2. O Regime Jurídico da Reabilitação Urbana

O Regime Jurídico da Reabilitação Urbana encontra consagração no Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro (alterado pela Lei n.º 32/2012, de 14 de Agosto, pelo DL n.º 136/2014, de 09 de Setembro, pelo DL n.º 88/2017, de 27 de Julho, pelo DL n.º 66/2019, de 21 de Maio, pela Lei n.º 56/2023, de 06 de outubro e, na sua última e atualizada versão, pelo DL n.º 10/2024, de 08 de Janeiro):

[...] a reabilitação urbana assume-se hoje como uma componente indispensável da política das cidades e da política de habitação, na medida em que nela convergem os objectivos de requalificação e revitalização das cidades, em particular das suas áreas degradadas, e de qualificação do parque habitacional, procurando-se um funcionamento globalmente mais harmonioso e sustentável das cidades e a garantia, para todos, de uma habitação condigna.

A nível europeu, e seguindo o corpo do texto do *Guidance on Urban Rehabilitation*¹, a reabilitação urbana assume-se como um processo de revitalização ou regeneração que tem como mote melhorar componentes tanto do espaço urbano como do bem-estar e da qualidade de vida da população, sendo encarada como um elemento integrante de um plano de desenvolvimento urbano, requerendo uma estratégia abrangente que incorpore todas as políticas urbanas.

Atendendo à evolução histórica do conceito de “reabilitação urbana”, testemunhamos uma transição de uma perspectiva mais limitada de reabilitação urbana para uma compreensão mais abrangente de estratégia integrada de ocupação do território, incluindo todas as implicações associadas, especialmente em relação à concessão de incentivos fiscais, como será discutido no contexto da adoção de uma ampla abordagem de reabilitação urbana.

O supramencionado Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro, diverge do regime anterior, o Decreto-lei 104/2004, de 7 de maio, dado que este último estabelecia um regime excecional de reabilitação urbana para as zonas históricas e áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística.

Ora, o “Novo” Regime Jurídico da Reabilitação Urbana (doravante, RJRU), traça como objetivo primordial a substituição de um sistema que, primariamente, regulava um

¹ Guidance on Urban Rehabilitation, Council of Europe Publishing, Strasbourg, 2005.

modelo de gestão das intervenções de reabilitação urbana focado na estrutura, funcionamento, responsabilidades e autoridades das sociedades de reabilitação urbana, por um outro regime, que estabelece as normas da reabilitação urbana em termos programáticos, procedimentais e executivos.

Consequentemente, e como salienta o Preâmbulo do RJRU:

O regime jurídico da reabilitação urbana que agora se consagra surge da necessidade de encontrar soluções para cinco grandes desafios que se colocam à reabilitação urbana. São eles:

- a) Articular o dever de reabilitação dos edifícios que incumbe aos privados com a responsabilidade pública de qualificar e modernizar o espaço, os equipamentos e as infra-estruturas das áreas urbanas a reabilitar;*
- b) Garantir a complementaridade e coordenação entre os diversos actores, concentrando recursos em operações integradas de reabilitação nas «áreas de reabilitação urbana», cuja delimitação incumbe aos municípios e nas quais se intensificam os apoios fiscais e financeiros;*
- c) Diversificar os modelos de gestão das intervenções de reabilitação urbana, abrindo novas possibilidades de intervenção dos proprietários e outros parceiros privados;*
- d) Criar mecanismos que permitam agilizar os procedimentos de controlo prévio das operações urbanísticas de reabilitação;*
- e) Desenvolver novos instrumentos que permitam equilibrar os direitos dos proprietários com a necessidade de remover os obstáculos à reabilitação associados à estrutura de propriedade nestas áreas.*

Adicionalmente, é imperioso e inevitável associar e ter por base dois conceitos fundamentais que estruturam o RJRU: o conceito de “área de reabilitação urbana” (doravante, ARU) e o conceito de “operação de reabilitação urbana” (doravante, ORU).

Nos termos da alínea b, do n.º 1 do artigo 2.º do RJRU, área de reabilitação urbana é estabelecida como sendo:

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

Relativamente ao conceito de ORU, apesar de o mesmo se encontrar expresso na alínea h, do n.º 1, do artigo 2.º do RJRU, como sendo “o conjunto articulado de intervenções visando, de forma integrada, a reabilitação urbana de uma determinada área”, observe-se que o preâmbulo do RJRU é muito mais extenso e discriminativo quanto a este conceito, desde logo porque a delimitação da área de reabilitação urbana exige a determinação dos objetivos e das estratégias na intervenção e está intrinsecamente ligado ao momento da definição do tipo de operação de reabilitação urbana que a entidade gestora irá realizar.²

Deste modo, tal como nos elucida o preâmbulo do RJRU:

[...] numa lógica de flexibilidade e com vista a possibilitar uma mais adequada resposta em face dos diversos casos concretos verificados, opta-se por permitir a realização de dois tipos distintos de operação de reabilitação urbana. No primeiro caso, designado por «operação de reabilitação urbana simples», trata-se de uma intervenção essencialmente dirigida à reabilitação do edificado, tendo como objectivo a reabilitação urbana de uma área. No segundo caso, designado por «operação de reabilitação urbana sistemática», é acentuada a vertente integrada da intervenção, dirigindo-se à reabilitação do edificado e à qualificação das infra-estruturas, dos equipamentos e dos espaços verdes e urbanos de utilização colectiva, com os objectivos de requalificar e revitalizar o tecido urbano. Num caso como noutro, à delimitação da área de reabilitação urbana atribui-se um conjunto significativo de efeitos. Entre estes, destaca-se, desde logo, a emergência de uma obrigação de definição dos benefícios fiscais associados aos impostos municipais sobre o património. Decorre também daquele acto a atribuição aos proprietários do acesso aos apoios e incentivos fiscais e financeiros à reabilitação urbana. O acto de delimitação da área de reabilitação urbana, sempre que se opte por uma operação de reabilitação urbana sistemática, tem ainda como imediata consequência a declaração de utilidade pública da expropriação ou da venda forçada dos imóveis existentes ou, bem assim, da constituição de servidões.

Para que não restasse qualquer tipo de dúvida relativamente ao conceito de reabilitação urbana, o legislador veio preceituar na alínea j, do n.º 1, do artigo 2.º do RJRU, o conceito de reabilitação urbana como:

[...] 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

² Apesar de não se tratar de uma temática que iremos abordar extensivamente ao longo da nossa dissertação, notem que, não poderíamos ter uma ORU sem uma ARU, contudo poderíamos ter uma ARU sem uma ORU, resultando esta conclusão da leitura conjunta dos arts. 7.º e 15.º do RJRU.

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.

Por sua vez, e como componente integrante do conceito supramencionado, surge o conceito de ‘‘Reabilitação de Edifícios’’ prescrito na lei como:

[...] a forma de intervenção destinada a conferir adequadas características de desempenho e de segurança funcional, estrutural e construtiva a um ou a vários edifícios, às construções funcionalmente adjacentes incorporadas no seu logradouro, bem como às fracções 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.

Deste modo, é importante realçar que, conforme explícito no próprio RJRU, há uma distinção clara entre a reabilitação urbana e a reabilitação de edifícios. Até mesmo a nível de benefícios fiscais atribuídos na reabilitação urbana, os mesmo podem, em certos casos, ser aplicados à construção de novos empreendimentos que não exijam a construção do edificado, pelo facto de a obra nova contribuir para a revitalização e desenvolvimento de determinado tecido urbano no respetivo município.

Nesta trilha, surge uma inquietação crescente, tanto pelos fiscalistas como pela população em geral, que se prende com o facto de as operações de reabilitação urbana conseguirem acompanhar a realidade socioeconómica vivida. Isto porque não é suficiente ter espaços urbanos recuperados e edifícios requalificados, se estes não forem habitados e usufruídos.

Nesta medida, importa mencionar que se não houver uma estreita ligação entre a reabilitação urbana e a reabilitação socioeconómica populacional em que vivemos, o efeito pretendido com a reabilitação dos espaços urbanos não terá o mesmo impacto, na medida em que esta depende, inequivocamente, do fomento da interligação com a vida económico-social da população. Não só a reabilitação urbana é para a área urbana em revitalização e regeneração como também o é, essencialmente, para o cidadão. Se o cidadão não tiver possibilidades económicas para aproveitar o impacto positivo da

reabilitação urbana nos espaços que o rodeiam, o objetivo da reabilitação urbana não é inteiramente cumprido.

