

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 371/2026-T

Tema: IVA. Inversão do sujeito passivo. Serviços de manutenção e conservação de estradas

Decisão Arbitral

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr. Luís Miranda da Rocha e Dra. Magda Feliciano (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 08-06-2026, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., LDA., pessoa coletiva n.º ..., com sede na ..., n.º..., ..., Lisboa (doravante designada por “Requerente”), apresentou pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), tendo em vista a anulação de actos de liquidação de IVA e juros compensatórios relativos aos períodos de 2025/01 a 2025/05.

A Requerente pede ainda, subsidiariamente, que sejam submetidas ao TJUE, a título prejudicial, as questões de conformidade com o direito e os princípios comunitários suscitadas neste pedido de pronúncia arbitral.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também identificada por “AT” ou simplesmente “Administração Tributária”).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 31-03-2026.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 18-05-2026, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 08-06-2026.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, em que defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Por despacho de 13-07-2026, foi indeferido o requerimento de produção de prova testemunhal e por declarações de parte e decidido dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT.

As partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março) e o Tribunal é competente.

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- A) A Requerente encontra-se colectada desde 01-09-2007, tendo como actividade principal todo o tipo de manutenção de estradas (Relatório da Inspeção Tributária, página 199);
- B) No âmbito da atividade que desenvolve, o Sujeito Passivo celebrou contratos plurianuais e por distrito com a B..., S.A., que têm como objeto a prestação de serviços de empreitada de adjudicação de trabalhos de conservação de pavimentos; regularização e limpeza de bermas, valetas, passeios, intersecções, ilhéus, nós, separadores, áreas de repouso e outras zonas de paragem; limpeza, conservação, reconstrução e construção de órgãos de drenagem; manutenção e estabilização de taludes; conservação da rede de vedação; conservação de obras de arte e túneis; atividades ambientais; atividades de segurança; obras de contenção; atividades inverniais; outras atividades; atividades de operação, fiscalização e assistência e equipamentos complementares (anexo 3 do Relatório da Inspeção Tributária);
- C) No âmbito desses contratos, o SP prestou diversos serviços à sociedade B... conforme adiante melhor se descreve, emitindo as respetivas faturas com a inversão do sujeito passivo nos termos do artigo 2º, n.º 1, alínea j) do CIVA;
- D) No seguimento de um pedido de reembolso formulado pelo Sujeito Passivo, a Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou uma inspeção tributária à Requerente, de natureza interna e de âmbito parcial, em sede de IVA, que incidiu sobre o período de janeiro a maio de 2025 (2025/01, 2025/02, 2025/03, 2025/04 e 2025/05), credenciada, pela ordem de serviço n.º OI2025..., realizado pelos Serviços de Inspeção Tributária (SIT) da Direção de Finanças de Viseu;
- E) Nessa inspeção foi elaborado o projecto de Relatório da Inspeção Tributária (PRIT) que consta do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido;
- F) Na sequência da notificação do PRIT, a Requerente regularizou IVA no montante de € 10.340,40;
- G) Posteriormente, foi elaborado o Relatório da Inspeção Tributária (RIT) que consta do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

V. Descrição dos factos e fundamentos das correções/irregularidades

V.1. Falta de Liquidação de IVA

V.1.1. Descrição dos factos

Na sequência do pedido de esclarecimentos, o sujeito passivo apresentou cópia das faturas que serviram de suporte ao preenchimento dos campos 8 das DP de IVA, solicitadas no ponto 3 do pedido de esclarecimentos, bem como algumas solicitadas adicionalmente (Anexo 1).

Das faturas atrás referidas constam as identificadas no quadro seguinte e que foram emitidas ao cliente, B..., SA., NI..., as quais totalizam o montante de 1.160.844,84€.

(...)

Contabilmente, o sujeito passivo registou as faturas atrás referidas na rubrica SNC 72113 - Prestações de serviços-Serviço A-Continente- (Anexo 2).

De acordo com o descritivo que consta dos autos de medição remetidos pelo sujeito passivo,

constata-se a existência de:

I. serviços de construção civil, enquadráveis na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA;

II. outros serviços que não são enquadráveis na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, nomeadamente pelo facto de não corresponderem a serviços de construção civil nem a trabalhos preparatórios para a realização daqueles.

