

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do IVA - Lista I
- Artigo/Verba: Verba 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.
- Assunto: Reabilitação de edifícios - Imóvel situado em área de reabilitação urbana - verba 2.23 da Lista I - redação nova
- Processo: 26631, com despacho de 2024-08-30, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: I - Descrição do pedido:
1. O Requerente pretende saber se, na qualidade de empreiteiro, pode aplicar a taxa de 6% numa obra de reabilitação interior de uma habitação que vai efetuar, propriedade da sociedade [] LDA, Nif. 5[], localizada em zona de ARU e ORU, conforme certidão da Câmara Municipal de [].
  2. Acrescenta o Requerente que da obra fazem parte as seguintes atividades:
    - «- Demolição de algumas paredes interiores de forma a melhorar acessibilidade
    - remoção revestimento cerâmicos cozinha e casas de banho
    - Fornecimento e aplicação de novos revestimentos cerâmicos nos locais designados anteriormente
    - Fornecimento e montagem de nova cozinha e eletrodomésticos
    - Fornecimento e montagem de loiças sanitárias
    - Fornecimento e montagem de dois aparelhos de ar condicionado
    - reformulação da rede elétrica com fornecimento e montagem de novos equipamentos de iluminação, interruptores e tomadas
    - reformulação da rede de abastecimento de água e esgotos
    - Fornecimento e montagem de tectos em pladur
    - Fornecimento e montagem de portas e novos roupeiros
    - Fornecimento e montagem de novo pavimento em alguma áreas
    - Envernizamento geral de todo pavimento
    - Trabalhos de pintura de paredes e tetos
    - Lacagem de madeiras»
  3. Mais refere que o material e a mão de obra estão incluídos no valor da obra, questionando se pode faturar toda a obra a 6%.
- II - Enquadramento em sede de IVA
- II.i. - Considerações prévias
4. De acordo com o Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes (SGRC), a Requerente assume a natureza jurídica de [], é um sujeito passivo de IVA, enquadrado no regime normal, periodicidade mensal desde 00/00/2011, que se encontra registado pela atividade principal de «Comércio por grosso de materiais de construção (excepto madeira) e equipamento sanitário» - CAE 46732, e pela atividade secundária de «Construção de outras obras de engenharia civil, n.e.» - CAE 42990.
  5. Da certidão emitida pela Câmara Municipal de [] em 00/00/2024, junta pelo Requerente, decorre designadamente que:
    - «(...) a Fração "[]" integrante do prédio sito na [], número [], da extinta freguesia de [], atual união de freguesias de [], localiza-se na área da Operação de Reabilitação

Urbana (ORU) para a Área de Reabilitação Urbana de [] publicada através de Aviso n.º [] em DR n.º [] - 2.º Série de [] de [] de 2019.

Mais certifica que, para a referida fração, em 00/11/2023 foi comunicado o início de obras de escassa relevância urbanística para execução de obras de conservação enquadradas no art.º 6.º e 6.º-A do RJUE e no art.º 24.º do RUEMM, designadamente remodelação de casas de banho, colocação de tetos em pladur, substituição de móveis de cozinha, pintura interior e envernizamento de pavimentos.

A Câmara Municipal reconhece aquela intervenção como intervenção de reabilitação urbana à data do licenciamento da operação urbanística, a qual possui enquadramento no âmbito do disposto no Dec.-Lei n.º 307/09 de 23 de outubro.»

#### II.ii. -Enquadramento da operação

6. Em sede de IVA, resulta do artigo 1.º, n.º 1, alínea a) do CIVA que estão sujeitas a imposto as prestações de serviços efetuadas em território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal, considerando-se como prestações de serviços as operações efetuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias e importações de bens (artigo 4.º, n.º 1),

7. Sendo que as prestações de serviços são tributadas à taxa normal, exceto se forem suscetíveis de enquadramento em qualquer uma das verbas das Listas I (taxa reduzida) e II (taxa intermédia), conforme decorre da alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

8. É, desde logo, de fazer um breve parêntesis para lembrar que a redução de taxa consubstancia um benefício fiscal, o que significa que as verbas das Listas I e II têm que ser objeto de interpretação estrita, como é jurisprudência constante do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) [1], pelo que, se não estiverem reunidos todos os requisitos para a sua aplicação, as operações são sujeitas à taxa normal.