Salientado as palavras de Clotilde Palma:

[...] a reabilitação urbana tem também como objetivo fomentar a atividade económica e sociocultural de uma forma diversificada e sustentável nas áreas reabilitadas, bem como a integração funcional, a inclusão social, a coesão territorial, a igualdade de oportunidades dos cidadãos no acesso às infraestruturas, aos equipamentos, aos serviços e às funções urbanas. [...] a reabilitação urbana visa mais do que uma mera intervenção no edificado ou no parque habitacional. Reabilitar é dotar as cidades com ‘ferramentas’ necessárias para que possam ser atractivas e modernas, mantendo a sua memória e identidade.³

Como iremos analisar num capítulo infra, toda esta inquietação atualmente vivida, acaba por se prender com o contraciclo das novas medidas aprovadas (e atualmente em vigor) pelo Governo no Pacote “Mais Habitação”, as quais desvirtuam, em parte, o “*ratio legis do regime*”.

³ Cfr. Estudos de IVA VII, Clotilde Celourico Palma, 2023, p.49.

3. Imposto sobre o Valor Acrescentado no âmbito da Reabilitação Urbana – Breve Análise

O cidadão comum, muitas vezes, entende o Imposto sobre o Valor Acrescentado (doravante, IVA) como uma taxa adicional que eleva o preço final dos bens ou serviços, mesmo sem compreender completamente a sua estrutura ou princípios fundamentais, sendo esse montante comumente indicado em recibos ou faturas sempre que se realiza uma compra ou se contrata um serviço. No entanto, nem sempre o cidadão está consciente do peso real desse encargo, já que, ao negociar preços ou pagar contas, a sua atenção está voltada para o valor total, sem considerar o imposto incluído.

Independentemente do nível de percepção do contribuinte, o IVA, como um imposto geral sobre o consumo, exerce uma influência significativa na vida quotidiana dos cidadãos devido à sua presença diária e generalizada. Uma vez que as pessoas precisam de consumir para sobreviver, inevitavelmente acabam por pagar IVA nas suas transações comerciais. É claro então que o IVA tem uma base de incidência ampla, abrangendo desde atividades essenciais à sobrevivência humana até às transações mais complexas.

Ora, o IVA é classificado, pela grande maioria da doutrina, como um imposto geral sobre o consumo, - ainda que, para Joachim Englisch⁴ este imposto, tal como previsto na Diretiva IVA⁵, possa considerar-se, estritamente, um imposto sobre a despesa para o consumidor final, pois incide, tendencialmente, sobre a generalidade dos bens e serviços consumidos por quem manifesta capacidade contributiva.

Em termos práticos, e no nosso entender, a posição de Joachim Englisch, acaba por ter o seu sentido, pois quem suporta efetivamente o encargo económico do imposto é o consumidor final. Veja-se que os sujeitos passivos acabam por recuperar o IVA que suportam nos bens e serviços que adquirem para o seu próprio negócio, pelo contrário, o consumidor final, que suporta o custo que está incluído na despesa que irá ter ao adquirir o bem ou serviço do sujeito passivo, não o pode deduzir, como o sujeito passivo de IVA faz. Acabamos por concluir que o imposto não tem um custo para o sujeito passivo do mesmo, uma vez que o IVA que os mesmos irão pagar ao Estado Português corresponde

⁴ V. JOACHIM ENGLISCH, Fundamental principles of Value Added Tax (VAT), Universität Augsburg, 2009.

⁵ Diretiva 2006/112.

à diferença entre o IVA pago pelos seus clientes e o IVA pago pela mesmo (o sujeito passivo em causa) aos seus fornecedores.

Concluimos então que o IVA é um imposto aplicado às vendas ou prestações de serviços pagas pelo consumidor no momento em que paga pelo bem ou serviço prestado. Por sua vez, o vendedor ou prestador de serviços recebe o valor do IVA e, posteriormente, entrega-o à Autoridade Tributária e Aduaneira.

Tendo em mente as noções gerais deste imposto, afigura-se conveniente atentar ao que nos é dito no Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (doravante, CIVA) relativamente ao nosso objeto de dissertação.

No nosso caso, importa essencialmente reter em específico o artigo 18.º, n.º 1, alínea a) do CIVA, relativo à taxa reduzida, ou seja, taxa de imposto de 6%.⁶

Na Lista I Anexa ao CIVA, encontramos um conjunto de benefícios que são concedidos às empreitadas de bens imóveis em que se aplica a taxa reduzida de 6%, nomeadamente:

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, AP, ou pela Direção Regional da Habitação dos Açores, respetivamente.

[...]

2.23 - As empreitadas de reabilitação de edifícios e as empreitadas de construção ou reabilitação de equipamentos de utilização coletiva de natureza pública, localizados em áreas de reabilitação urbana (áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística, zonas de intervenção das sociedades de reabilitação urbana e outras) delimitadas nos termos legais, ou realizadas no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional. (Redação da Lei n.º 56/2023, de 06 de outubro. Contudo, a verba 2.23 da lista i anexa ao CIVA, na redação introduzida pela presente lei, não é aplicável aos seguintes casos: a) Pedidos de licenciamento, de comunicação prévia ou pedido de informação prévia respeitantes a operações urbanísticas submetidos junto da

⁶ Tendo por base a letra da lei do artigo 18.º, n.º 1 do CIVA, as taxas de impostos preceituadas atualmente em Portugal são as seguintes: 6% (taxa reduzida), para bens e serviços constantes da Lista I Anexa ao CIVA; 13% (taxa intermédia), para bens e serviços constantes da Lista II Anexa ao CIVA; e 23% (taxa normal), para os restantes bens e serviços.

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

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)

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. (Redação da Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro)

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 colectiva, qualquer que seja a respectiva modalidade.

2.27 - As empreitadas de beneficiação, remodelação, renovação, restauro, reparação ou conservação de imóveis ou partes autónomas destes afectos à habitação, com excepção dos trabalhos de limpeza, de manutenção dos espaços verdes e das empreitadas sobre bens imóveis que abranjam a totalidade ou uma parte dos elementos constitutivos de piscinas, saunas, campos de ténis, golfe ou minigolfe ou instalações similares.

Tendo já sido feita uma análise sobre o Regime Jurídico da Reabilitação Urbana e uma breve análise do Imposto sobre o Valor Acrescentado, cumpre-nos agora analisar, numa vertente mais específica, a taxa aplicada à reabilitação urbana em sede de IVA e as alterações sofridas.

3.1. Alterações ao Código do IVA: O Programa “Mais Habitação”

Após as medidas do programa “Mais Habitação” terem sido vetadas pelo Presidente da República, Professor Dr. Marcelo Rebelo de Sousa, as mesmas foram aprovadas em sede parlamentar, com o voto favorável apenas do Partido Socialista. Apesar da falta de consenso relativamente à eficácia deste pacote por parte dos outros partidos, mesmo assim, entraram em vigor várias medidas que pretendiam diminuir os efeitos da crise na habitação em Portugal.

A Lei nº56/2023, de 6 de outubro, publicada no Diário da República, 1.ª Série, n.º 194, vem então aprovar essas várias medidas fiscais de incentivos e apoio ao arrendamento, com o objetivo de garantir mais habitação para os cidadãos.

O Programa “Mais Habitação”, com entrada em vigor a 6 de outubro de 2023, almeja, no seu âmago, não só facilitar o acesso a casas a preços acessíveis com mais garantias no arrendamento, mas também aumentar a gama de incentivos fiscais, passando pela implementação de novos mecanismos para aumentar a oferta de habitações no mercado e, até mesmo, introduzir novas linhas de crédito para construção ou reabilitação - o programa representa, assim, no entender do governo socialista, uma nova era de políticas habitacionais. Estamos perante o maior investimento já realizado neste setor, com um aporte financeiro de 2700 milhões de euros do Plano de Recuperação e Resiliência (PRR).

Por conseguinte, as alterações previstas no “Mais Habitação”, que entraram em vigor no pretérito mês de outubro, vêm juntar-se a outras decisões do Executivo no mesmo sentido. A par destas alterações, o Conselho de Ministros aprovou também novas medidas para atenuar o impacto da subida das taxas de juro nos créditos à habitação, nomeadamente um novo mecanismo para baixar e estabilizar as prestações e, por outro lado, foi prorrogada a suspensão das comissões de amortização dos créditos à habitação, tal como a bonificação do crédito à habitação para famílias com rendimentos até ao sexto escalão do IRS foi simplificada e alargada.

Na panóplia de medidas aprovadas e inseridas no Pacote “Mais Habitação”, e no que diz respeito às alterações ao CIVA, procedeu-se a duas alterações na Lista I anexa ao CIVA, nomeadamente, a verba 2.18 e a verba 2.23.

Tendo em mente que a Lista I anexa ao CIVA elenca os bens e serviços sujeitos à aplicação da taxa reduzida (i.e. 6%), procedeu-se à clarificação das alterações das respetivas verbas alteradas.⁷

Neste contexto e como já suprarreferido, a verba 2.18 da Lista I anexa ao Código do IVA passa a ter a seguinte redação:

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, IP, 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.