Analisemos os referidos no ponto V.1.2.

Desde logo, uns e outros encontram-se perfeitamente dissociados, podendo coexistir, mas sem que os serviços de construção civil dependam dos serviços que não são de construção civil.

Nos referidos autos de medição, uns e outros encontram-se claramente evidenciados e segregados contendo a correspondente designação, quantidades e valores. A título de exemplo a descrição de prestação de serviços de reconstrução de valetas, construção de drenos e execução de muros.

Depois temos a prestação de outros serviços, que não são de construção civil, tais como limpeza de passeios, bermas e valetas, conservação de zonas verdes, ceifa/ corte de vegetação e abate de árvores.

De referir que, no caso dos autos de medição relacionados com as faturas emitidas para a sociedade, estes identificam no seu cabeçalho a designação da empreitada em causa, sendo que a quase maioria dos autos menciona tratar-se de "Conservação Corrente por Contrato".

No caso específico deste cliente, após verificação das faturas e respetivos autos, mais concretamente do campo "designação", onde constam os serviços faturados, quantidade e respetivo valor, foi possível constatar a existência dos seguintes tipos de serviços faturados, a título de exemplo:

"Equipamentos complementares"

"Limpeza e conservação de outros órgãos de drenagem e acessórios"

"Limpeza e desobstrução de aquedutos e passagens hidráulicas, incluindo bocas em aterro ou

escavação, caixas de visita ou de queda e bacias de dissipação"

"Limpeza de Passeios, Bermas, Órgãos de Drenagem e Juntas de Dilatação"

"Limpeza de valetas e valas revestidas"

"Limpeza e conservação de outros órgãos de drenagem e acessórios"

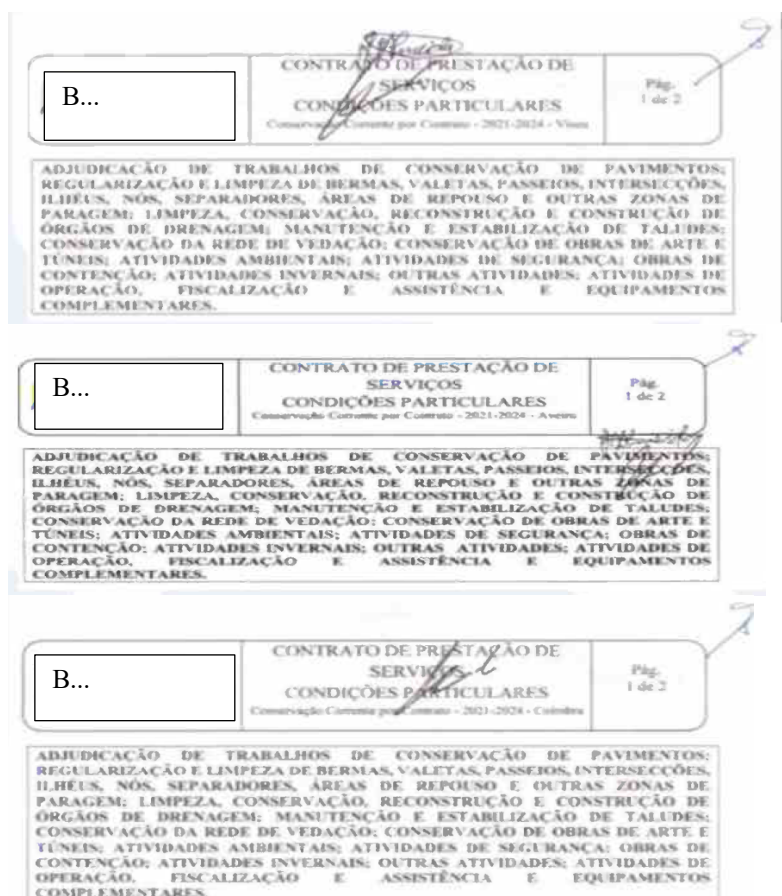
"Manutenção da rede de vedação"

"Conservação de zonas verdes

"Corte seletivo de vegetação, incluindo limpezas"

"Ceifa e corte de vegetação, incluindo limpezas de bermas, valetas, passeios, interseções, ilhéus,
separadores, áreas de repouso e outras zonas de paragem"
"Abate de árvores com DAP (diâmetro à altura do peito) entre 0,15 e 0,50m"
"Conservação da sinalização horizontal"
"Atividades de Operação, Fiscalização e Assistência"
"Brigada de Intervenção"
"Disponibilidade Parcial"
"Atividades de segurança".

