

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1245/2024-T

Tema: Verba 2.23 da Tabela I anexa ao CIVA. Requisitos da sua aplicação.

Inversão do sujeito passivo. Inconstitucionalidade da norma da alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA.

SUMÁRIO:

I – Quando o legislador governamental desacata a autorização parlamentar em matéria que é da competência reservada da AR, a norma legal é inconstitucional.

II – Consequentemente, não podem subsistir os atos de liquidação que se habilitam em tal norma.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. No dia 26 de Novembro de 2024, A..., UNIPESSOAL, LDA, sociedade comercial unipessoal por quotas, com o número de contribuinte..., com sede na Rua ..., n.º ..., ... direito, ...- ... (Requerente), apresentou requerimento de constituição de tribunal arbitral e de pronúncia arbitral nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, al. a), e 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária - RJAT), dos artigos 99.º e 102.º, n.º 1, alínea a) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), aplicável *ex vi* da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT, e do artigo 57.º, n.ºs 1 e 5 da Lei Geral Tributária (LGT), aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea b) do RJAT.

2. Pretendia a anulação do ato de indeferimento tácito da reclamação graciosa que apresentara contra as liquidações de IVA, identificadas no quadro infra¹, referentes a 2019, 2020, 2021 e 2022, bem como destas e dos correspondentes juros compensatórios:

N.º de Liquidação	Imposto	Valor	Período
2023	IVA	€ 32.908,12	2019 06T
2023	IVA – Juros Compens.	€ 5.730,52	2019 06T
2023	IVA	€ 20.519,49	2019 09T
2023	IVA – Juros Compens.	€ 3.357,32	2019 09T
2023	IVA	€ 29.560,35	2019 12T
2023	IVA – Juros Compens.	€ 4.538,52	2019 12T
2024	IVA	€ 22.055,57	2020 03T
2024	IVA – Juros Compens.	€ 302,10	2020 03T
2024	IVA	€ 16.431,57	2020 06T
2024	IVA – Juros Compens.	€ 2.186,07	2020 06T
2024	IVA	€ 18.509,81	2020 09T

2024	IVA – Juros Compens.	€ 2.261,74	2020 09T
2024	IVA	€ 9.421,14	2020 12T
2024	IVA – Juros Compens.	€ 1.059,29	2020 12T
2024	IVA	€ 15.293,14	2021 04
2024	IVA – Juros Compens.	€ 1.525,12	2021 04
2024	IVA	€ 12.337,02	2021 07
2024	IVA – Juros Compens.	€ 1.103,23	2021 07
2024	IVA	€ 20.651,18	2021 08
2024	IVA – Juros Compens.	€ 1.783,35	2021 08
2024	IVA	€ 8.171,27	2021 09
2024	IVA – Juros Compens.	€ 673,40	2021 09
2024	IVA	€ 20.032,95	2021 11
2024	IVA – Juros Compens.	€ 1.527,99	2021 11
2024	IVA	€ 5.442,16	2022 04
2024	IVA – Juros Compens.	€ 323,84	2022 04
2024	IVA	€ 3.387,60	2022 06
2024	IVA – Juros Compens.	€ 175,22	2022 06

¹ Ainda que a listagem não coincida ponto por ponto com a que constava da reclamação graciosa.

3. Nomeados os presentes árbitros, que aceitaram a designação no prazo aplicável, e não tendo a Requerente, nem a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT ou Requerida), suscitado qualquer objeção, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 4 de Fevereiro de 2025.
4. Seguindo-se os normais trâmites, em 12 de Março de 2025, a AT apresentou resposta e juntou o processo administrativo (PA).
5. Em 31 de Março foi proferido despacho a, entre o mais, dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e a fixar prazo para a Requerente se pronunciar sobre a exceção suscitada pela AT.
6. Em 9 de Abril de 2025, a AT juntou aos autos o Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA de 26 de Março de 2025, proferido no processo n.º 12/24.9BALS.B.
7. Em 16 de Abril, a Requerente juntou a sua réplica à exceção suscitada pela AT.

II. PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

8. O tribunal arbitral foi regularmente constituído e o pedido de pronúncia contém-se no âmbito das suas atribuições.
9. A Requerente e a Requerida gozam de personalidade e de capacidade judiciárias, são legítimas, e encontram-se regularmente representadas.
10. A interposição do Pedido de Pronúncia Arbitral (PPA), invocando a presunção do indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada pela Requerente em 3 de Maio de 2024, foi tempestiva. É certo que, entretanto, foi a Requerente notificada – para exercício do seu direito de audição – de um *projecto de indeferimento de tal reclamação*, mas ainda não existia *decisão* no momento do pedido de constituição do Tribunal arbitral e, portanto, este só podia ter por base, nessa altura, a presunção de indeferimento.