Ora, neste sentido, o âmbito de aplicação da verba é alargado às empreitadas de construção ou reabilitação de imóveis de habitação para arrendamento acessível nos termos definidos em portaria pelo membro do Governo responsável pela área da habitação.⁸

A sua aplicação fica condicionada às empreitadas de construção ou reabilitação de imóveis que estejam certificadas: pelo Instituto da Habitação e da Reabilitação Urbana, IP (IHRU), se promovidas no continente; pelos Investimentos Habitacionais da Madeira, EPERAM (IHM), se promovidas na Região Autónoma da Madeira; ou pela Direção Regional da Habitação dos Açores (DRH), quando promovidas na Região Autónoma dos Açores.

Neste seguimento, as mesmas terão que ser afetas a um dos fins mencionados na verba 2.18 acima mencionada e que representem ou pelo menos 700/1000 do prédio em propriedade horizontal ou a totalidade do prédio em propriedade total ou a fração autónoma.

Por ser um ponto fulcral do nosso estudo, iremos agora debruçarmo-nos mais detalhadamente sobre a verba 2.23 da Lista I Anexa ao CIVA. Tal verba prende-se com uma suposta inovação no sentido de que as operações agora abrangidas deixam de estar

⁷ Ofício Circulado N.º 25003, de 30 de outubro de 2023.

⁸ O membro do governo responsável pela área da habitação era Pedro Nuno Santos (2019-2022) tendo sido sucedido por Marina Gonçalves (2023), sendo o atual ministro da habitação Miguel Pinto Luz.

sujeitas à existência de uma “operação de reabilitação urbana” aprovada nos termos do Regime Jurídico da Reabilitação Urbana e acaba a excluir as empreitadas de reabilitação urbana em espaços públicos, com exceção das empreitadas de construção ou reabilitação de equipamentos de utilização coletiva de natureza pública.

4. Análise da Verba 2.23 da Lista I Anexa ao CIVA: Regime Antigo

4.1. O Pré “Mais Habitação”

De acordo com a verba 2.23 da Lista I do Código do IVA – regime antigo -, o legislador decidiu tributar, à taxa de 6%:

as “Empreitadas de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico, realizadas em imóveis ou em espaços públicos localizados em áreas de reabilitação urbana (áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística, zonas de intervenção das sociedades de reabilitação urbana e outras) delimitadas nos termos legais, ou no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional.”⁹

Deste modo, concluímos, então, que para que seja possível beneficiar da taxa reduzida de IVA, ou seja, 6%, é necessário que se verifiquem os seguintes requisitos: tratar-se de uma empreitada; a mesma ser de reabilitação urbana; e, por último, mas não menos importante, os imóveis estarem localizados em área de reabilitação urbana (“ARU”).

Para o efeito, cumpre-nos analisar, desde logo, o conceito de “empreitada” e, na falta de uma descrição específica deste conceito nas leis fiscais portuguesas, socorremo-nos do estipulado pelo artigo 11.º, n.º 2 da LGT, relativamente à definição contida no artigo 1207.º do Código Civil (CC), que estabelece que empreitada “é o contrato pelo qual uma das partes se obriga em relação à outra a realizar certa obra, mediante um preço.”. Relativamente ao conceito de “obra”, o qual não está previsto em nenhum documento legislativo, concluiu-se que a tendência em Portugal passa pela adoção de um conceito restrito, apesar de, nos últimos tempos ter havido uma expansão de perspetivas, incluindo uma adesão generalizada, até mesmo ampla, à tese nos Tribunais Portugueses.

⁹ Letra da verba 2.23 da Lista I Anexa ao CIVA, antes das alterações sofridas pela Lei 56/2023, de 6 de outubro de 2023.

Na gíria portuguesa, “obra” acaba por ser o resultado de uma ação ou de um trabalho, maioritariamente associado aos edifícios em construção. A este propósito chamamos à colação as palavras de Clotilde Palma, “[...] entende-se por “obra” como vimos, todo o trabalho de construção, reconstrução, ampliação, alteração, reparação, conservação, reabilitação, limitação, restauro e demolição de bens imóveis. Esta noção é secundada pela AT [...]”.

Salientamos que podem, por outro lado, beneficiar da taxa reduzida de IVA as empreitadas de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico¹⁰, que sejam realizadas: “i) em imóveis ou espaços públicos localizados em áreas de reabilitação urbana delimitadas nos termos legais; ou ii) no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional”. Todavia, esta taxa de IVA reduzida já não se aplica ao mero fornecimento ou instalação de bens e/ou serviços não incluídos nas respetivas empreitadas.¹¹

4.2 Doutrina Fiscal

Já antes mesmo da alteração da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, que irá ser objeto da nossa análise mais à frente nesta dissertação, a Autoridade Tributária Portuguesa (AT), acrescentava novos requisitos para dar o seu aval ao benefício e, de facto, as divergências de posições da AT foram originando, não só confusão junto dos sujeitos passivos e discórdia juntos dos fiscalistas, como também originaram tratamentos fiscais diferenciados a empreitadas de reabilitação de imóveis.¹²

Veja-se então, a título exemplificativo, algumas Informações Vinculativas, constantes do Portal das Finanças, relativas ao enquadramento da reabilitação urbana em sede de IVA:

¹⁰ De acordo com a Lista I anexa ao Código do IVA, temos vários casos de empreitada sobre bens imóveis, evidenciados na verba 2.18, 2.19, 2.23, 2.24, 2.25, 2.26 e 2.27. No entanto, só há aplicação da taxa reduzida se a empreitada de reabilitação de bens imóveis em causa se inserir numa destas verbas. Note-se, ainda, que o diploma que estabelece o regime jurídico de reabilitação urbana em áreas de reabilitação urbana é o Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro.

¹¹ Estes serão tributados à taxa normal, 23% - caso não estejam enquadráveis em qualquer uma das Listas Anexas ao CIVA. Esta ideologia aplica-se a qualquer verba da Lista I anexa ao CIVA em que o contrato de empreitada seja a única modalidade ali prevista, indiferentemente dos restantes requisitos exigidos. Veja-se Informação Vinculativa, ficha doutrinária relativa ao Processo n.º 3268, por despacho do eperam dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2012-06-19.

¹² Cfr. *Jornal de Negócios*, 13 de março de 2023, S. De Bobos-Radu, Daniel, advogado e fiscalista.

A. Informação vinculativa, ficha doutrinária relativa ao Processo n.º 12446, por despacho de 2017-10-26, da Diretora de Serviços do IVA (por subdelegação):

2. Nesse sentido vem questionar se a certidão de localização que anexa emitida pela Câmara Municipal de é informação justificativa suficiente para o construtor poder aplicar a taxa de 6% ao valor total da empreitada, incluindo serviços e matérias aplicados pelo construtor na referida obra.

9. A comprovação, através de planta emitida pelo respetivo Município, de que o imóvel em causa se encontra localizado numa área legalmente delimitada para reabilitação urbana, permite que as obras nele efetuadas poderão, eventualmente, beneficiar da aplicação da taxa reduzida de IVA, se se verificarem as restantes condições, designadamente a existência de uma empreitada de reabilitação

10. Que as empreitadas de reabilitação urbana são tributadas à taxa reduzida de 6%, quando abrangidas na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, em conjugação com a alínea a) do nº 1 do artigo 18º do mesmo Código, sendo aplicada ao valor global da empreitada (serviços prestados e materiais aplicados), sendo que a certidão emitida pela Câmara Municipal de servirá como prova que a obra se encontra na área delimitada, devendo mencionar tal facto, na respetiva faturação da empreitada.

Ora, este texto aborda uma questão sobre a certidão de localização emitida pela Câmara Municipal em relação à aplicação da taxa de 6% ao valor total da empreitada, incluindo serviços e materiais aplicados pelo construtor na obra. Uma planta emitida pelo Município, que comprove que o imóvel está localizado numa área legalmente delimitada de reabilitação urbana, pode permitir que as obras nele realizadas beneficiem da aplicação da taxa reduzida de IVA, desde que se verifiquem as demais condições, como por exemplo, a existência de uma empreitada de reabilitação.

As empreitadas de reabilitação urbana são tributadas à taxa reduzida de 6%, quando abrangidas na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, em conjunto com a alínea a) do nº 1 do artigo 18º do mesmo Código. Acrescenta-se, ainda, que a certidão emitida pela Câmara Municipal pode servir como prova de que a obra está localizada na área delimitada, devendo esse facto ser mencionado na faturação da empreitada.

B. Informação vinculativa, ficha doutrinária relativa ao Processo n.º 12772, por despacho de 2018-02-05, da Diretora de Serviços do IVA (por subdelegação):

2. A requerente pretende construir uma moradia, num terreno localizado numa área de reabilitação urbana, pelo que solicita esclarecimento se a referida operação se enquadra na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA.

9. Apesar da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA não exigir qualquer formalismo especial além da verificação das condições nelas constantes, é conveniente que o sujeito passivo seja possuidor de um documento, emitido pelo respetivo Município, que comprove a localização do imóvel dentro de uma área delimitada de reabilitação urbana, nos termos do diploma concernente a este tipo de operação.