O sujeito passivo procedeu ao envio dos contratos subjacentes à emissão das faturas à B...
, S.A. (Anexo 3), evidenciando-se em seguida o recorte de parte da primeira página de cada um dos contratos celebrados:



The image shows three identical copies of a contract document. Each copy has a header section with a box containing 'B...', the title 'CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS CONDIÇÕES PARTICULARES', and the subtitle 'Conservação Corrente por Contrato - 2021-2024'. Below this is a list of services: 'ADJUDICAÇÃO DE TRABALHOS DE CONSERVAÇÃO DE PAVIMENTOS; REGULARIZAÇÃO E LIMPEZA DE BERMAS, VALETAS, PASSEIOS, INTERSEÇÕES, ILHÉUS, NÓS, SEPARADORES, ÁREAS DE REPOUSO E OUTRAS ZONAS DE PARAGEM; LIMPEZA, CONSERVAÇÃO, RECONSTRUÇÃO E CONSTRUÇÃO DE ÓRGÃOS DE DRENAGEM; MANUTENÇÃO E ESTABILIZAÇÃO DE TALUDES; CONSERVAÇÃO DA REDE DE VEDAÇÃO; CONSERVAÇÃO DE OBRAS DE ARTE E TÚNEIS; ATIVIDADES AMBIENTAIS; ATIVIDADES DE SEGURANÇA; OBRAS DE CONTENÇÃO; ATIVIDADES INVERNAIS; OUTRAS ATIVIDADES; ATIVIDADES DE OPERAÇÃO, FISCALIZAÇÃO E ASSISTÊNCIA E EQUIPAMENTOS COMPLEMENTARES.'

Conforme se pode constatar, aqueles contratos de "conservação corrente por contrato" estabelecem, para além das cláusulas gerais, o período de vigência, o local onde os serviços de conservação devem ser prestados (Coimbra, Aveiro, etc), o tipo e quantidade de serviços a realizar e as respetivas datas em que devem ser realizados, durante a vigência do contrato.

Os serviços previstos encontram-se discriminados e quantificados verificando-se que, pela sua natureza, respeitam a serviços de construção civil e a serviços como por exemplo:

"limpezas gerais", "limpezas de todas as valetas", "corte seletivo de vegetação", "abate de árvores", "poda de árvores e arbustos", "execução dos inventários", que não são de construção civil nem são acessórios e preparatórios de uma obra, pois eles existem independentemente dos serviços de construção civil, sendo a sua prestação programada de forma isolada e distribuída ao longo do ano, conforme consta do cronograma anexo a cada contrato.

V.1.2. Legislação aplicável

Os factos anteriormente apresentados devem ser analisados tendo em conta o normativo revisto na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, ofício-circulado n.º 30101/2007, de 24.05 e Lei n.º 41/2015, de 03.06, atualizada pela Lei 25/2018, de 14.06.

Assim, determina a alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA que são sujeitos passivos de IVA "as pessoas singulares ou coletivas referidas na alínea a) que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confirmem 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." O regime previsto na referida alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA é aplicável, quando se verificarem, cumulativamente, as seguintes condições:

- a) Se estiverem envolvidos sujeitos passivos de IVA, referidos no artigo 2.º n.º 1a) do CIVA;
- b) Que "disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional";
- c) Que pratiquem operações que confirmem o direito à dedução total ou parcial do imposto";
- d) 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".

Também o ofício-circulado n.º 30101/2007, de 24.05, vem esclarecer que a norma abrange todos os serviços de construção civil, independentemente de verificarem o conceito de empreitada ou

subempreitada definidos nos termos do Código Civil, que se consubstanciem numa obra.

Importa, pois, esclarecer o que são serviços de construção civil, obra, empreitada e subempreitada.