9. Na sua redação atual, dada pela Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro [2], a verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA determina a aplicação da taxa reduzida a «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.»

10. Na sua redação anterior, dada pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro, a verba 2.23 preconizava a aplicação daquela taxa a «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.»

11. O que significa, desde logo, que a aplicação da taxa reduzida, por enquadramento nesta verba com a nova redação, já não está sujeita à existência da operação de reabilitação urbana aprovada.

12. Ora, a mencionada Lei n.º 56/2023 veio estabelecer, no seu artigo 50.º, n.º 9, a não aplicação da nova redação, 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.»

13. Pelo que, constando da certidão emitida pela Câmara Municipal de [] que, em 00/11/2023, foi comunicado o início de obras de escassa relevância urbanística para execução de obras de conservação nos termos dos artigos 6.º e 6.º-A do RJUE e do artigo 24.º do RUEMM, ou seja, após a entrada em vigor da nova redação da verba 2.23

- 07/10/2023, é esta a redação aplicável.

14. Conforme consta da nova redação da verba, supra transcrita no ponto 9. desta Informação, a aplicação desta verba implica que uma operação cumpra os seguintes requisitos cumulativos:

(i) tratar-se de um contrato de empreitada [definido no artigo 1207.º do Código Civil (CC)];

(ii) estar em causa uma empreitada de reabilitação de edifícios, ou uma empreitada de construção ou reabilitação de equipamentos de natureza pública;

(iii) realizada em imóveis localizados em áreas de reabilitação urbana (ARU), delimitadas nos termos legais, ou que integrem operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional.

15. Aplicável ao caso, temos que a operação em apreço, para efeitos do requisito (ii), terá que consubstanciar uma empreitada de reabilitação de edifícios, e ser realizada em imóvel localizado numa ARU, delimitada nos termos legais [requisito(iii)].

16. Começando pelo requisito (i), de harmonia com o artigo 1207.º do CC, empreitada é o «contrato em que uma das partes se obriga em relação à outra a realizar certa obra, mediante um preço», determinando o artigo 1210.º do mesmo código que, em regra, os materiais e utensílios necessários à execução da obra devem ser fornecidos pelo empreiteiro.

17. Por seu turno, decorre da alínea k) do artigo 3.º do Regime jurídico aplicável ao exercício da atividade da construção (atualmente constante do D.L. n.º 41/2015, de 3 de junho) que se considera como "«Obra» a atividade e o resultado de trabalhos de construção, reconstrução, ampliação, alteração, reabilitação, reparação, restauro, conservação e demolição de bens imóveis;"

18. O que significa que para que estejamos perante um contrato de empreitada é necessário que o mesmo tenha por objeto a realização de uma obra, em observação de determinadas condições, tendo por contrapartida um preço previamente estipulado, ou seja, é um trabalho ajustado globalmente e não consoante o trabalho realizado diariamente.

19. Nesta conformidade, todos os serviços e bens que façam parte do contrato de empreitada, pelo qual foi ajustado um preço global, desde que cumpridos os requisitos (ii) e (iii) do ponto 14. desta Informação, beneficiam da aplicação da taxa reduzida, por enquadramento na referida verba 2.23.

20. Já os bens e serviços que não fizerem parte do contrato de empreitada devem ser tributados à taxa norma IVA, não sendo de atender, para efeito de aplicação desta verba, a outros tipos de contrato para além do contrato de empreitada.

