

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 920/2025-T

**Tema: IVA; Transmissão de bens e prestação de serviços de construção civil;
instalação e montagem de equipamentos**

Sumário:

- I -** A aquisição de equipamentos incluindo a respetiva montagem e/ou instalação não se confunde com a aquisição de serviços de construção civil, sendo necessário verificar em concreto quais os atos praticados para discernir se nos encontramos perante uma transmissão de bens ou uma prestação de serviços (de construção civil) para efeitos de IVA.
- II -** Tratando-se de uma transmissão de bens, uma vez que as faturas emitidas à adquirente respeitam ao fornecimento de equipamentos industriais e respetiva montagem, tendo os trabalhos de construção civil necessários à preparação do local sido autonomamente contratados e faturados por terceiros em regime de autoliquidação, não se mostram preenchidos os pressupostos de aplicação do mecanismo de inversão do sujeito passivo previsto no artigo 2.º, n.º 1, alínea j), do Código do IVA.
- III -** A qualificação fiscal das operações deve atender à concreta natureza das prestações tituladas pelas faturas impugnadas, não podendo assentar numa reconstrução unitária, *a posteriori*, do resultado económico global do investimento realizado.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Carla Castelo Trindade (Árbitro Presidente), João Tabora da Gama e Ricardo Sousa da Cunha (Árbitros Adjuntos), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de

Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para integrarem o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 31 de dezembro de 2025, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

- 1.** A A..., Lda., titular do NIPC..., com sede no ..., ..., ..., Odivelas (doravante, a “Requerente”), veio, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, 6.º, n.º 2, e 10.º e seguintes do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), requerer a constituição de tribunal arbitral coletivo, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, a “Requerida” ou “AT”), pedindo a declaração de ilegalidade das liquidações adicionais de IVA n.º..., do período 24/05M, n.º..., do período 24/10M, n.º..., do período 24/11M, e n.º 2025..., relativa ao pedido de reembolso de IVA do período 2024/11M, das quais resultou a desconsideração de deduções de IVA no montante global de € 98.527,98 e a correspondente redução do valor do reembolso solicitado.
- 2.** De acordo com os artigos 5.º, n.º 3, alínea a), e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT, o Conselho Deontológico do CAAD designou como árbitros os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
- 3.** O Tribunal Arbitral foi constituído em 31 de dezembro de 2025.
- 4.** A Requerida apresentou resposta, defendendo a improcedência do pedido de pronúncia arbitral e a manutenção das liquidações impugnadas.
- 5.** Em 26 de fevereiro de 2026, em resposta a despacho do tribunal, a Requerente juntou aos autos fotografias dos equipamentos em causa, tendo sido dada à Requerida oportunidade para exercer o contraditório, o que veio a fazer.
- 6.** Em 29 de abril de 2026, teve lugar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, na qual foi inquirida a testemunha arrolada pela Requerente, tendo o Tribunal determinado a apresentação simultânea de alegações escritas pelas partes e designado o dia 25 de maio de 2026 para a prolação da decisão arbitral.

7. Ambas as partes apresentaram alegações escritas em tempo, nas quais reiteraram as suas posições.
8. A Requerente sustenta, em síntese, que:
- 8.1. As faturas emitidas pelos fornecedores B..., S.A., C..., Lda., e D..., S.A. respeitam ao fornecimento de equipamentos industriais e respetiva montagem, não titulando serviços de construção civil;
- 8.2. Os trabalhos de construção civil necessários à instalação desses equipamentos foram executados por outras entidades, designadamente as sociedades E... e F..., tendo sido por estas faturados em regime de autoliquidação; e que,
- 8.3. Por isso, deduziu o IVA liquidado nas faturas dos fornecedores dos equipamentos nos termos da lei, não lhe sendo aplicável a regra de inversão do sujeito passivo, uma vez que não foi adquirente de serviços de construção civil relativamente a esses bens.
- 8.4. Além disso, defende ainda que a interpretação do artigo 2.º, n.º 1, alínea j), do Código do IVA, acolhida pela AT é organicamente inconstitucional, quando aplicada a aquisições de serviços não relacionadas com a construção de edifícios, como resulta do Acórdão n.º 537/2025 do Tribunal Constitucional.
9. A Requerida opõe-se a este entendimento, defendendo que:
- 9.1. As operações em causa devem ser qualificadas como serviços de construção civil, por corresponderem à fase final de instalação e incorporação funcional de equipamentos numa unidade industrial, sendo aplicável a regra de inversão do sujeito passivo prevista no artigo 2.º, n.º 1, alínea j), do Código do IVA;
- 9.2. A exclusão contratual de trabalhos de construção civil constante das propostas apresentadas pelos fornecedores de equipamentos industriais não vincula a qualificação fiscal das operações; e que,

9.3. Não assiste razão à Requerente, pelo que devem manter-se na ordem jurídica as liquidações impugnadas, improcedendo igualmente o seu pedido de pagamento de juros indemnizatórios.