Para tal, podemos nos socorrer, da Lei n.º 41/2015, de 03.06, atualizada pela Lei 25/2018, de 14.06,

onde consta a noção dos serviços de construção civil, a referência aos respetivos Anexos I e II, onde consta a descrição das categorias e subcategorias de obras e trabalhos e respetivas qualificações profissionais mínimas exigidas para a execução de empreitadas de obras públicas, assim como os trabalhos enquadráveis nos certificados de empreiteiro de obras públicas.

Com o objetivo de clarificar a correta interpretação e aplicação do diploma, a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), emitiu o antes referido ofício-circulado n.º 30101/2007, de 24.05, da DSIVA, constando do ponto 1.3. o seguinte:

"1.3 - Noção de serviços de construção civil

A norma em causa é abrangente, no sentido de nela serem incluídos todos os serviços de construção civil, independentemente de os mesmos fazerem ou não parte do conceito de empreitadas ou subempreitadas a que se referem os artigos 1207.º e 1213.º do Código Civil.

A referência, no articulado, a serviços em "regime de empreitada ou subempreitada" é meramente indicativa e não restritiva.

Consideram-se serviços de construção civil todos os que tenham por objecto a realização de uma obra, englobando todo o conjunto de actos que sejam necessários à sua concretização.

Por outro lado, deve entender-se por obra todo o trabalho de construção, reconstrução, ampliação, alteração, reparação, conservação, reabilitação, limpeza, restauro e demolição de bens imóveis, bem como qualquer outro trabalho que envolva processo construtivo, seja de natureza pública ou privada."

Junto a este ofício encontram-se os anexos I e II, elencando a título de exemplo uma lista de serviços aos quais se aplica a regra de inversão e aos quais não se aplica a regra de inversão, respetivamente.

O anexo I (lista de serviços aos quais se aplica a regra de inversão) contempla, entre outros, serviços de:

- "Construção, reparação e pinturas de estradas e de caminhos;
 - Demolições, escavações, abertura de alicerces, movimentações de terra e trabalhos de limpeza
- visando preparar o terreno para construção;"

Em relação a este tipo de serviços, a AT esclareceu, através da informação vinculativa, no processo nº 1257, despacho do SGD do IVA, de 26/11/2010, que se as operações decorrentes de um contrato celebrado entre dois sujeitos passivos visarem unicamente o arranque e limpeza dos cepos de árvores, sem que tais serviços tenham como finalidade a preparação de um terreno para construção os serviços prestados não podem ser considerados de construção civil.

Ou seja, apenas os serviços de limpeza de um terreno com vista à sua construção podem ser considerados serviços de construção civil para efeitos de aplicação da regra de inversão do sujeito passivo de imposto.

De forma idêntica, na informação vinculativa, processo nº 2580, de 07-10-2011, é referido o seguinte:

"(...) as operações decorrentes do contrato celebrado pela requerente com outra empresa, visando o abate de árvores e poda de outras, não constitui qualquer dos serviços elencados no citado Anexo 1 ao Ofício-Circulado nº 30101, por não consubstanciar construção.

Assim sendo, os serviços prestados pela requerente não podem ser considerados serviços de construção civil, para efeitos de aplicação da respetiva regra de inversão, pelo que, quando da sua realização, deve proceder à liquidação do imposto que se mostre devido nos termos gerais do Código do IVA"

Podemos ainda atender ao teor da informação vinculativa nº 13906, por despacho da DSIVA, de 02/08/2018, a qual refere:

"11. Deste modo e a título de exemplo, refere-se que os serviços de limpeza dos terrenos, bem como o abate e corte de árvores, no âmbito da gestão ativa da floresta e prevenção de incêndios, beneficiam da taxa reduzida a que se referem respetivamente, as verbas 4.1 e 4.2, alínea i), da Lista I anexa ao CIVA.

12. Do exposto resulta que, se os serviços de limpeza das bermas das estradas e autoestradas configurarem a poda de árvores, corte de madeira e outras operações

silvícolas, beneficiam da taxa reduzida do imposto (6%), por enquadramento na verba 4.2 da Lista I anexa ao CIVA.

13. Caso as prestações de serviços em causa se subsumam à limpeza da via pública, estradas ou autoestradas, o que inclui as respetivas bermas, beneficiam do enquadramento na verba 2.22 da mesma Lista 1, sendo-lhe aplicável a taxa reduzida do imposto."