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

11. A segunda condição imposta pela referida verba refere-se ao facto das obras serem efetuadas na modalidade de empreitada.

13. Assim, estando em causa uma empreitada de construção de uma moradia numa área de reabilitação urbana, é de aplicar a verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, desde que estejam cumpridos os requisitos do Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro. É de referir que nada é dito que a execução da obra é feita no âmbito do referido Decreto-Lei.

No texto acabado de transcrever constatamos que é discutido um pedido de esclarecimento sobre a construção de uma moradia num terreno localizado numa área de reabilitação urbana, em relação ao enquadramento na verba 2.23 da Lista I, anexa ao Código do IVA. A verba 2.23 da Lista I não exige formalismos especiais além da verificação das condições nela constantes. No entanto, recomenda a AT que o sujeito passivo possua um documento emitido pelo Município que comprove a localização do imóvel numa área delimitada de reabilitação urbana, de acordo com a legislação pertinente.

Se a construção da moradia ocorrer na modalidade de empreitada numa área de reabilitação urbana e se estiverem cumpridos os requisitos do DL n.º 307/2009, então a verba 2.23 da Lista I aplica-se, permitindo a aplicação da taxa reduzida de IVA, não sendo mencionado que a execução da obra ocorre no âmbito desse Decreto-Lei.

C. Informação vinculativa, ficha doutrinária relativa ao Processo n.º 14610, por despacho de 2018-12-28, da Diretora de Serviços do IVA (por subdelegação):

9. *Dispõe ainda o n.º 1 do art.º 44.º do RJRU que a execução de empreitada de reabilitação urbana se encontra, entre outros, sujeita a licenciamento, admissão de comunicação prévia e autorização de utilização.*

10. *Assim, às empreitadas de reabilitação urbana, devidamente certificadas e licenciadas pelo respetivo município, executadas em imóveis situados em áreas de reabilitação urbana legalmente tituladas e delimitadas, pode aplicar-se a taxa reduzida de IVA ao abrigo da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, em conjugação com o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, ou seja, a taxa reduzida de IVA de 6%.*

11. *Não obstante a verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA não exigir qualquer formalismo especial além da verificação das condições nela constantes, é conveniente que o sujeito passivo seja possuidor de um documento, emitido pela respetivo Município, que comprove a localização do imóvel dentro de uma área delimitada de reabilitação urbana, nos termos do diploma concernente a este tipo de operação.*

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

15. *Quanto à suscetibilidade de aplicação da taxa reduzida no que se refere às operações de construção e demolição parcial e/ou total de determinadas estruturas das frações de que é proprietária no "Edifício PPP", a mesma será suscetível de aplicação desde que a empreitada a contratar preveja tais obras e as mesmas sejam realizadas em ARU mediante empreitadas de reabilitação urbana, conforme indicado no ponto 10 da presente informação.*

19. *Para que as intervenções a efetuar no imóvel em causa, possam ter enquadramento na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA e, conseqüentemente, beneficiar da taxa reduzida de IVA, a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, torna-se necessário que, cumulativamente: a) Se verifique a execução de uma empreitada, nos termos previstos no artigo 1207.º do Código Civil; b) Seja considerada pela Câmara Municipal, uma obra, efetuada no âmbito do Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23/10, e o imóvel esteja situado numa área de reabilitação urbana; c) O sujeito passivo seja possuidor de um documento, emitido pelo respetivo Município, que comprove a localização do imóvel numa área de reabilitação urbana, bem como a obra ser enquadrada no âmbito do referido Decreto-Lei; d) Sendo o adquirente dos serviços sujeito passivo que exerce*

exclusivamente operações isentas de IVA que não consagram o direito à dedução, não é aplicável a inversão do sujeito passivo prevista na alínea j) do n.º 1 do art.º 2.º do CIVA.

O artigo 44.º do RJRU estabelece que a execução de empreitada de reabilitação urbana está sujeita a licenciamento, admissão de comunicação prévia e autorização de utilização.

No texto supratranscrito verificamos que as condições para aplicação da taxa reduzida de IVA são as seguintes: empreitada de reabilitação urbana, certificada e licenciada pelo município; imóvel situado em área de reabilitação urbana legalmente titulada e delimitada; e possuir um documento emitido pelo município que comprove a localização do imóvel dentro de uma área delimitada de reabilitação urbana.

Com efeito, tornam-se claras as sucessivas adaptações e linhas interpretativas distintas por parte da AT nesta matéria. Tal como é expresso por Daniel S. De Bobos-Radu¹³:

[...] a divergência de posições da AT – por vezes em sentido contrário à interpretação adotada pelos Municípios na execução das suas políticas de reabilitação urbana, - tem vindo a originar tratamentos fiscais diferenciados de empreitadas de reabilitação urbana de imóveis localizados a centenas de metros de distância entre si.

Note-se ainda que as informações vinculativas aqui descritas são meramente a título exemplificativo de muitas outras formuladas por parte da AT que demonstram as várias adaptações feitas ao longo do tempo relativamente a esta temática.¹⁴

Além de Daniel S. De Bobos-Radu, também Rogério Fernandes Ferreira, Presidente da APPII (Associação Portuguesa de Promotores e Investidores Imobiliários) mencionou em entrevista ao *Observador* que a abordagem inovadora da Administração Tributária ganhou destaque a partir de 2019, quando começou a solicitar documentação não prevista na legislação, “*sem explicação e sem respaldo legal*”.

Ora, se a preocupação entre os fiscalistas já existia, mais se agravou, com as propostas de alteração incluídas no “Mais Habitação”, que acabaram por ser aprovadas, ainda que por um governo socialista em minoria.

¹³ Cfr. *Jornal de Negócios*, 13 de março de 2023, S. De Bobos-Radu, Daniel, advogado e fiscalista.

¹⁴ Tenha-se ainda, a título exemplificativo, a Informação vinculativa, ficha doutrinária relativa ao Processo n.º 12207; a Informação vinculativa, ficha doutrinária relativa ao Processo n.º 13835; e a Informação vinculativa, ficha doutrinária relativa ao Processo n.º 12432.

Abordaremos, mais à frente, num capítulo próprio, a alteração à verba 2.23 da Lista I Anexa ao CIVA e, posteriormente, os impactos que a mesma poderá vir a causar em matéria de habitação e reabilitação urbana.

4.3. Jurisprudência do Tribunal Arbitral

Para além das divergências das posições da Autoridade Tributária, também o Tribunal Arbitral, nas ocasiões em que teve de se pronunciar sobre este tema, tem vindo a adotar posições divergentes, não só no que diz respeito ao conceito amplo de reabilitação como no que concerne à importância das operações de reabilitação urbana.

Neste sentido, atentemos às decisões infra proferidas pelo Tribunal Arbitral, a título exemplificativo, relativamente à relevância das ORU em sede de Reabilitação Urbana.

A. Processo n.º 93/2023-T, de 14 de agosto de 2023 do Centro de Arbitragem Administrativa:

Relativamente a este acórdão, o que se discute é se a empreitada pode ser, ou não, qualificada como uma “*empreitada de reabilitação urbana*”.

Por um lado, a AT – Requerida - considera que a empreitada não pode ser qualificada como “*empreitada de reabilitação urbana*” por faltar, para a área de reabilitação urbana em causa, uma “*operação de habilitação urbana*” aprovada pelo competente órgão municipal.

Em contrapartida, a Requerente considera que, para que a empreitada possa ser qualificada como “*empreitada de reabilitação urbana*”, necessita apenas que o imóvel objeto da obra se localize dentro de uma “*área de reabilitação urbana*” e que, de acordo com a parte final do artigo 2.º, alínea j), do Regime Jurídico da Reabilitação Urbana (DL n.º 307/2009, de 23 de outubro), se consubstancie em “*obras de construção, reconstrução, ampliação, alteração, conservação ou demolição dos edifícios*”.