II. SANEAMENTO

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão regularmente representadas. O Tribunal é competente e o processo não enferma de nulidades, pelo que cumpre apreciar e decidir.

III. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1.** A Requerente é uma sociedade que opera no setor industrial e cuja atividade consiste na transformação de bagaço de azeitona, produzindo óleo de bagaço de azeitona e bagaço extratado, utilizado como biomassa – facto não controvertido.
- 2.** A Requerente é sujeito passivo de IRC e, em sede de IVA, encontra-se enquadrada no regime de periodicidade mensal desde 01.01.2012 – facto não controvertido.
- 3.** Durante o exercício de 2024, a Requerente desenvolveu um projeto de aumento da capacidade produtiva de óleo de bagaço de azeitona e de biomassa, tendo adquirido equipamentos industriais a vários fornecedores.
- 4.** A Requerente contratou, para o efeito, a execução de trabalhos de construção civil e de suporte à instalação dos equipamentos a outras entidades, designadamente E... (“E...”) e F...– facto provado através do Doc. n.º 6 junto ao PPA e corroborado pelo depoimento da testemunha.

5. As faturas emitidas por E... e F... relativamente a esses trabalhos foram emitidas sem liquidação de IVA, com menção de autoliquidação, ao abrigo do artigo 2.º, n.º 1, alínea j), do CIVA - facto provado através do Doc. n.º 6 junto ao PPA.
6. Os trabalhos executados pela E... e F... respeitaram, designadamente, à construção de fundações, lajes em betão, bacias de retenção, estruturas metálicas e estruturas de apoio necessárias à posterior colocação dos equipamentos fornecidos pelas sociedades B..., C... e D... (aqui em causa) – facto provado através do depoimento da testemunha e do Doc. n.º 6 junto ao PPA.
7. Os trabalhos de E... e F... foram executados em momento anterior ao fornecimento e montagem dos equipamentos pelos fornecedores B..., C... e D... – facto admitido por acordo.
8. Os equipamentos adquiridos à B... foram tinas e reservatórios – facto admitido por acordo;
9. No que respeita à montagem/instalação, estas tinas e reservatórios ficaram assentes nas bases de betão construídas pela E..., tendo sido aparafusados às mesmas por segurança – provado através do depoimento da testemunha e fotografias juntas aos autos, e especificamente referido a pp. 31 do Relatório de Inspeção, junto ao PPA como Doc. n.º 2.
10. As mencionadas bases de betão serviram essencialmente para nivelar o solo e permitir o correto funcionamento dos equipamentos - provado através do depoimento da testemunha.
11. Os equipamentos adquiridos à C... respeitam a um sistema de *redler* de alimentação de biomassa - facto admitido por acordo;
12. Esse sistema, que liga vários outros equipamentos, foi apoiado em estruturas metálicas pré-existentes fornecidas pela F..., e assente em fundações executadas pela E... – facto admitido por acordo e especificamente referido a pp. 31 do Relatório de Inspeção, junto ao PPA como Doc. n.º 2, tendo sido confirmado através do depoimento da testemunha e fotografias juntas aos autos.