V.1.3. Resumo e Conclusão

Da análise efetuada, de acordo com o descritivo que consta dos autos de medição anexos às faturas, verificamos que, as operações em causa consubstanciam, umas, prestações de serviços de construção civil, e outras, serviços que não são de construção civil, encontrando-se uns e outros claramente evidenciados e segregados (quantidades e valores) nos respetivos autos de medição.

Consequentemente, nas operações isentas declarados pelo sujeito passivo nos campos 8 das DP de IVA, encontram-se operações para as quais não se mostra cumprido o requisito de "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, deste modo não é de aplicar o regime previsto na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, por não se estar perante serviços daquela natureza, isto é, de construção civil.

Acresce referir que, a aplicação da regra de inversão do sujeito passivo de imposto às prestações de serviços de construção civil, não depende do código CAE, nem da existência de alvará, mas sim dos serviços em causa se enquadrarem como serviços de construção civil e de o adquirente dos mesmos ser um sujeito passivo com direito à dedução total ou parcial do imposto.

Dos autos de medição apresentados pelo sujeito passivo conclui-se que, grande parte dos serviços prestados pelo mesmo dizem respeito a diversos serviços de limpeza, como por exemplo, "limpeza de passeios, bermas, ...", "limpeza de valetas e valas revestidas", "limpeza por aspiração" e serviços de conservação, como por exemplo, "conservação de zona verdes, ceifa e corte de vegetação, incluindo limpezas de bermas, valetas, passeios, interseções, ilhéus, separadores, áreas de repouso e outras zonas de paragem", "corte seletivo de vegetação", "abate de árvores" entre outros similares.

Quer uns quer outros, são serviços que respeitam a "conservação corrente", relacionados com serviços de limpeza/conservação/manutenção das vias rodoviárias e, como tal, não constituem serviços de construção civil e/ou preparatórios, tal como definidos na lei, pelo que não se aplica a regra da inversão do sujeito passivo de imposto, a que se refere o artigo 2º n.º 1 alínea j) do CIVA.

Também o serviço de corte de vegetação não constitui qualquer dos serviços elencados no atrás citado anexo I ao Ofício - Circulado n.º 30101, por não consubstanciar construção, pelo que, em relação a este tipo de serviços, não se aplica a regra da inversão do sujeito passivo de imposto, a que se refere o artigo 2º, n.º 1, alínea j) do CIVA.

Em resumo, dos elementos apresentados pelo sujeito passivo, concretamente do descritivo que consta nas faturas, assim como nos respetivos autos de medição, em relação a diversos serviços por si prestados apenas se encontram cumpridos os requisitos das alíneas a) a c), não estando cumprido o requisito previsto na alínea d) em virtude desses serviços prestados, e faturados pelo sujeito passivo, não se enquadrarem na definição de serviços de construção civil.

Não lhes sendo aplicável a regra de inversão do sujeito passivo de imposto, a que se refere o artigo 2.º n.º 1 alínea j) do CIVA, e encontrando-se as operações sujeitas ao mecanismo normal do IVA, sujeitas à taxa reduzida de imposto, por aplicação da alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA e das verbas 2.22, 4.1 ou 4.2 da Lista I Anexa ao CIVA, e não tendo o sujeito passivo procedido à liquidação de imposto nas faturas/serviços, por considerar que os serviços que prestou se encontravam abrangidos pelo regime de autoliquidação, encontra-se em falta liquidação de imposto à taxa reduzida.

O valor tributável, correspondente ao valor base da fatura (contraprestação da transmissão de bens e prestação de serviços, nos termos do n.º 1 do artigo 16.º do CIVA.

Conforme decorre do disposto no n.º 1 do artigo 27.º do CIVA, os sujeitos passivos são obrigados a entregar o montante do imposto exigível, apurado nos termos dos artigos 19.º a 26.º e 78%,

simultaneamente com as declarações a que se refere o artigo 41.º do CIVA.

Perante o exposto, não sendo de aplicar o regime previsto na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA e encontrando-se em falta liquidação, e entrega de imposto a favor do Estado, propõe-se a sua correção, promovendo-se a respetiva liquidação de IVA, cuja quantificação se apresenta no ponto seguinte.