Cumpriu ao Tribunal Arbitral debruçar-se sobre o assunto, explanando o seguinte:

[...] Ora, no caso vertente, não se encontrava em vigor, no momento do licenciamento da obra, uma “Operação de Reabilitação Urbana” para a “ARU” em que o prédio se localiza, o que nos coloca perante uma situação distinta da de qualquer um dos processos citados. A verba 2.23 da Lista I do Código do IVA assenta no conceito de “empreitada de reabilitação urbana”, mas não o define,

assumindo, ao invés, que essa definição será efetuada em “diploma específico.” Contrariamente à assunção do legislador tributário, nenhum diploma específico define “empreitada de reabilitação urbana”. Mas existindo um regime jurídico da reabilitação urbana (o DL 307/2009, de 23 de outubro, já anteriormente referido), é nele que devemos tentar encontrar a noção de “empreitada de reabilitação urbana”. O art.º 7.º do RJRA dispõe: 1 - A reabilitação urbana em áreas de reabilitação urbana é promovida pelos municípios, resultando da aprovação: a) Da delimitação de áreas de reabilitação urbana; e b) Da operação de reabilitação urbana a desenvolver nas áreas delimitadas de acordo com a alínea anterior, através de instrumento próprio ou de um plano de pormenor de reabilitação urbana. 2 - A aprovação da delimitação de áreas de reabilitação urbana e da operação de reabilitação urbana pode ter lugar em simultâneo. 3 - A aprovação da delimitação de áreas de reabilitação urbana pode ter lugar em momento anterior à aprovação da operação de reabilitação urbana a desenvolver nessas áreas. 4 - A cada área de reabilitação urbana corresponde uma operação de reabilitação urbana.”. Do número 1, em particular, afigura-se-nos resultar claramente que a “reabilitação urbana” pressupõe dois elementos: A delimitação de uma área de reabilitação urbana; e a aprovação de uma operação de reabilitação urbana. Esta interpretação é reforçada pelo nº 4 do preceito, que dispõe que “a cada área de reabilitação urbana corresponde uma operação de reabilitação urbana”. E é ainda robustecida pelo art.º 15.º do diploma, em que se estipula que “no caso da aprovação da delimitação de uma área de reabilitação urbana não ter lugar em simultâneo com a aprovação da operação de reabilitação urbana a desenvolver nessa área, aquela delimitação caduca se, no prazo de três anos, não for aprovada a correspondente operação de reabilitação. As três disposições citadas indicam, todas elas, no sentido de que não existe uma situação legal de “reabilitação urbana” se não for aprovada uma “operação de reabilitação urbana”. Esta interpretação está em consonância com a conclusão do acórdão tirado no processo n.º 404/2022”¹⁵ [...]. Assim, há que concluir que a empreitada em causa nos autos, situando-se dentro de uma “Área de Reabilitação de Urbana” para a qual não se encontrava em vigor, à data do licenciamento, uma “Operação de Reabilitação de Urbana”, não é de qualificar como “empreitada de reabilitação urbana” para efeitos da verba 2.23 da Lista I do Código do IVA, não podendo, assim, beneficiar da taxa reduzida de 6% de IVA. [...]

Neste caso foi considerado que, para uma empreitada ser qualificada como de reabilitação urbana e beneficiar da taxa reduzida de IVA, é necessário que exista uma ORU aprovada pelo município na área correspondente. Como não havia uma ORU em vigor para a área em questão, a empreitada não pôde ser qualificada como de reabilitação urbana para efeitos da taxa reduzida de IVA de 6%.

¹⁵ “Tem razão a Autoridade Tributária e Aduaneira ao defender 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.”

Posição diversa é defendida num outro aresto, também decidido pelo Tribunal Arbitral no Processo n.º 2/2023-T, veja-se:

B. Processo n.º 2/2023-T, de 16 de outubro de 2023 do Centro de Arbitragem Administrativa:

A questão decidida neste acórdão é determinar se as liquidações de IVA impugnadas pela requerente referentes à obra realizada pela mesma, para construção de um lar de terceira idade, reúnem ou não condições para a aplicabilidade da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, ou seja, a taxa reduzida de IVA de 6%.

Ora, a Requerente argumenta que a aplicabilidade da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA depende exclusivamente do cumprimento de três requisitos: a) empreitada, b) reabilitação urbana (definida em diploma específico) e c) imóvel localizado em Área de Reabilitação Urbana (ARU), sustentando ainda que não é um requisito legal a conformação da requalificação urbana à realização de uma Operação de Reabilitação Urbana (ORU). Alega, portanto, que a aprovação e existência de uma ORU são totalmente irrelevantes para a concessão do direito ao benefício fiscal da taxa reduzida de IVA, conforme descrito no art. 18.º, n.º 1, al. a), do CIVA.

Além disso, alega que, de acordo com o artigo 14.º do Decreto-Lei 307/2009, a aprovação de uma ARU obriga imediatamente o município a definir benefícios fiscais. Segundo a posição da Requerente, a aprovação da ARU confere aos proprietários dos edifícios o direito de acesso aos incentivos fiscais à reabilitação urbana, incluindo a tributação à taxa reduzida de IVA das empreitadas de obras de reabilitação urbana, por ser considerado um benefício fiscal, através da redução de taxa (conforme art. 2.º, n.º 2, do EBF).

A parte contrária, a AT – Requerida, vem alegar, em consonância com a Informação Vinculativa n.º 22521 de 11-01-2022 da Direção dos Serviços do IVA¹⁶, que

¹⁶ “19. Tendo presentes estes conceitos, conclui-se que a delimitação da «área de reabilitação urbana» é apenas uma das bases do Regime Jurídico da Reabilitação Urbana, sendo complementada com as «operações de reabilitação urbana» que correspondem à concretização do tipo de intervenções a realizar na área de reabilitação urbana. Ou seja, a simples delimitação da área de reabilitação urbana não determina, por si só, que todas as empreitadas que se realizem naquela área estão no âmbito deste regime jurídico. Na verdade, tal interdependência resulta de todo o regime vertido no Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro (...), mas em particular, por exemplo, do seu artigo 15.º.

20. Com efeito, nos termos desta norma, que se reporta ao âmbito temporal da delimitação da área de reabilitação urbana, sempre que a aprovação da delimitação de uma área de reabilitação urbana não área, aquela delimitação caduca se, no prazo de três anos, não for aprovada a correspondente operação de reabilitação.

para aplicar a taxa reduzida de imposto de 6% em empreitadas de reabilitação urbana é necessário preencher certos requisitos. Estes incluem a realização de uma empreitada de reabilitação urbana em imóveis ou espaços públicos localizados em áreas de reabilitação urbana delimitadas legalmente. Além disso, conforme o artigo 7.º do Decreto-Lei 307/2009, a reabilitação urbana é promovida pelos municípios, exigindo a aprovação da delimitação de áreas de reabilitação urbana e de operações de reabilitação urbana a desenvolver nessas áreas. Portanto, a mera localização de um imóvel numa área de reabilitação urbana não garante automaticamente o benefício da taxa reduzida de imposto de 6% para as operações realizadas sobre ele.

O Tribunal Arbitral apreciou e decidiu a questão nos seguintes termos:

[...] Feito o relato da posição das partes, é o momento do Tribunal Arbitral, tomar posição. A questão decidenda nos presentes autos é determinar se as liquidações de IVA impugnadas pela requerente referentes à obra realizada pela requerente para construção de um lar de terceira idade (designado de ...) reúnem ou não condições para a aplicabilidade da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, ou seja, a taxa reduzida de IVA de 6%. Por forma a encontrarmos solução para a questão controvertida devemos colocar em evidência a verba 2.23 da Lista I anexa ao Código de IVA que determina que são sujeitas à taxa reduzida de imposto as “empreitadas de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico, realizadas em imóveis ou em espaços públicos localizados em áreas de reabilitação urbana (áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística, zonas de intervenção das sociedades de reabilitação urbana e outras) delimitadas nos termos legais, ou no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional”. Em concordância com a decisão arbitral n.º137/2022-T, entende-se que são condições cumulativas para o preenchimento da previsão normativa da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código de IVA: Tratar-se de uma empreitada de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico; Deve, a empreitada de reabilitação urbana, localizar-se em área de reabilitação urbana delimitadas nos termos legais, ou no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional”. Pelo que os conceitos nucleares são: “empreitada de reabilitação urbana” e “localização em área de reabilitação urbana”. O diploma específico que terá de ser o Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro, que aprovou o Regime Jurídico da Reabilitação Urbana (“RJRU”). Diploma que na alínea j) do artigo 2.º identifica reabilitação urbana como “a forma de intervenção integrada sobre o tecido urbano existente, em que o

21. Depreende-se, portanto, que o momento em que a delimitação da área de reabilitação urbana fica consolidada é o momento em que ocorre a aprovação da operação de reabilitação urbana.

24. Não basta, assim, que esteja em causa uma empreitada realizada numa área delimitada como de reabilitação urbana para que se possa já considerar uma empreitada de reabilitação urbana, se ainda não está em condições de se apurar se a mesma está conforme à estratégia ou ao programa estratégico de reabilitação urbana, o que só fica definido com a aprovação da respetiva operação de reabilitação urbana.

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”. Olhando para a situação material controvertida é inegável que a construção realizada pela requerente (alteração e ampliação de um edifício para fins sociais - lar de idosos), enquadrarse na definição da alínea j) do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 307/2009. Factualidade atestada e comprovada por certidão emitida pelo Diretor Municipal de Urbanismo, Ordenamento e Planeamento da Câmara Municipal de Braga de 30 de novembro de 2021 que declara que “estamos indubitavelmente perante uma empreitada de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico”. Por conseguinte o primeiro parâmetro encontra-se preenchido. [...]