13. Os bens adquiridos à D... consistem em equipamentos e tubagens do sistema de refrigeração, torres de arrefecimento, evaporador e extração - facto admitido por acordo.
14. Estes equipamentos foram apoiados em estruturas metálicas fornecidas pela F... e assentes em fundações executadas pela E... – facto admitido por acordo e especificamente referido a pp. 31 do Relatório de Inspeção, junto ao PPA como Doc. n.º 2.
15. A montagem dos equipamentos fornecidos pelas sociedades B..., C... e D... compreendeu a respetiva colocação no local, acoplagem, aparafusamento e ligação por flanges ou tubagens de interligação entre equipamentos – facto provado através do depoimento da testemunha.
16. As propostas apresentadas pelos fornecedores B..., C... e D... à Requerente excluem expressamente a realização de trabalhos de construção civil no âmbito das respetivas prestações – facto admitido por acordo.
17. Os fornecedores B..., C... e D... emitiram à Requerente as seguintes faturas com liquidação de IVA à taxa de 23%: FT 2024A1/101, de 20.05.2024, FT 2024A1/102, de 20.05.2024, FT 1/10119, de 29.05.2024, FT 2024/65, de 26.09.2024, FT 1/10291, de 15.10.2024, e FT 1/10313, de 11.11.2024 – facto admitido por acordo.
18. Os fornecedores B..., C... e D... declararam que o IVA liquidado nas referidas faturas foi entregue ao Estado – facto provado pelo Doc. n.º 7 junto ao PPA.
19. A Requerente deduziu, nas respetivas declarações periódicas, o IVA suportado com a aquisição dos equipamentos acima referidos – facto não controvertido.
20. No período 2024/11, a Requerente apresentou pedido de reembolso de IVA no montante de € 690.000,00, ao qual foi atribuído o n.º...– facto não controvertido.
21. Na sequência desse pedido, foi aberto procedimento de inspeção interno com vista à confirmação do valor do crédito de imposto dos períodos de 2024/05 a 2024/11, ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2025...– facto não controvertido.

22. Na sequência do procedimento inspetivo, a AT promoveu correções no montante global de € 98.527,98, correspondentes à desconsideração da dedução do IVA constante das referidas faturas – facto não controvertido.
23. Em consequência, a Requerida emitiu as liquidações adicionais de IVA n.º..., relativa ao período 24/05M, n.º ..., relativa ao período 24/10M, n.º ..., relativa ao período 24/11M, e a liquidação n.º 2025..., respeitante ao pedido de reembolso de IVA do período 2024/11M, na qual foi fixado um montante a reembolsar de € 596.607,97 – facto não controvertido.

A.2. Factos dados como não provados

Não existem factos relevantes para a decisão que não tenham sido considerados provados.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

1. Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe antes seleccionar os factos que importam para a decisão da causa e discriminar a matéria provada da não provada, em função da relevância jurídica das várias soluções plausíveis das questões de direito.
2. Os factos dados como provados resultam da análise conjugada dos documentos juntos aos autos, do processo administrativo junto pela Requerida, bem como da prova testemunhal produzida.
3. Em especial, o Tribunal valorou o teor das propostas e faturas dos fornecedores B..., C... e D..., das quais resulta a exclusão expressa de trabalhos de construção civil, bem como a documentação relativa aos trabalhos executados pela E... e F..., da qual se extrai a autonomização contratual e material entre, por um lado, os trabalhos de construção civil e de preparação das estruturas de apoio e, por outro, o fornecimento e montagem dos equipamentos industriais.

4. Foi ainda valorado o depoimento da testemunha e a confrontação da mesma com elementos fotográficos juntos aos autos, depoimento esse que foi atendido na medida em que se mostrou coerente e seguro do ponto de vista técnico, mesmo atendendo à relação profissional com a Requerente.
5. Não se deram como provadas nem como não provadas alegações conclusivas, valorativas ou estritamente jurídicas, designadamente as que traduzem qualificação normativa das operações em causa, por se tratar de matérias a apreciar em sede de fundamentação de direito.

IV. DO DIREITO

a. A qualificação das operações em causa

1. A questão central dos autos consiste em determinar se as operações tituladas pelas faturas emitidas pelos fornecedores B..., C... e D... devem ser qualificadas, para efeitos de IVA, como aquisições de serviços de construção civil, e inerentemente sujeitas ao mecanismo de inversão do sujeito passivo previsto no artigo 2.º, n.º 1, alínea j), do Código do IVA, ou, se, em sentido inverso e como defende a Requerente, devem tais operações ser consideradas transmissões de bens com montagem (relativamente às quais o IVA foi corretamente liquidado pelos fornecedores e deduzido pela Requerente).
2. Resulta dos autos, com suficiente segurança, que as prestações contratadas aos referidos fornecedores tiveram por objeto o fornecimento de equipamentos industriais e a sua montagem, entendida como colocação, acoplagem e interligação funcional no âmbito da unidade industrial da Requerente, tendo os trabalhos de construção civil necessários à preparação do local de instalação sido autonomamente contratados e executados por outras entidades, designadamente as sociedades E... e F... .
3. Com efeito, as propostas dos fornecedores B..., C... e D... excluem expressamente os trabalhos de construção civil, e a prova documental junta revela que fundações, lajes,

bacias de retenção, estruturas metálicas e demais suportes físicos dos equipamentos foram objeto de contratos distintos, celebrados com entidades diversas, que emitiram as respetivas faturas em regime de autoliquidação.