11. Na sua Resposta, a AT suscitou a falta da causa de pedir em relação a todas as correções que não fossem “*relativas aos serviços de construção civil*” (ou seja: que não tivessem a ver com a falta de aplicação da regra de inversão do sujeito passivo nos serviços de construção civil), invocando falta de alegação de qualquer facto referente a elas e falta de indicação de “*quaisquer normas de direito substantivo que aquelas correções haja violado*”, concluindo, com a jurisprudência formada sobre a matéria (Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães no processo n.º 86/21.4T8GMR.G1² e Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra no processo 869/22.8T8CBR.C1³), que daí resultaria

² Cujo Sumário a AT transcrevia na íntegra (os negritos e sublinhados seus):

“I) - Há falta de causa de pedir quando não são alegados os factos em que se funda a pretensão do autor; há insuficiência da causa de pedir quando aqueles factos são alegados, mas são insuficientes para determinar a procedência da acção.

II) - A petição inicial apenas é inepta, por falta de causa de pedir, quando o autor não indica o núcleo essencial do direito invocado, tornando inteligível e insindicável a sua pretensão; a insuficiência ou incompletude do concreto factualismo consubstanciador da causa petendi, não fulmina, em termos apriorísticos e desde logo formais, de inepta a petição, apenas podendo contender, em termos substanciais, com a atendibilidade do pedido.

III) - Só a falta total (e já não a escassez) ou a inteligibilidade da causa de pedir é que geram a ineptidão da petição inicial.

IV) - Este entendimento enquadra-se com o estatuído no art.º 186º, n.º 3 do NCPC, pois mesmo que o réu, na contestação, invoque a ineptidão da petição inicial com fundamento na falta ou inteligibilidade do pedido ou da causa de pedir - o que pode indiciar uma certa imperfeição, prolixidade, confusão ou incompletude da petição - tal invocação não é atendível se se concluir que ele, não obstante tais deficiências, compreendeu a pretensão do autor e as consequências que dela se pretende retirar. Neste caso, a arguição de ineptidão será julgada improcedente, se se chegar à conclusão que o réu interpretou de forma certa a petição inicial, mesmo que se reconheça que a mesma é uma peça confusa, imprecisa ou nebulosa.

V) - O dispositivo do art.º 590º, n.º 2, al. b) e n.º 4 do NCPC atribui ao juiz um poder vinculado que o mesmo tem o dever de exercer quando ocorram nos articulados insuficiências ou imprecisões na exposição ou concretização da matéria de facto alegada, devendo providenciar pelo suprimento dessas deficiências por convidar as partes ao aperfeiçoamento dos respectivos articulados.”

³ Cujo Sumário a AT transcrevia parcialmente (os negritos e sublinhados seus):

“I – A petição será inepta por falta de causa de pedir, quando ocorre uma omissão do seu núcleo essencial, ou seja, quando não tenham sido indicados os factos que constituem o núcleo essencial dos factos integrantes da previsão das normas de direito substantivo que justificam a concessão do direito em causa; haverá ineptidão da petição inicial por inteligibilidade decausa de pedir, quando a exposição dos factos é feita de modo confuso, ambíguo ou inteligível, de tal forma que não seja possível apreender com segurança a causa de pedir.

II – O convite ao aperfeiçoamento só se justifica para completar o que é insuficiente ou corrigir o que é impreciso, na certeza de que a causa de pedir existe (na petição) e é perceptível (inteligível); apenas sucede que não foram alegados todos os elementos fácticos que a integram, ou foram-no em termos pouco precisos.

“ineptidão da petição inicial, excepção que é de conhecimento oficioso e, determina a absolvição da Requerida da instância.”.

12. Trata-se das correções que, segundo o Relatório de Inspeção Tributária (RIT) foram baseadas em *“documentos que não respeitam a forma legal (artigo 19º nº 2 do CIVA)”* (num total de € 1.820,51: € 209,36 em 2020, € 644,00 em 2021 e € 967,15 em 2022), que constituíam *“despesas que não contribuem para a actividade desenvolvida (artigo 20º do CIVA) e/ou com veículos ligeiros de passageiros”* (num total de € 44.047,66: € 4.325,81 em 2019, € 11.842,52 em 2020, € 12.659,97 em 2021 e € 15.219,36 em 2022), ou que resultavam de indevidas *“regularizações a favor do SP (artigo 78º do CIVA)”* (num total de € 232,54: € 47,60 em 2020, € 127,27 em 2021 e € 57,67 em 2022), somando essas componentes um total de € 46.100,71.
13. Notificada para se pronunciar, a Requerente limitou-se a invocar que *“Os fundamentos de facto e de direito do PPA da Requerente estão amplamente explanados nos seus artigos 1.º a 93.º.”.*