O segundo requisito cumulativo prende-se com a “localização em área de reabilitação urbana”. Primeiramente não resulta da previsão legal (elemento literal) da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código de IVA a exigência de aprovação de operação de reabilitação urbana (ORU). A norma nada indica ou mencionada sobre ORU. Em segundo lugar, tendo em atenção que a norma indica expressamente “empreitadas de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico”, devemos ter em consideração o decreto-lei 307/2009, que nos apresenta uma definição de “reabilitação urbana (aliena j) do artigo 2º) que não menciona “operação de reabilitação urbana” e em especial o artigo 14º do decreto-lei 307/2009. O artigo 14.º do Decreto-Lei 307/2009 estabelece como efeitos diretos da delimitação de uma área de reabilitação urbana o direito “aos proprietários e titulares de outros direitos, ónus e encargos sobre os edifícios ou frações nela compreendidos o direito de acesso aos apoios e incentivos fiscais e financeiros à reabilitação urbana, nos termos estabelecidos na legislação aplicável, sem prejuízo de outros benefícios e incentivos relativos ao património cultural”. Ou seja, resulta de forma imediata e direta da delimitação de uma área de reabilitação urbana o acesso a “apoios e incentivos fiscais e financeiros à reabilitação urbana”. Ora, a possibilidade de aceder à taxa reduzida de 6% é constitui per si um incentivo fiscal que opera de forma imediata com a aprovação da ARU, não estando dependente de aprovação imediata, anterior ou posterior de ORU. Em corolário referimos que a aplicabilidade da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código de IVA encontra-se na dependência de dois requisitos: “empreitada de reabilitação urbana” e “localização em área de reabilitação urbana”. Requisitos que a requerente preencheu de forma integral. [...]

No Processo n.º 2/2023-T, a decisão do Tribunal Arbitral já foi favorável à requerente, que argumentou que a taxa reduzida de IVA poderia ser aplicada com base nos requisitos de empreitada, reabilitação urbana e localização em Área de Reabilitação Urbana (ARU), independentemente da existência de uma Operação de Reabilitação Urbana (ORU) aprovada.

Torna-se claro que as diferenças entre os dois acórdãos são principalmente na interpretação dos requisitos legais para a aplicação da taxa reduzida de IVA de 6% em empreitadas de reabilitação urbana.

Portanto, a principal distinção reside na interpretação dos requisitos legais, especialmente no que diz respeito à necessidade da aprovação de uma ORU para a aplicação da taxa reduzida de IVA. Enquanto no primeiro caso essa aprovação foi vista como requisito indispensável, no segundo caso essa aprovação já não foi considerada essencial.¹⁷

A par disso, e ainda no seguimento do segundo acórdão, a interpretação do mesmo parece ser mais ampla porque não exige a aprovação de uma ORU específica, o que poderia facilitar o acesso ao benefício fiscal – note-se que, atualmente, as operações agora abrangidas na verba 2.23 da Lista I Anexa ao CIVA deixam de estar sujeitas à existência de uma “*operação de reabilitação urbana*” aprovada nos termos do Decreto-Lei n.º 307/99, de 23 de outubro.¹⁸

¹⁷ Note-se que, tendo por base o art.15º do RJRU a aprovação da delimitação de uma área de reabilitação urbana só caduca no prazo de três anos, se a mesma após esses três anos ainda não tiver sido aprovada, ou seja, não há obrigatoriedade de aprovação de uma ORU em simultâneo com a ARU por parte dos Municípios.

¹⁸ Veja-se, Ofício Circulado n.º 25003 de 30 de Outubro de 2023.

5. Análise da Verba 2.23 da Lista I Anexa ao Código do IVA

Sendo a análise desta verba o cerne da nossa dissertação devemos atentar no Ofício-Circulado n.º 25003, de 30 de outubro de 2023, que vem, como já mencionamos em capítulo anterior, expor as alterações introduzidas à Lista I Anexa ao CIVA, procedendo o mesmo à divulgação das instruções das alterações feitas.

Ora, segundo este documento legal, a verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA passa a ter a seguinte redação:

“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.”

Em termos gerais, a verba 2.23 passa apenas a abranger as empreitadas de reabilitação de edifícios e as empreitadas de construção ou reabilitação de equipamentos de utilização coletiva de natureza pública quando, em qualquer dos casos, digam respeito a imóveis localizados em área de reabilitação urbana, delimitada nos termos legais, ou integrem operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional.

É de salientar, tal como já referido, que o conceito de “reabilitação de edifícios”¹⁹ pretende atribuir novas funções aos edifícios ou melhorar as já existentes, conforme determinado pelas metas de reabilitação urbana, visando possibilitar novos usos ou manter o mesmo uso com padrões de desempenho superiores. Apesar disso, subscrevemos a posição doutrinária dominante no sentido de que a reabilitação de edifícios é apenas uma componente integrante da reabilitação urbana e não o seu todo,

¹⁹ Definição prevista na alínea i) do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 307/99, de 23 de outubro.

sendo nossa opinião que não está apenas em causa o edificado, mas sim todo o tecido urbano envolvente.

No seguimento desta temática de reabilitação de edifícios, ficam, assim automaticamente excluídas todas e quaisquer empreitadas que consistam em operações de construção de edifícios novos²⁰, pois apenas ficam sujeitas à aplicação de taxa reduzida aqueles edifícios já existentes e que carecem de reabilitação.

No que concerne ao “*equipamento de utilização coletiva de natureza pública, localizados em áreas de reabilitação urbana*”, da verba 2.23, para além dos equipamentos de utilização coletiva de natureza pública e cumulativamente localizados em áreas de reabilitação urbana, todas as restantes empreitadas de reabilitação urbana em espaços públicos deixam de ser consideradas no âmbito desta verba, logo, não sujeitas à aplicação da taxa reduzida.

Tenha-se, também, em consideração que se entende por “equipamentos de utilização coletiva”, as áreas e edifícios não construídas destinados a fornecer bens e serviços para atender às necessidades coletivas dos cidadãos, especialmente nas áreas da

²⁰ Surgia aqui uma problemática subjacente à interpretação e aplicação da verba 2.23 no que dizia respeito ao conceito de reabilitação urbana e se o mesmo restringia exclusivamente à revitalização do património edificado preexistente, ou se, por outro lado, abarcava também o desenvolvimento de novas construções. Este dilema suscitou pontos de vista divergentes tanto a nível académico como de jurisprudência. Enquanto Clotilde Palma, sustenta que a reabilitação de edifícios constitui apenas uma faceta de entre as várias da reabilitação urbana, podendo ou não estar inserida em operações desse escopo, paralelamente, Dulce Lopes argumenta que o conceito de reabilitação urbana, embora ancorado na conservação do tecido urbano preexistente, contempla uma gama de intervenções que podem incluir também a edificação de novos imóveis. O CAAD, por sua vez, tem-se pronunciado no sentido de que a construção de novos edifícios pode ser considerada uma forma de “reabilitação urbana”, desde que integrada em um plano integrado de intervenção urbana. Todavia, essa interpretação levanta questionamentos sobre a aplicação uniforme do conceito de reabilitação urbana, especialmente no contexto da revitalização de edificações em Áreas de Reabilitação Urbana (ARU). A definição contida no RJRU sugere que a construção de novos edifícios não se insere na intervenção no “tecido urbano existente”, o que suscita dúvidas quanto à sua qualificação como reabilitação urbana. Portanto, a existência de um plano urbanístico global aprovado pode ser determinante para a consideração da construção de novos edifícios como uma forma legítima de reabilitação urbana e, conseqüentemente, para a concessão do benefício fiscal correspondente. Essa distinção entre a construção de novos edifícios e a revitalização de edifícios existentes é de grande importância, uma vez que, enquanto a primeira não é geralmente considerada reabilitação urbana, a última é claramente abrangida por esse conceito. Portanto, embora haja uma preferência por medidas que promovam a conservação do património urbano já existente, isso não exclui a possibilidade de recorrer a instrumentos que permitam intervenções mais abrangentes, como a construção de novos edifícios, em circunstâncias específicas e devidamente fundamentadas. Note-se que, com as alterações previstas na nova verba 2.23 o conceito de “edifícios novos” foi completamente excluído do escopo do normativo, acabando por deixar de ser uma temática que possa ser alvo de dúvidas ou discussão, pois o próprio legislador veio esclarecer o conceito aquando da nova verba 2.23.

saúde, educação, cultura, desporto, justiça, segurança social, segurança pública e proteção civil.²¹

Relativamente à “*natureza pública*”, são aqui considerados os equipamentos de utilização coletiva cujas operações são fornecidas, direta ou indiretamente, por entidades públicas²².

Observe-se que, e após análise do “novo” preceito normativo e de cada elemento nele incluído, fica claro que a redação atual diverge da anterior. Em comparação com o preceituado anteriormente, as operações agora contempladas deixam de estar sujeitas à existência de uma “operação de reabilitação urbana”.²³

5.1 Norma Transitória

No que respeita às alterações, ou, até mesmo, no nosso modesto entender, às restrições que foram feitas na letra da lei da verba 2.23 da Lista I Anexa ao CIVA, o n.º 9 do artigo 50.º da Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro, veio ainda determinar que a redação agora conferida à verba 2.23 não se aplica aos seguintes casos:

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

²¹ Cfr. Decreto Regulamentar n.º 9/2009, de 29 de maio.