4. Ora, como referiu o Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”) no §22 do acórdão proferido a 10 de março de 2005 no processo C-491/03 (caso *Hermann*), “[u]ma vez que a comercialização de um bem é sempre acompanhada de uma prestação de serviços mínima, como a colocação dos produtos em prateleiras, a emissão de uma factura, etc., só os serviços diferentes dos necessariamente associados à comercialização de um bem podem ser tidos em conta para se determinar a parte que a prestação de serviços representa no conjunto de uma transacção complexa que inclui também o fornecimento de um bem”.
5. Ou seja, o simples facto de, numa operação de transmissão de bens, haver um elemento que, isoladamente, pudesse ser qualificado como prestação de serviço, não lhe confere automaticamente autonomia para ser tributado de acordo com o regime das prestações de serviço ou para fazer aplicar tal regime à operação globalmente considerada.
6. Contudo, “[e]m muitos casos, é difícil saber se uma operação deve ser qualificada como transmissão de bens ou como prestação de serviços e qual o bem ou serviço que constitui seu objecto. Este exercício de qualificação mostra-se especialmente difícil quando uma operação económica combina elementos de diferentes transmissões de bens ou prestações de serviços [operações compostas], havendo então que decidir se estão em causa operações múltiplas, se está em causa uma única operação, e neste último caso de que operação em concreto se trata” – cfr. SÉRGIO VASQUES, *O Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Almedina, 2019, p. 216.
7. Sendo certo que “[s]ão muitas as transmissões de bens em que podemos descobrir elementos de prestação de serviços e muitas são as prestações de serviços que encerram a transmissão de bens: a compra de electrodomésticos pode compreender os serviços da respectiva instalação; a prestação de serviços de um canalizador pode encerrar a transmissão de parafusos. A ponderação individual destes elementos surgiria em muitos

casos como artificiosa e, levada ao extremo, essa ponderação tornaria o IVA verdadeiramente impraticável.

É por essa razão que o TJUE tem sustentado que, no tocante às operações compostas - e muitas são as que podemos encarar desse modo - importa sempre fazer uma ponderação e tomar em consideração as circunstâncias em que é realizada a operação. [...] Por vezes, uma operação combina elementos que podem dar corpo a operações distintas mas que se combinam em termos tais que perdem a sua independência, devendo considerar-se que estamos perante uma operação única. Aos olhos do TJUE isso sucede ao menos em dois casos.

Um primeiro caso é aquele em que existe uma relação de subordinação entre os elementos constitutivos de uma operação económica. Assim, devemos entender estar perante uma operação única sempre que um ou vários elementos devam ser considerados a prestação principal, ao passo que outros elementos devam ser considerados prestações acessórias, no sentido em que não constituem para o consumidor um fim em si mesmo, mas apenas um meio de beneficiar, nas melhores condições, da prestação dita principal. Quando se verificarem estas condições, estamos perante uma operação única em que as prestações acessórias perdem autonomia e partilham do tratamento fiscal da prestação principal.” - cfr. SÉRGIO VASQUES, *op. cit.*, pp. 217-218 (destaques nossos).

8. Ora, é precisamente este o caso dos autos: a Requerente contratou serviços de construção civil às sociedades E... e F... que lhe permitiriam utilizar os equipamentos que comprou aos fornecedores B..., C... e F... (emitentes das faturas que deram origem às liquidações adicionais de IVA aqui em causa); e estas três últimas sociedades instalaram os equipamentos vendidos nas estruturas construídas pela E... e F....
9. O *animus*, do lado do consumidor, é bastante evidente: à B..., C... e D... a Requerente pretendeu comprar equipamentos que, acessoriamente, tiveram de ser instalados; e, para efetivos trabalhos de construção civil, que implicaram algum tipo de alterações ao imóvel e incorporação fixa de materiais àquele, contratou a E... e F..., em momento prévio.