Vejamos:

14. A mais da anulação do indeferimento presumido da reclamação graciosa, o pedido formulado pela Requerente visava unicamente *“AS LIQUIDAÇÕES DE IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO E AS RESPECTIVAS LIQUIDAÇÕES DE JUROS COMPENSATÓRIOS, RELATIVAS AOS ANOS DE 2019 A 2022, MELHOR IDENTIFICADAS NO ARTIGO 1.º DO PRESENTE PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL”* (e reproduzidas no ponto 2 do Relatório da presente decisão).
15. Como se pode facilmente constatar, nenhuma das importâncias aí elencadas tem correspondência com os valores das correções indicados em 12., supra.
16. É verdade que a Requerente acrescentava que *“também integram o objecto do presente Pedido de Pronúncia Arbitral os Documentos de Correção e as liquidações adicionais*

II – O despacho de aperfeiçoamento não tem como fim permitir à parte apresentar um novo quadro fáctico que não existia ou não era perceptível, restrição imposta, aliás, pelo nº 6 do artº 590º do CPC.”.

de IVA emitidas após a conclusão da acção inspectiva, mas que não acarretam o pagamento de qualquer montante adicional de imposto, designadamente no que diz respeito aos períodos de 2021 01, 2021 02, 2021 03, 2021 05, 2021 06, 2021 10, 2021 12, 2022 01, 2022 02, 2022 03, 2022 05, 2022 07, 2022 08, 2022 09 e 2022 10.”, MAS, além de tais “Documentos de Correção” e “liquidações adicionais de IVA” não estarem identificados (e, portanto, não se poder saber se se relacionam com as matérias referidas no ponto 12., supra), ficam claramente fora do pedido arbitral, porque é a própria Requerente a afirmar que “não acarretam o pagamento de qualquer montante adicional de imposto”.

17. Acresce que, cotejando as epígrafes das secções em que se desdobra a argumentação de Direito do PPA, verifica-se que todas elas se referem a questões relacionadas com a inversão do sujeito passivo: “A. DA INVERSÃO DO SUJEITO PASSIVO NA LIQUIDAÇÃO DE IVA RELATIVA A SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL”; B. DA VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE DO REGIME DO IVA; B. DA VIOLAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA JUSTIÇA E DA PROPORCIONALIDADE; C. DA INCONSTITUCIONALIDADE ORGÂNICA DA NORMA QUE INSTITUI A INVERSÃO DO SUJEITO PASSIVO NOS SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL”,
18. ao contrário do que acontecia na reclamação graciosa, em que havia uma parte sobre “Dos Encargos com Viaturas de Turismo”, e se discutia expressamente a Secção do RIT sobre “Regularizações artº 78 do CIVA”.
19. Quer dizer que o entendimento do Tribunal é o de que *o objeto do processo arbitral* – ainda que por referência a uma decisão de indeferimento presumido que, a ser proferida expressamente, teria âmbito mais alargado – se circunscreve ao conjunto de liquidações respeitantes a “*situações de IVA indevidamente deduzido, nos termos do n.º 8 do art.º 19.º do CIVA*”⁴. Não há que deferir qualquer ineptidão do PPA em relação a algo que dele só

⁴ O valor das correções que, no RIT, são indicadas para “*situações de IVA indevidamente deduzido, nos termos do n.º 8 do art.º 19.º do CIVA*” perfaz um total de € 241.219,43 (resultantes da soma de € 103.400,05 em 2019, de € 136.852,23 em 2020 e de € 967,15 em 2021), mas a listagem reproduzida supra, em 2., difere desses valores.

formalmente fez parte⁵ – como é particularmente evidente se se confrontar a argumentação da Requerente no PPA com a do RIT, uma vez que, de um total de 56 páginas, aquela se circunscreve à matéria tratada entre as páginas 16 e 22.

20. Aliás, nos termos do disposto no artigo 3.º do RJAT (que exige, para a cumulação de pedidos na jurisdição arbitral, que estejam essencialmente em causa a “*apreciação das mesmas circunstâncias de facto e [a] interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito*”), nem poderia vingar uma pretensão mais alargada por parte da Requerente⁶: as demais questões respeitariam sempre a diferentes circunstâncias de facto e implicariam diferentes regras de direito.