21. Assim, sendo o contrato de empreitada a única modalidade contratual prevista na referida verba, a aquisição de materiais para a aplicação na obra por parte do empreiteiro ou quaisquer custos relativos a projetos, honorários, fiscalização, entre outros, não expressamente previstos no respetivo contrato de empreitada, devem ser tributados à taxa normal.

22. Mas não basta estarmos perante um contrato de empreitada, tendo que se tratar de uma empreitada de reabilitação de edifícios (e a conseqüente localização do respetivo imóvel em ARU), tal como definida em diploma específico, no caso, no Regime Jurídico de Reabilitação Urbana (RJRU), aprovado pelo D.L. n.º 307/2009, de 23 de outubro.

23. Desta forma, de acordo com o artigo 2.º, alínea b) do RJRU, entende-se por área de reabilitação urbana «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.»

24. Já de acordo com a alínea i) do mesmo artigo, é considerada 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;»

25. Deste modo, no que concerne à reabilitação de edifícios, importa, pois, ter presente que esta pressupõe a intervenção num edifício previamente existente, estando, assim, excluída a construção de edifícios novos, e tem como objetivo 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, e às frações eventualmente integradas nesse edifício, podendo ainda estar em causa uma "transformação", na medida em que está englobado no conceito a possibilidade de conferir 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.

26. A este propósito refira-se que, de harmonia com o artigo 3.º, n.º 1 do Regime Jurídico da Urbanização e Edificação (RJUE), aprovado pelo D.L. n.º 555/99, de 16 de dezembro, compete aos Municípios, designadamente, aprovar regulamentos municipais de urbanização e / ou de edificação, que devem ter como objetivo a execução deste D.L. nas matérias elencadas no n.º 2, nomeadamente, «d) Disciplinar os aspetos relativos à segurança, funcionalidade, economia, harmonia e equilíbrio socio-ambiental, estética, qualidade, conservação e utilização dos edifícios, suas frações e demais construções e instalações;»

27. Por outro lado, decorre do artigo 2.º deste diploma que se entende por:

"f) «Obras de conservação», as obras destinadas a manter uma edificação nas condições existentes à data da sua construção, reconstrução, ampliação ou alteração, designadamente as obras de restauro, reparação ou limpeza; (...)

l) «Obras de escassa relevância urbanística», as obras de edificação ou demolição que, pela sua natureza, dimensão ou localização tenham escasso impacte urbanístico;"

28. Sendo que estão isentas de controlo prévio (pela Câmara Municipal competente), para o que ora interessa, quer as obras de conservação, quer as obras de escassa relevância urbanística [artigo 6.º, n.º 1, alíneas a) e c)], todavia, conforme decorre do n.º 8 deste artigo, tal «não isenta a realização das operações urbanísticas nele previstas da observância das normas legais e regulamentares aplicáveis, designadamente as constantes de planos municipais, intermunicipais ou especiais de ordenamento do território, de servidões ou restrições de utilidade pública, as normas técnicas de construção, as de proteção do património cultural imóvel, e a obrigação de comunicação prévia nos termos do artigo 24.º do Decreto-Lei n.º 73/2009, de 31 de março, que estabelece o regime jurídico da Reserva Agrícola Nacional.»

29. Daqui decorre que uma empreitada de reabilitação de edifícios, ainda que não exija controlo prévio por parte do Município competente, pode, desde que cumpridos os demais requisitos da verba em análise e demais legislação supra mencionada, beneficiar da taxa reduzida de imposto.

30. Todavia, não compete à AT reconhecer que determinada operação consubstancia uma operação de reabilitação de edifícios, nem, por maioria de razão, se as obras nela incluídas se destinam a conferir adequadas características de desempenho e de segurança funcional, estrutural e construtiva ou concedem 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. Como vimos, tal é atribuição do Município territorialmente competente.

31. Ora, no caso em apreço, pese embora na certidão emitida pela Câmara Municipal de [], em 00/00/2024, se refira que:

«(...) a Fração "[]" (...) localiza-se na área da Operação de Reabilitação Urbana (ORU) para a Área de Reabilitação Urbana de [] publicada através de Aviso nº [] em DR nº [] - 2º Série de [] de [] de 2019.