²² Note-se que terão de ser fornecidos através de concessão ou outra forma prevista na lei.

²³ Aprovada nos termos do Decreto-Lei n.º 307/99, de 23 de outubro (aprova o Regime Jurídico da Reabilitação Urbana).

Posto isto, ficou então consagrado que não se aplicando a alteração estipulada pela referida Lei aos casos supra descritos, será de aplicar a esses mesmos casos a redação que estava anteriormente em vigor.²⁴

Por outras palavras, “*as empreitadas de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico, realizadas em imóveis ou em espaços públicos localizados em áreas de reabilitação urbana delimitadas nos termos legais (...)*” cuja realização, total ou parcial, ocorra a partir da entrada em vigor da Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro, na sequência de pedido de licenciamento, de comunicação prévia ou de pedido de informação prévia nos termos previstos na norma transitória, podem, ainda, beneficiar da aplicação da taxa reduzida.²⁵

Todavia, os sujeitos passivos que pretendam usufruir da possibilidade de beneficiar da aplicação da taxa reduzida, devem encontrar-se munidos de documentação que comprove que o imóvel em questão se localize em área de reabilitação urbana (delimitada nos termos legais). Acresce ainda a necessidade de a empreitada nela realizada estar em conformidade com a estratégia de reabilitação urbana ou o programa estratégico de reabilitação urbana estabelecidos numa operação de reabilitação urbana aprovada de acordo com o Regime Jurídico da Reabilitação Urbana.²⁶

5.2. O Contraciclo

Até à data²⁷, foram três as informações vinculativas respondidas por parte da AT, posto isto debruçemo-nos sobre a análise das mesmas. Em causa estão as Informações Vinculativas seguintes: Ficha Doutrinária n.º 25085, com despacho de 2023-11-30, Ficha Doutrinária n.º 25126, com despacho de 2023-12-12 e Ficha Doutrinária n.º 25493, com despacho 2023-12-19.

Estas Informações Vinculativas vêm no seguimento de pedidos de esclarecimento por parte das requerentes de cada pedido, no sentido de a AT clarificar a possibilidade de

²⁴ Veja-se o conteúdo da letra da lei exposto na p.22 da presente dissertação.

²⁵ Tal como disposto no Ofício Circulado o N.º: 25003, de 30 de outubro de 2023.

²⁶ Conferir Ficha Doutrinária, Informação Vinculativa n.º 25493, com despacho de 2023-12-19 melhor escalpelizada no capítulo 5.2 da presente dissertação.

²⁷ A nossa investigação para a elaboração desta dissertação terminou a 17 de abril de 2024, pelo que, naturalmente, não foram consideradas informações vinculativas posteriores a esta data.

aplicação da taxa de IVA reduzida nos casos em questão no âmbito das empreitadas de reabilitação urbana pré alteração da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA.

Depois de uma análise mais cuidada do teor da Informação Vinculativa, Ficha Doutrinária n.º 25493, e apesar de termos encontrado uma resposta mais extensa e pormenorizada por parte da AT, a mesma veio esclarecer o seguinte para os casos com pedido de licenciamento requeridos antes da data da nova imposição legal:

25. Conforme mencionado, para que seja aplicada a redação da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA em vigor até ao dia 06 de outubro de 2023, é necessário que (a) os pedidos de licenciamento, de comunicação prévia ou pedido de informação prévia respeitantes a operações urbanísticas tenham sido submetidos junto da câmara municipal territorialmente competente antes da data da entrada em vigor da Lei n.º 56/2023, de 06 de outubro; ou que (b) os pedidos de licenciamento ou de comunicação prévia submetidas junto da câmara municipal territorialmente competente após a entrada em vigor da presente lei, desde que os mesmos sejam submetidas ao abrigo de uma informação prévia favorável em vigor. 26. Nesta conformidade, e verificando-se, pela análise dos documentos juntos, que o pedido de licenciamento da operação urbanística em causa foi objeto de resposta pelo Município em 07-03-2022, considera-se cumprido o requisito previsto na alínea a) do n.º 9 do artigo 50.º da Lei n.º 56/2023, de 06 de outubro, e, conseqüentemente, a taxa reduzida de imposto é aplicável desde que a operação se enquadre na redação anterior da verba 2.23 da Lista I anexa”. “[...] 54. Deste modo, uma vez que, por força da norma transitória prevista no artigo 50.º, n.º 9 da Lei n.º 56/2023, de 06 de outubro, se aplica à operação urbanística objeto do presente pedido a redação da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA conferida pela Lei 62.º-A/2008, de 31 de dezembro: a. Sendo o projeto realizado na modalidade de empreitada; e b. Tendo o Município de XXXX certificado que, nos termos do RJRU, que o projeto em referência: i. se integra numa área de reabilitação urbana; e ii. consubstancia uma operação de reabilitação urbana, é aplicável a taxa reduzida do imposto, a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

Ora, apesar do esclarecimento mais aprofundado por parte da AT na Informação Vinculativa supramencionada parece-nos que continuam a existir dificuldades interpretativas do conteúdo normativo da verba 2.23.

Por outro lado, queremos também sublinhar que é do nosso entender que uma taxa de IVA reduzida aplicada à reabilitação urbana, que não apresente as limitações a que supra já aludimos, contribui significativamente para o crescimento no mercado da habitação²⁸, desde logo, porque, obviamente, uma taxa de IVA reduzida é mais atrativa e apelativa para incentivar a construção imobiliária.²⁹

Citando as palavras de Catarina Matos e Gonçalo Martins dos Santos:

[...] parece que o legislador não só permite um conceito amplo de empreitada de reabilitação (sem a remissão para “diploma específico”), que dá azo a uma maior discricionariedade por parte da AT – o que nem sempre tem os melhores resultados –, mas também optou por restringir o âmbito a apenas uma componente da reabilitação urbana, excluindo, por isso, construção nova (e eventual demolição para reconstrução).³⁰

Ora, da leitura da primeira parte do preceito normativo em causa, concluímos desde logo, que só os projetos que são de reabilitação de edifícios é que beneficiam da taxa reduzida de 6%, com exceção dos projetos de edificação nova que já se encontravam em curso, aos quais aplicamos a letra da lei da verba 2.23, anteriormente em vigor, desde que todos os demais requisitos legais se encontrem cumpridos.

Na nossa perspetiva, numa conjectura em que a escassez da habitação é o cerne da discussão política e social e é voz corrente em todos os setores da nossa sociedade, a vontade de combater e resolver esse problema com políticas de incentivo ao desenvolvimento imobiliário, podemos considerar que esta nova redação não é a mais adequada, desde logo, porque continua a deixar margem para diversas interpretações

²⁸ Não queremos com isto dizer que havendo mais oferta de habitação no mercado signifique que o poder de compra de todos os cidadãos é igual, contudo não será uma temática que iremos abordar exaustivamente porque não consideramos relevante no âmbito do nosso estudo.

²⁹ Nas palavras de Hugo Santos Ferreira ao *Observador* “Ao contrário do que o Governo/fisco achavam – que ia arrecadar mais receita – passou a receber zero. 23% sobre zero é pior que 6% sobre alguma coisa”.

³⁰ Cfr. o artigo “O IVA nas empreitadas de reabilitação – Por que não um Programa “Menos” Habitação”, *Jornal Económico*. <https://easytax.jornaleconomico.pt/o-iva-nas-empreitadas-de-reabilitacao-por-que-nao-um-programa-menos-habitacao>, consult. em 26/set/2023.

quanto ao seu alcance e clareza e, por outro lado, restringe, como supra mencionamos, a aplicação da taxa reduzida a prédios já preexistentes, deixando de fora a edificação nova, o que, com certeza, continuará a gerar desinteresse e insatisfação por parte de todos aqueles que poderiam usufruir deste benefício fiscal.³¹

Cumprе salientar que, no dia 2 de abril do corrente ano, tomou posse o novo governo português da XVI Legislatura, sendo que o mesmo, no seu programa eleitoral, pugnava por ideias que apresentam alguma divergência relativamente às sufragadas pelo anterior executivo, no que concerne à temática da habitação, mais concretamente no que respeita à possível “*criação de um regime excecional e temporário de eliminação ou redução dos custos tributários em obras de construção ou reabilitação em imóveis destinados a habitação permanente*”³², através da tributação do IVA à taxa 6%, assim como apostar na redução ou eliminação de taxas de urbanização, edificação, utilização e ocupação, com o objetivo de criar mais habitação para os cidadãos tanto através de ofertas públicas como privadas.