III. MATÉRIA DE FACTO

III.1. FACTOS PROVADOS

- a) A Requerente é uma sociedade comercial por quotas unipessoal, sujeita a IRC, enquadrada atualmente no regime normal de periodicidade mensal em sede de IVA, tendo estado enquadrada no regime normal de periodicidade trimestral até 31 de Dezembro de 2020;
- b) A Requerente tem por objeto social a “*Construção civil, obras públicas e particulares.*”, mas nas modalidades de “*Prestação de serviços de instalação, manutenção e reparação de redes de electricidade, informática, telecomunicações, canalizações*”;

⁵ Por via da listagem das liquidações pretendidas impugnar, que abrangiam, designadamente, as referentes ao ano de 2022 em que não havia “*situações de IVA indevidamente deduzido, nos termos do n.º 8 do art.º 19.º do CIVA*”.

⁶ Nesse sentido, cfr., por exemplo, as decisões proferidas nos processos n.ºs 708/2022-T, 1062/2024-T e 1094/2024-T.

- c) A Requerente solicitou três reembolsos de crédito de imposto nos períodos do 2.º trimestre de 2013 (1306T), do 1.º trimestre de 2014 (1403T) e do 3.º trimestre de 2016 (1609T), que foram deferidos automaticamente pela Administração Tributária;
- d) No dia 20 de Janeiro de 2023, submeteu um novo pedido de reembolso de um crédito de imposto no valor de € 67.956,40, referente ao período de Novembro de 2022, e cuja acumulação teve início no período relativo ao 2.º trimestre de 2019;
- e) A AT levou a cabo um procedimento inspetivo interno de âmbito parcial, em sede de IVA, aos períodos compreendidos entre o 2.º trimestre de 2019 e o mês de Novembro de 2022;
- f) Os Serviços de Inspeção Tributária decidiram, por um lado, deferir parcialmente o pedido de reembolso formulado pela Requerente, no montante de € 16.654,39 e, por outro, proceder à emissão de liquidações adicionais de IVA, no valor global de € 237.729,94;
- g) De acordo com o RIT, “*foram detetadas as seguintes situações de IVA indevidamente deduzido, nos termos do n.º 8 do art.º 19º do CIVA:*”
- em 2019, “*no montante de 103.400,05€*”;
 - em 2020, “*no montante de 136.852,23€*”;
 - em 2021, “*no montante de 967,15€*” (num valor total de 241.219,43€)⁷;
- h) O total das correções resultante do RIT ascendeu a € 286.031,95, tendo sido deferido parcialmente o pedido de reembolso (no montante de € 16.654,39) e “*emitidas liquidações adicionais para os períodos seguintes:*”

⁷ Estes valores não correspondem – nem no seu período, nem nos seus quantitativos – aos valores das liquidações adicionais mencionadas a seguir.

Período	Liquidação adicional
1906T	32 908,12 €
1909T	20 519,49 €
1912T	29 560,35 €
2003T	22 064,14 €
2006T	16 431,57 €
2009T	18 509,61 €
2012T	9 421,14 €
2104	15 293,14 €
2107	12 337,02 €
2108	20 651,18 €
2109	8 171,27 €
2111	20 032,95 €
2204	5 442,16 €
2206	3 387,60 €
Total	234 729,94 €

»8.

- i) A Requerente deduziu, no dia 3 de Maio de 2024, Reclamação Graciosa junto do Serviço de Finanças da ...;
- j) Ainda antes da apresentação do PPA, foi a Requerente notificada, através de Ofício da Divisão de Justiça Tributária da Direção de Finanças de Setúbal datado de 11 de Novembro de 2024, do projeto de decisão de indeferimento da referida Reclamação Graciosa;
- k) A Requerente encontra-se a cumprir um plano de pagamento a prestações referente a todas as liquidações resultantes do RIT;
- l) Em 26 de Novembro de 2024, a Requerente solicitou ao CAAD a constituição de Tribunal arbitral.

III.2. FACTOS NÃO PROVADOS

Não foi provado qual o valor do plano de pagamentos que já foi pago, nem em que medida tais pagamentos dizem respeito à matéria de inversão do sujeito passivo que constitui o único objeto do presente processo.

⁸ Há uma diferença de € 8,57 entre a soma dos valores da segunda coluna (€ 234.729,94) e a soma dos valores de IVA (€ 234.721,37) da terceira coluna do quadro reproduzido supra, 2., que se fica a dever a uma disparidade na sua sétima linha, referente à liquidação de IVA de 2020 03T: onde a Requerente grafou € 22.055,57, no RIT aparecia € 22.064,14. Em todo o caso, estas liquidações abrangem um ano (2022) em que não houve imputação de falha na inversão do sujeito passivo e apresentam valores para o ano de 2021 que divergem muito dos valores gerados por essa alegada falha, justificando a alegação da resposta da AT sobre a omissão de factos e fundamentos para a sua impugnação “universal”.