10. O sumário do acórdão do TJUE proferido a 29 de março de 2007 no processo n.º C-111/05 (caso *Aktiebolaget NN*), também referido pelo Autor que vimos acompanhando, é bastante claro neste sentido, quando menciona que “[u]ma operação que tem por objecto a entrega e a colocação de um cabo de fibra óptica, que liga dois Estados-Membros e que se encontra parcialmente fora do território da Comunidade, deve ser considerada uma entrega de um bem, na acepção do artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva 77/388, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, conforme alterada pela Directiva 2002/93, quando se verifique que, na sequência de ensaios de funcionamento efectuados pelo fornecedor, o cabo é transferido para o cliente, que poderá dispor dele como proprietário, que o preço do próprio cabo representa uma parte claramente preponderante do custo total da referida operação e que os serviços do fornecedor se limitam à colocação do cabo, sem alterar a sua natureza e sem o adaptar às necessidades específicas do cliente.

O facto de a entrega do referido cabo ser acompanhada da sua instalação não se opõe, em princípio, a que esta operação seja abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva. Com efeito, em primeiro lugar, resulta do artigo 8.º, n.º 1, alínea a), da mesma que um bem corpóreo pode ser objecto de instalação ou montagem, com ou sem ensaio de funcionamento, pelo fornecedor ou por conta deste, sem que a operação perca necessariamente a sua qualificação de «entrega de um bem». Em segundo lugar, esta disposição não faz qualquer distinção quanto aos modos de instalação, pelo que a incorporação no solo de um bem corpóreo não deve ser necessariamente incluída no conceito de «trabalhos imobiliários», na acepção do artigo 5.º, n.º 5, da referida directiva” (destaques nossos).

11. E também hoje, no artigo 36.º, da Directiva 2006/112/CE, de 28 de novembro, do Conselho (“Directiva IVA”), correspondente ao artigo 8.º, n.º 1 da revogada Sexta Directiva, o legislador comunitário admite expressamente a montagem e instalação de bens como podendo estar incluídas na operação de entrega de bens (que corresponde ao conceito de “transmissão de bens” no direito interno português).

12. Pelo que, independentemente das considerações de natureza constitucional, resulta do quadro normativo e jurisprudencial aplicável que as faturas em causa e cujo IVA foi deduzido pela Requerente titulam efetivamente transmissões de bens para efeitos deste imposto, mesmo considerando a necessidade de instalação dos equipamentos transmitidos – isto porque a prestação principal é, de facto, a entrega dos bens, sendo a respetiva instalação/montagem meramente acessória.
13. Ao que acresce, como indício sério de que as mencionadas faturas não se referem a serviços de construção civil, que se encontra provada nos autos a prévia contratação e execução de trabalhos de construção civil por entidades terceiras, como tal faturados e com IVA autoliquidado pela Requerente, de modo a permitir a mera instalação dos equipamentos que vieram a ser adquiridos às sociedades B..., C... e D... .
14. Instalação essa que consistiu, como se deu por provado através da prova testemunhal produzida nos autos, essencialmente no assentamento/aparafusamento e acoplagem dos equipamentos às estruturas e infraestruturas já existentes ou construídas pelas sociedades E... e F... .
15. Efetivamente, o Tribunal não acompanha a leitura da Requerida segundo a qual a autonomização contratual e material entre as prestações deve ser desconsiderada para efeitos fiscais, tratando todo o processo de ampliação industrial como uma única empreitada de construção civil. O que releva é a concreta natureza das operações tituladas pelas faturas em crise, e não uma reconstrução unitária, *a posteriori*, do resultado económico global do investimento realizado.
16. gAliás, lembre-se que estamos perante a aquisição de tinhas, reservatórios, sistemas de alimentação de biomassa, equipamentos e tubagens do sistema de refrigeração, torres de arrefecimento, evaporador e equipamento de extração, não estando em causa que estes bens foram efetivamente transmitidos, mas apenas a questão de saber se a mera instalação/montagem destes equipamentos nos locais adequados transmuta a operação em

prestação de serviços (de construção civil). E entende este tribunal que tal não sucede, porque a prestação preponderante é, de facto, a aquisição dos bens.