Mais certifica que, para a referida fração, em 00/11/2023 foi comunicado o início de obras de escassa relevância urbanística para execução de obras de conservação enquadradas no artº 6º e 6º-A do RJUE e no artº 24º do RUEMM, designadamente remodelação de casas de banho, colocação de tetos em pladur, substituição de móveis de cozinha, pintura interior e envernizamento de pavimentos.

A Câmara Municipal reconhece aquela intervenção como intervenção de reabilitação urbana à data do licenciamento da operação urbanística, a qual possui enquadramento no âmbito do disposto no Dec.-Lei nº 307/09 de 23 de outubro.»

32. Nada se menciona sobre a operação consubstanciar uma operação de reabilitação de edifícios, nem se as obras nela incluídas se destinam a conferir adequadas características de desempenho e de segurança funcional, estrutural e construtiva ou concedem 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.

33. Não obstante, repetimos, não cabe no âmbito das competências da AT aferir se a operação cumpre tais requisitos, sem prejuízo de os sujeitos passivos responsáveis pela liquidação do imposto deverem estar aptos a demonstrar que a operação reúne os requisitos para beneficiar da redução de taxa, no caso, por enquadramento na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA.

### III - Conclusões:

34. Face ao exposto, concluímos que:

34.1. constando da certidão emitida pela Câmara Municipal de [] que, em 00/11/2023, foi comunicado o início de obras de escassa relevância urbanística para execução de obras de conservação nos termos dos artigos 6.º e 6.º-A do RJUE e do artigo 24.º do RUEMM, ou seja, após a entrada em vigor da nova redação da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA (dada pela Lei n.º 56/2023), é esta a redação aplicável;

34.2. aplicação desta verba implica que uma operação cumpra os seguintes requisitos cumulativos aplicáveis ao caso: (i) tratar-se de um contrato de empreitada (definido no artigo 1207.º do CC), (ii) estar em causa uma empreitada de reabilitação de edifícios, e ser (iii) realizada em imóveis localizados em áreas de reabilitação urbana (ARU), delimitadas nos termos legais;

34.3. para que estejamos perante um contrato de empreitada, única modalidade contratual prevista, é necessário que o mesmo tenha por objeto a realização de uma obra, em observação de determinadas condições, em contrapartida de um preço previamente estipulado, ou seja, é um trabalho ajustado globalmente e não consoante o trabalho diário, sendo que a aquisição de materiais para a aplicação na obra por parte do empreiteiro ou quaisquer custos não expressamente previstos no respetivo contrato de empreitada, devem ser tributados à taxa normal;

34.4. no que toca aos conceitos de empreitada de reabilitação de edifícios e de ARU, os mesmos encontram-se definidos do artigo 2.º, alíneas i) e b) do RJRU, respetivamente, sendo que, quanto ao primeiro, importa ter presente que pressupõe a intervenção num edifício previamente existente, estando, assim, excluída a construção de edifícios novos, e tem como objetivo 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, e às frações eventualmente integradas nesse edifício, podendo ainda estar em causa uma "transformação", na medida em que está englobado no conceito a possibilidade de conferir 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;

34.5. não cabe no âmbito das competências da AT aferir se a operação cumpre os

requisitos mencionados no subponto anterior, mas sim ao Município competente;  
34.6. os sujeitos passivos responsáveis pela liquidação do imposto devem estar aptos a demonstrar que a operação reúne os requisitos para beneficiar da redução de taxa, no caso, por enquadramento na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA.

---

[1] Cfr., a título exemplificativo, o Acórdão de 09/03/2017, proc. C-573/15, n.º 32

[2] Sobre esta matéria foi emitido o Ofício Circulado n.º 25003/2023, de 30/10, disponível no Portal das Finanças