III.3. FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO EM MATÉRIA DE FACTO

Os factos dados como provados resultam dos documentos juntos aos autos e não foram controvertidos.

IV. DIREITO

IV.1. Questões a decidir

Como já se adiantou, a argumentação do PPA era inteiramente dirigida ao tema da inversão do sujeito passivo (“*reverse charge*”), que a Requerente considerou violadora de vários princípios (da neutralidade do regime do IVA, da Justiça e da proporcionalidade) e organicamente inconstitucional. Embora esta tenha sido a última questão que suscitou – e a título expressamente subsidiário – é por ela que o Tribunal entende que deve começar.

Em primeiro lugar, porque é isso que resulta diretamente do artigo 204.º da Constituição (CRP): “*Nos feitos submetidos a julgamento não podem os tribunais aplicar normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela consignados.*”. Daí resulta uma injunção de prioridade que o apuramento de nenhum dos outros vícios tem.

Em segundo lugar porque, como a cogência dos princípios é inferior à das normas⁹, a verificação das apontadas violações dos princípios da Justiça e da proporcionalidade – e mesmo do da neutralidade do regime do IVA – seria sempre de mais difícil ponderação e, justamente por isso, de menor capacidade persuasiva.

Em terceiro lugar, porque a mesma questão de inconstitucionalidade orgânica que a Requerente colocou ao presente Tribunal já tinha sido suscitada na jurisdição arbitral e acaba de ser objeto de decisão pelo Tribunal Constitucional.

⁹ Na formulação de J. RAZ retomada por J. SAMPAIO, *PONDERAÇÃO E PROPORCIONALIDADE - Uma teoria analítica do raciocínio constitucional*, p. 181, “*enquanto as regras prescrevem acções relativamente específicas, os princípios prescrevem acções altamente inespecíficas*”. E, como também nota, p. 190, “*a indeterminabilidade a priori da conduta prevista na norma, que é provocada pela sua inespecificidade, manifesta-se também na estatuição da norma*”. (disponível em https://repositorio.ulisboa.pt/bitstream/10451/57094/1/scnd_td_Jorge_Sampaio.pdf).

Vejamos então.

IV.2. A questão de inconstitucionalidade

A questão está relacionada com as situações que implicariam, ou não, a regra da inversão do sujeito passivo, tal como resulta da norma do artigo 2.º do CIVA:

“1. São sujeitos do imposto:

...

j) As pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a), que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confiram direito à dedução total ou parcial do imposto, quando sejam adquirentes de serviços de construção civil, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada ou subempreitada.

...”.

A Requerente invocou que

- i. *“se verifica a inconstitucionalidade, por violação da Lei de Autorização Legislativa (n.º 3 do artigo 45.º da Lei n.º 60-A/2005, de 30 de dezembro) da norma contida na alínea j) do artigo 2.º do CIVA, tendo em conta que o Governo não limitou a inversão do sujeito passivo às “prestações de serviços conexas com a construção de edifícios” que constam dessa Lei, extravasando os limites normativos aí fixados, uma vez que a transpôs para os “serviços de construção civil” que compreendem outras realidades.”;*
- ii. *“não há total sintonia quanto às referências a construções que se fazem na norma da Directiva n.º 2006/112/CE, que permite aos Estados-Membros adoptar a regra da inversão do sujeito passivo, na Lei da Autorização Legislativa e do Decreto-Lei que resultou da mesma, pois a Directiva n.º 2006/112/CE refere-se a “prestação de serviços de construção, incluindo reparação, limpeza, manutenção, alteração e demolição respeitantes a bens imóveis”, a Lei de Autorização Legislativa restringiu aparentemente a inversão do sujeito passivo às “prestações de serviços conexas com a construção de edifícios” e na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA faz-se referência genérica*

- a “serviços de construção civil”, sejam ou não os serviços conexos com a construção de edifícios, incluindo a remodelação, reparação, manutenção conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada ou subempreitada.”;
- iii. “o artigo 112.º, n.º 1, da CRP impõe a “subordinação às correspondentes leis dos decretos-leis publicados, no uso de autorização legislativas”, pelo que o regime constante do Decreto-Lei n.º 21/2007 não podia exceder o objecto, o sentido e extensão da autorização legislativa, com base na qual o mesmo diploma foi aprovado.”;
- iv. “a extensão do regime da inversão do sujeito passivo a “serviços de construção civil” que não sejam “construção de edifícios” afecta a validade constitucional da alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, que, por sua vez, afecta a validade das liquidações adicionais de IVA aqui em crise, uma vez que os serviços cuja dedução do IVA foi alegadamente feita de forma indevida pela Requerente não dizem respeito à construção de edifícios mas tão-somente a serviços de implementação de redes de fibra óptica e de instalação de telecomunicações”;

Na sua Resposta, a AT limitou-se a apelar ao anteriormente decidido no processo n.º 885/2023-T do CAAD, transcrevendo-o extensamente – incluindo no que segue (que, no caso dos presentes autos, depõe contra a tese da conformidade constitucional da imposição da inversão do sujeito passivo – como já tinha sido estabelecido na decisão do processo n.º 181/2024-T):

“No que concerne, à compatibilidade do regime da autorização legislativa com o Decreto-Lei n.º 21/2007, a questão é de solução mais duvidosa.