A indecisão e a insegurança, por ora, irão manter-se, pelo menos por mais algum tempo, pelo menos até que o novo legislador tome posição concreta, seja ela qual for, sobre a verba 2.23.

³¹ Note-se que a Diretiva IVA admite expressamente o seguinte no seu Anexo III ponto 10: “*Entrega, construção, renovação e modificação de habitações fornecidas ao abrigo de políticas sociais;*” - depreendemos por construção, a construção de edifícios novos.

³² Cfr. o artigo “Ministério da Habitação desaparece - este é o novo responsável da pasta”, *Idealista*. <https://www.idealista.pt/news/imobiliario/habitacao/2024/04/01/63424-ministerio-da-habitacao-desaparece-este-e-o-novo-responsavel-da-pasta>, consult. em 4/abril/2024.

6. Conclusão

A presente dissertação teve por base vários estudos e opiniões que analisamos, bem como a doutrina e a jurisprudência que considerámos relevantes em questões habitacionais para refletirmos e tentar perceber melhor qual terá sido o objetivo visado pelo legislador na nova redação dada à Verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA.

Desde logo, não podemos deixar de enfatizar que persiste a incompatibilidade entre o benefício fiscal contido na verba 2.23 com a realidade portuguesa ao nível habitacional.

A este propósito, parece-nos oportuno, lançar mão das palavras de Clotilde Palma quando refere que: *“Limitar a aplicação da taxa reduzida do IVA às obras em edificado é, manifestamente, ir em contraciclo precisamente em tempos em que o que é imperioso e o que se anuncia que se pretende é incentivar o mercado da habitação”*.³³

Na nossa modesta opinião, o legislador foi infeliz na nova redação dada à verba 2.23, pois o mesmo, estando na posse de todos os elementos que lhe permitiam fazer um normativo que não deixasse margem a dúvidas nem a interpretações diversas por parte dos particulares e da AT, não teve em consideração, como podia e devia, todos os alertas que lhe foram dados pelos diversos fiscalistas que opinaram sobre tal matéria e manifestaram o seu desagrado desde o momento em que foi apresentada a proposta contida no Pacote “Mais Habitação”.

Perfilhamos o entendimento de todos aqueles que afirmam que limitar novamente o teor da verba 2.23, excluindo as empreitadas que envolvam a construção de edifícios novos, tal como as empreitadas de reabilitação urbana em espaços públicos com exceção das empreitadas de construção ou reabilitação de equipamentos de utilização coletiva de natureza pública, é contraproducente, gera incerteza e desinteresse.³⁴

Não obstante, resta-nos aguardar, com alguma expectativa e esperança, que o novo legislador que venha a exercer funções na sequência do novo executivo, que iniciou funções no pretérito dia 02 do abril corrente ano, produza legislação que possa ser mais útil e eficaz em termos habitacionais e permita que o benefício fiscal contido na verba 2.23 seja melhor aproveitado e redirecionado.

³³ Cfr. PALMA, Clotilde Celourico, Estudos de IVA VII, 2023, p.66.

³⁴ Ofício Circulado N.º 25003, de 30 de outubro de 2023.

7. Bibliografia

i) Livros e Artigos Científicos

AA. VV. (2005) - *Guidance on urban rehabilitation*. Council of Europe Publishing, Estrasburgo.

AA. VV. (2019) - “Taxa de IVA aplicável às empreitadas de reabilitação urbana – Análise da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA”, in *Livro de Homenagem ao Professor Doutor João de Carvalho*, IPCA.

AA. VV. (2023) – *Manual Teórico-Prático do IVA*, Almedina.

LOPES, Dulce (2010) - “Reabilitação urbana em Portugal: evolução e perspectivas”, *O Novo Regime da Reabilitação Urbana*, CEDOUA, FDUC, Almedina.

OLIVEIRA, Fernanda Paula, LOPES, Dulce e ALVES, Cláudia (2011) - *Regime Jurídico da Reabilitação Urbana Comentado*, Almedina.

Oliveira, Fernanda Paula (2017) - *Escritos práticos do Direito do Urbanismo*. Coimbra, Almedina.

PALMA, Clotilde Celorico (2023) - “O conceito de reabilitação urbana para efeitos da aplicação da taxa reduzida do IVA”, *Estudo de IVA VII*, Almedina.

PALMA, Clotilde Celorico (2023) – “O conceito de reabilitação urbana para efeitos da aplicação da taxa reduzida do IVA”, in *Revista Eletrónica de Fiscalidade da AFP*, Ano V, N.º 1 (2023).

VASQUES, Sérgio (2014), “A Noção de Actividade Económica para Efeitos de IVA”, in *Cadernos IVA 2014*, Almedina.

VASQUES, Sérgio (2016) – *O Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Almedina.

ii) Documentos eletrónicos

AREIAS, André (2023) – “Taxa Reduzida de IVA na Construção e Reabilitação - Mais Habitação”, CUATRECASAS , 2/nov/2023, consult. 7/jan/2024.

<https://www.cuatrecasas.com/pt/portugal/art/taxa-reduzida-de-iva-na-construcao-e-reabilitacao-mais-habitacao-1>

BARBOSA, Sara Teté (2023) – “*O IVA na Reabilitação Urbana: A verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA*”, Tese de mestrado em Direito. Porto, Universidade Católica do Porto – Escola de Direito, consult. em 14/mar/2024

<https://repositorio.ucp.pt/handle/10400.14/44392>

LANÇA, Filomena, “*IVA a 6% na reabilitação vai ter crivo mais apertado*”, Jornal de Negócios, 13/mar/2023, consult. em 7/nov/2023

<https://www.jornaldenegocios.pt/economia/impostos/iva/detalhe/iva-a-6-na-reabilitacao-vai-ter-crivo-mais-apertado>

MATOS, Catarina, Gonçalo Santos, “O IVA nas empreitadas de reabilitação – Por que não um Programa “Menos” Habitação?”, Jornal Económico, 10/maio/2023, consult. em 29/dez/2023

<https://easytax.jornaleconomico.pt/o-iva-nas-empreitadas-de-reabilitacao-por-que-nao-um-programa-menos-habitacao>

PALMA, Clotilde, “Aplicação da taxa reduzida do IVA na reabilitação urbana – o contraciclo das novas propostas Mais Habitação”, Jornal Vida Económica, 24/mar/2023, consult. em 20/jan/2024

https://antigo.occ.pt/fotos/editor2/ve_clotildepalma_maishabitacao_24marco2023.pdf

SUSPIRO, Ana, “Fisco apertou malha para travar IVA a 6% na reabilitação urbana. Contribuintes reclamaram e decisões foram contraditórias”, OBSERVADOR, 19/fev/2024, consult. em 10/mar/2024

<https://observador.pt/especiais/fisco-apertou-malha-para-travar-iva-a-6-na-reabilitacao-urbana-contribuintes-reclamaram-e-decisoes-foram-contraditorias/>

iii) Decisões Administrativas

Ficha doutrinária, informação vinculativa, proc. n.º 3268, por despacho da Diretora de Serviços do IVA, por subdelegação, emitida a 19 de junho de 2012;

Ficha doutrinária, informação vinculativa, proc. n.º 12446, por despacho da Diretora de Serviços do IVA, por subdelegação, emitida a 26 de outubro de 2017;

Ficha doutrinária, informação vinculativa, proc. n.º 12772, por despacho da Diretora de Serviços do IVA, por subdelegação, emitida a 05 de maio de 2018;

Ficha doutrinária, informação vinculativa, proc. n.º 14610, por despacho da Diretora de Serviços do IVA, por subdelegação, emitida a 28 de dezembro de 2018;

Ficha doutrinária, informação vinculativa, proc. n.º 25085, por despacho da Diretora de Serviços do IVA, por subdelegação, emitida a 30 de novembro de 2023;

Ficha doutrinária, informação vinculativa, proc. n.º 25126, por despacho da Diretora de Serviços do IVA, por subdelegação, emitida a 12 de dezembro de 2023;

Ficha doutrinária, informação vinculativa, proc. n.º 25493, por despacho da Diretora de Serviços do IVA, por subdelegação, emitida a 19 de dezembro de 2023.

iv) Decisões Jurisprudências

Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), Decisão Arbitral referente ao proc. n.º 137/2022-T, datada de 22 de julho de 2022, relatado por Nuno Cunha Rodrigues;

Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), Decisão Arbitral referente ao proc. n.º 404/2022-T, datada de 30 de janeiro de 2023, relatado por Jorge Lopes de Sousa;

Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), Decisão Arbitral referente ao proc. n.º 295/2022-T, datada de 15 de fevereiro de 2023, com declaração de voto vencida da Dr.^a Catarina Belim;

Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), Decisão Arbitral referente ao proc. n.º 93/2023-T, datada de 14 de agosto de 2023, relatado por Jorge Lopes de Sousa;

Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), Decisão Arbitral referente ao proc. n.º 2/2023-T, datada de 16 de outubro de 2023, relatado por Regina de Almeida Monteiro.