- 17.** Por outro lado, a jurisprudência tem sublinhado a importância do descritivo das faturas e dos elementos documentais complementares para a qualificação das operações, não sendo admissível concluir, sem mais, pela existência de serviços de construção civil quando os documentos apontam antes para prestações de diferente natureza. É o entendimento que resulta, por exemplo, do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 15 de julho de 2025, proferido no processo n.º 2385/09.4BELRS, no qual se salientou que o descritivo das faturas deve permitir identificar a natureza da operação e que, em regra, se estivessem em causa serviços de construção civil isso deveria resultar, pelo menos em termos mínimos, da documentação emitida.
- 18.** No caso dos autos, também o quadro documental aponta em sentido diverso do defendido pela AT: as faturas emitidas pelos fornecedores dos equipamentos reportam-se ao fornecimento e montagem dos próprios equipamentos, ao passo que os trabalhos de construção civil propriamente ditos foram faturados por E... e F... em moldes compatíveis com o regime de inversão do sujeito passivo. Tudo isto é confirmado através dos outros meios de prova, nomeadamente as fotografias juntas aos autos e o depoimento da testemunha inquirida.
- 19.** De todo o exposto resulta claro que bem andou a Requerente ao deduzir o IVA expresso nas faturas das sociedades B..., C... e D..., porquanto a operação titulada pelas mesmas é de transmissão de bens, não se verificando no caso os requisitos para inversão do sujeito passivo e aplicação do regime de autoliquidação, uma vez que tais faturas não se referem à prestação de serviços de construção civil e resulta dos factos provados nos autos que as faturas refletem a real qualificação das operações que efetivamente ocorreram.
- 20.** Consequentemente, não sendo aplicável às operações em causa o mecanismo de inversão do sujeito passivo, o IVA liquidado pelos fornecedores nas respetivas faturas não podia ser

desconsiderado pela Administração Tributária, assistindo à Requerente o direito à sua dedução, nos termos gerais do Código do IVA.

21. Pelo que, sem necessidade de maiores considerações, declara este tribunal a ilegalidade das liquidações adicionais de IVA impugnadas, por violação do artigo 2.º, n.º 1, alínea j) do Código do IVA e, em consequência, anula as mesmas ao abrigo do artigo 163.º, do CPA.
22. Por força do assim decidido, fica prejudicado o conhecimento das demais questões e fundamentos invocados pela Requerente, designadamente quanto à eventual inconstitucionalidade orgânica da norma contida no artigo 2.º, n.º 1, alínea j), do Código do IVA, na interpretação defendida pela Requerida.

b. Dos juros indemnizatórios

23. Perante esta decisão, caberá à Requerida restabelecer a situação que existiria se a ilegalidade de que padecem os atos de liquidação em causa não tivesse sido praticada, em conformidade com o artigo 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT, e artigo 100.º, da LGT, designadamente no que respeita ao pagamento do montante indevidamente não reembolsado à Requerente.
24. Quanto ao pedido de juros indemnizatórios, dispõe o artigo 43.º, n.º 1, da LGT, que são devidos quando se determine, em impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.
25. A jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo tem entendido, de forma reiterada, que o erro imputável aos serviços compreende o erro sobre os pressupostos de facto ou de Direito e que essa imputabilidade não depende da demonstração de culpa subjetiva dos agentes administrativos.

26. No caso dos autos, a ilegalidade das liquidações decorre da errónea qualificação jurídica das operações em causa e da indevida aplicação do artigo 2.º, n.º 1, alínea j), do Código do IVA, erro esse imputável à Administração Tributária. Estão, por isso, verificados os pressupostos do direito a juros indemnizatórios relativamente aos montantes indevidamente exigidos ou não reembolsados, a liquidar nos termos legais.

V. DA DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência:

- a) Declarar a ilegalidade e anular as liquidações adicionais de IVA n.º ..., do período 24/05M, n.º ..., do período 24/10M, n.º ..., do período 24/11M, e a liquidação n.º 2025..., referente ao reembolso de IVA do período 2024/11M;
- b) Condenar a Requerida a proceder à plena reconstituição da situação que existiria se tais atos não tivessem sido praticados, incluindo o pagamento do montante indevidamente não reembolsado à Requerente; e
- c) Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, a liquidar nos termos legais, bem como nas custas do processo.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 98.527,98, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VII. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 2.754,00 nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 25 de maio de 2026

Os Árbitros,

(Carla Castelo Trindade)

(João Taborda da Gama)

(Ricardo Sousa da Cunha)