Com efeito, o artigo 112.º, n.º 1, da Constituição da República Portuguesa (CRP) impõe a «subordinação às correspondentes leis dos decretos-leis publicados no uso de autorização legislativa», pelo que o regime do Decreto-Lei n.º 21/2007, não podia exceder o objecto, o sentido e extensão da autorização legislativa, definidos nos termos do n.º 2 do artigo 165.º da CRP.

Na verdade, está-se perante matéria relativa à incidência subjectiva do IVA, que se insere na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, por força do preceituado nos artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP, pelo que o Governo apenas tem competência legislativa na medida da autorização concedida

pela Assembleia da República, como decorre do preceituado na alínea b) do n.º 1 do artigo 198.º da CRP.

No entanto, a aparente extensão do regime da inversão do sujeito passivo a «serviços de construção civil» que não sejam «construção de edifícios», afigura-se não afectar a validade constitucional da alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA quanto a sua aplicação ao caso dos autos, pois o único conceito de «edifícios» definido na Directiva n.º 2006/112/CE, que consta do primeiro parágrafo do n.º 2 do seu artigo 12.º, tem grande amplitude, pois «entende-se por “edifício” qualquer construção incorporada no solo».

Acrescentou ainda que

“Requerente e Requerida concordam na qualificação dos serviços como de construção civil.”

Decidindo:

Ao contrário do que argumenta a AT, não se trata de os serviços prestados à Requerente serem qualificados “*como sendo de construção civil, para efeitos da aplicação da regra da inversão do sujeito passivo.*” (situando-se, portanto, no plano de interpretação da norma autorizada); trata-se de a autorização legislativa impor que tal regra valeria para “*prestações de serviços conexas com a construção de edifícios*” (residindo o problema na ocasional desadequação da norma autorizada da norma autorizante).

Sobre esta mesma questão, considerou-se o seguinte na decisão do processo n.º 181/2024-T:

“A alínea a) do n.º 1 do artigo 199.º da Directiva IVA (Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, previu a possibilidade de, em certos casos, os Estados-membros poderem adoptar a regra da inversão do sujeito passivo de IVA:

“Os Estados-Membros podem prever que o devedor do imposto é o sujeito passivo destinatário das seguintes operações:

- a) Prestação de serviços de construção, incluindo reparação, limpeza, manutenção, alteração e demolição respeitantes a bens imóveis, bem como a entrega de obras em imóveis considerada como entrega de bens nos termos do n.º 3 do artigo 14.º;

...”.

Visando a transposição da referida Directiva para o Direito interno, o n.º 3 do artigo 45.º da Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2006, com destaques ora aditados) autorizou o Governo a

“consagrar normas especiais que obstem à concretização de negócios que, no essencial, visem impedir, minorar ou retardar a tributação em IVA, no âmbito de transmissões, locações ou cedências doutra natureza de bens imóveis ou partes autónomas destes, **com o seguinte sentido e alcance:**

...

b) **Definir**, nas operações realizadas entre sujeitos passivos, **como devedor de imposto o destinatário de prestações de serviços conexas com a construção de edifícios**, bem como o adquirente, locatário ou cessionário no caso das operações sobre imóveis sujeitas a tributação, ainda que por opção;

...”.

O legislador governamental usou tal autorização no Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro, dando à alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA a sua actual redacção (destaque aditado):

“As pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a) que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confirmam o direito à dedução total ou parcial do imposto, **quando sejam adquirentes de serviços de construção civil**, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, **em regime de empreitada ou subempreitada.**”

e escrevendo o seguinte no Preâmbulo:

“ainda no domínio de algumas prestações de serviços relativas a bens imóveis, **nomeadamente nos trabalhos de construção civil realizados por empreiteiros e subempreiteiros**, o presente decreto-lei vem adoptar, de igual modo, uma outra faculdade conferida pela Directiva n.º [2006/69/CE](#), do Conselho, de 24 de Julho. Assim, por via da inversão do sujeito passivo, passa a caber aos adquirentes ou destinatários daqueles serviços, quando se configurem como sujeitos passivos com direito à dedução total ou parcial do imposto, proceder à liquidação do IVA devido, o qual poderá ser também objecto de dedução nos termos gerais. Com esta medida, visam acautelar-se algumas situações que redundam em prejuízo do erário público, actualmente decorrentes do nascimento do direito à dedução do IVA suportado, sem que esse imposto chegue a ser entregue nos cofres do Estado.”

Como é patente, entre o “sentido e alcance” da autorização legislativa parlamentar e a sua concretização pelo Governo, sobrevieram duas inovações: por um lado, em vez de a inversão do devedor do IVA recair sobre “o destinatário de prestações de serviços conexas com a construção de edifícios”, (...) passou a

abranjer os “adquirentes de serviços de construção civil”, incluindo, portanto, “a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis”. O que, naturalmente – face ao relativo consenso à volta das definições do Ofício-Circulado n.º 30 101, de 24 de Maio de 2007, de resto de algum modo corroboradas pela Portaria n.º 19/2004, de 10 de Janeiro –, cobriria os casos em discussão; por outro lado, e embora tal desinteresse para o que aqui se discute, em vez de a inversão do devedor do IVA recair sobre o destinatário de quaisquer “prestações de serviços conexas com a construção de edifícios”, passou a abranger apenas os “adquirentes de serviços de construção civil (...) em regime de empreitada ou subempreitada”.

Ora, como se notou na decisão do Processo n.º 885/2023-T, na sequência da alegação da ai Requerente,

“No que concerne, à compatibilidade do regime da autorização legislativa com o Decreto-Lei n.º 21/2007, a questão é de solução mais duvidosa.

Com efeito, o artigo 112.º, n.º 1, da Constituição da República Portuguesa (CRP) impõe a «subordinação às correspondentes leis dos decretos-leis publicados no uso de autorização legislativa», pelo que o regime do Decreto-Lei n.º 21/2007, não podia exceder o objecto, o sentido e extensão da autorização legislativa, definidos nos termos do n.º 2 do artigo 165.º da CRP.

Na verdade, está-se perante matéria relativa à incidência subjectiva do IVA, que se insere na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, por força do preceituado nos artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP, pelo que o Governo apenas tem competência legislativa na medida da autorização concedida pela Assembleia da República, como decorre do preceituado na alínea b) do n.º 1 do artigo 198.º da CRP.”

No caso que o colectivo arbitral tinha para decidir (estava em causa “a aquisição e reparação de tanques de grande dimensão, de aço inoxidável, destinados a armazenar ácido sulfúrico”, fixados ao solo com carácter de permanência) foi possível formular um juízo de não inconstitucionalidade, porquanto:

“a aparente extensão do regime da inversão do sujeito passivo a «serviços de construção civil» que não sejam «construção de edifícios», afigura-se não afectar a validade constitucional da alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA quanto a sua aplicação ao caso dos autos, pois o único conceito de «edifícios» definido na Directiva n.º 2006/112/CE, que consta do primeiro parágrafo do n.º 2 do seu artigo 12.º, tem grande amplitude, pois «entende-se por “edifício” qualquer construção incorporada no solo».”

Não assim no presente caso (...) Consequentemente, nessa medida, a norma da alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA é violadora dessa autorização legislativa e, nessa mesma medida, é inconstitucional. Como, nos termos do disposto no artigo 204.º da Constituição (“Nos feitos submetidos a julgamento não podem os tribunais aplicar

normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela consignados.”), *está vedado aos tribunais aplicar normas inconstitucionais, tem o presente Tribunal Arbitral de considerar que a posição da AT não tem sustentação jurídica válida.”.*

Chamado a pronunciar-se sobre tal juízo de inconstitucionalidade, o Tribunal Constitucional, pelo Acórdão n.º 537/2025, de 24 de Junho, considerou o seguinte:

“é uma evidência que se perspetivam inúmeras atividades ligadas à construção civil que podem cair na previsão da norma contida na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, na redação introduzida pelo Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro, que não se relacionam com a construção de edifícios (o caso dos autos é disso um dos muitos possíveis exemplos – tratou-se de montagem de iluminação, campanha e reparação de avaria de iluminação, sem que houvesse qualquer construção de edifício, nem serviços conexos com a construção de edifícios, o que se enquadra sem dificuldade na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, na redação introduzida pelo Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro, mas não pode reconduzir-se à previsão da lei de autorização – da alínea b) do n.º 3 do artigo 45.º da Lei n.º 60-A/2005, de 30 de dezembro).

Trata-se de uma evidência, que dispensa outras considerações.

Resta, pois, concluir que os serviços não relacionados com a construção de edifícios não podem considerar-se abrangidos pelo objeto da autorização legislativa, determinando a inconstitucionalidade orgânica da norma do Decreto-Lei autorizado que é objeto dos presentes autos.”.

Ora, como também é uma evidência, o grosso das atividades que deram origem às correções de IVA que estão em discussão (em 2019, entre outras, “*Prestação de serviços de tel.*”, “*Ligação fibra ótica*”, “*Instalação e ligação de fibra ótica*”, “*Instalação e ligação de cabo fibra ótica*”, “*Instalação de rede fibra optica*”, “*Execução de instalação de redes de tel.*”, “*Instalação de redes de telecomunicações*”; em 2020, entre outras, “*Implementação de rede de fibra ótica*”, “*Instalação e ligação de fibra ótica*”, “*Prestação de serviços de Telecom.*”, conforme discriminação que consta do RIT) nada tem a ver com a “*construção de edifícios*” e as situações cuja classificação ainda poderia suscitar dúvidas (“*Obra referente a auto de julho*”, “*Trabalhos de pedreiro*”, “*Obra referente ao mês de abril e maio*” têm valores tão irrisórios – € 726,23, € 28,75 e € 967,15, respetivamente – que ficam também seguramente afastadas disso, mormente quando integradas no contexto da actividade da Requerente.

Resta, portanto, reiterar o juízo de inconstitucionalidade sobre a norma da alínea *j*) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA ***quando aplicada, como é o caso dos autos, a prestações de serviços que não possam ser reconduzidos a construção de edifícios*** (por empreitada ou subempreitada).

IV.3. Questões prejudicadas

Atendendo a que o referido juízo de inconstitucionalidade implica que as liquidações impugnadas ficam destituídas de suporte legal válido, têm necessariamente de ser anuladas. Consequentemente, fica prejudicada a indagação de quaisquer outras desconformidades de tais liquidações com os princípios da neutralidade do regime do IVA, da Justiça e da proporcionalidade.

IV.4. Quanto às consequências do julgado

A Requerente formulou pedido de que da anulação das liquidações impugnadas resultassem *“as necessárias consequências legais, designadamente, o reembolso do imposto pago indevidamente pela Requerente, acrescido dos competentes juros indemnizatórios calculados à taxa legal”*.

Tem a isso direito, mas apenas em relação às importâncias já pagas ao abrigo do plano de pagamento em prestações que digam respeito às únicas questões discutidas nos presentes autos – as da inversão do sujeito passivo – e apenas nos termos que resultam da norma específica da alínea *d*) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT: *“Em caso de decisão judicial transitada em julgado que declare ou julgue a inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma legislativa ou regulamentar em que se fundou a liquidação da prestação tributária e que determine a respetiva devolução.”*

V. DECISÃO

Nos termos e pelos fundamentos expostos o Tribunal Arbitral Coletivo decide:

- a) julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral no que diz respeito às liquidações sustentadas na norma da alínea *j*) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA, que se considera organicamente inconstitucional, por violação da norma de autorização;
- b) condenar a AT a repor os montantes indevidamente pagos a esse título, acrescidos dos respetivos juros indemnizatórios, nos termos da alínea *d*) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT;
- c) condenar a AT nas custas do processo, nos termos fixados infra;
- d) determinar a comunicação da presente decisão ao Ministério Público, atento o juízo de inconstitucionalidade formulado sobre a norma da alínea *j*) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA no segmento de que resulta a sua aplicação a aquisições de serviços que nada têm a ver com a “*construção de edifícios*”.

VI. VALOR DO PROCESSO

Competindo ao Tribunal fixar o valor da causa (artigo 306.º do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, al. *e*), do RJAT) e devendo ele, correspondendo à utilidade económica do pedido, equivaler à importância cuja anulação se pretende (alínea *a*) do n.º 1 do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário, *ex vi* da alínea *a*) do artigo 6.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária - RCPAT), fixa-se o valor do processo em € 241.219,43 (duzentos e quarenta e um mil duzentos e dezanove euros e quarenta e três cêntimos), soma dos montantes imputados no RIT (páginas 17 – para 2019; 19 – para 2020; e 21 – para 2021; e Parecer do Chefe de Equipa – p. 2) ao imposto devido por não inversão do sujeito passivo.

VII. CUSTAS

Não obstante a redução do valor do processo, mantêm-se as custas calculadas em relação ao valor inicialmente fixado pela Requerente, no montante de € 4.896,00 (quatro mil oitocentos e noventa e seis euros), nos termos da Tabela I do RCPAT e do disposto no seu artigo 4.º, n.º 5, e nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, integralmente a cargo da Requerida.

Lisboa, 28 de Julho de 2025

O árbitro presidente

Victor Calvete

O árbitro adjunto

Vítor Braz

O árbitro adjunto

Rui Miguel Zeferino Ferreira