V.1.4. Proposta de Correção

V.1.4.1. Apuramento da base tributável

Tendo em conta os factos apresentados e o direito aplicável, relativamente às faturas evidenciadas no ponto V.1.1, emitidas ao abrigo da regra de inversão, ao sujeito passivo B... SA, efetuou-se o levantamento dos serviços que não consubstanciam serviços de construção civil (identificados pelos códigos constantes do auto de medição), constantes da base de dados em Anexo 4, apurando-se uma base tributável, nos termos do previsto no n.º 1 do artigo 16.º do CIVA, no total de 651.395,97€ (contraprestação da transmissão de bens e prestação de serviços) e que seguidamente se resume (ver coluna j):
(...)

V.1.4.2. Apuramento do imposto em falta

O sujeito passivo não procedeu à liquidação de imposto nas faturas anteriormente referenciadas, cuja base tributável é de 651.395,97 €.

De acordo com a fundamentação de facto e de direito, os valores incluídos naquelas faturas não

correspondem a serviços de construção civil nem estão relacionados com remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, pelo que se verifica falta de liquidação de imposto à taxa reduzida de IVA, prevista nas verbas 2.22, 4.1 ou 4.2 da lista I anexa ao CIVA [artigo 18.º, n.º 1 alínea a)] sobre o valor tributável apurado no ponto anterior.

Conforme decorre do disposto no n.º 1 do artigo 27.º do CIVA, os sujeitos passivos são obrigados a entregar o montante do imposto exigível, apurado nos termos dos artigos 19.º a 26.º e 78%, simultaneamente com as declarações a que se refere o artigo 41.º do CIVA.

Pelo exposto apura-se imposto em falta, decorrente de imposto não liquidado, propondo-se uma correção no montante de 39.083,78 €, assim determinada:

(...)

Os valores, por período de imposto, encontram-se evidenciados no quadro seguinte:

Período	Correção	Taxa	IVA
Janeiro	103 256,32	6%	6 195,39
Fevereiro	140 099,13	6%	8 405,95
Março	134 298,12	6%	8 057,89
Abril	138 258,59	6%	8 295,52
Maior	135 483,81	6%	8 129,03
Total 2025	651 395,97		39 083,78

V.2.Dedução Indevida de IVA

V.2.1. Descrição dos factos

Situação 1

Na rubrica SNC "24323331 - IVA - Dedutível-Outros bens e serviços-Normal-Inversão suj passivo- Continente" (Anexo 5) o SP procedeu à dedução de imposto IVA relacionado com faturas emitidas pelo prestador C... LDA, NIPC... (Anexo 6), que a seguir se relacionam: (...)

As faturas foram emitidas pelo fornecedor, sem liquidação de IVA, com a menção "IVA-autoliquidação", aplicando a regra da inversão do sujeito passivo, prevista na alínea j) do nº, 1 do artigo 2.º do CIVA O sujeito passivo, para além da dedução efetuada, no montante de 127.439,34 €, procedeu igualmente à liquidação de IVA, à taxa normal (não obstante, as referidas prestações de serviços se enquadrarem nas verbas 2.22 e/ou 4.1 e/ou 4.2 da lista I anexa ao CIVA e sujeitas à taxa reduzida).

Ou seja, procedeu à liquidação de imposto, à taxa normal de IVA, considerando-se na qualidade de adquirente de serviços de construção civil e deduziu o mesmo imposto, por enquadrar tais operações no artigo 19.º do CIVA.

Há semelhança dos factos apresentados no ponto V.1. deste capítulo, relativamente às faturas emitidas pelo sujeito passivo, para o seu cliente B... SA., com a menção "IVA autoliquidação", também em relação a estas, e aos respetivos autos de medição, foi analisado o seu descritivo, no sentido de aferir o correto enquadramento dos serviços realizados ao abrigo da regra da inversão do sujeito passivo de imposto, prevista na alínea j), do nº1 do artigo 2º do CIVA, tendo resultado da análise, e com base no descritivo que consta dos respetivos autos medição que, parte dos serviços em questão são exatamente iguais aos serviços prestados e faturados pelo sujeito passivo, ou seja:

"Limpeza de Passeios, Bermas, Órgãos de Drenagem e Juntas de Dilatação ... "

"Limpeza de linhas de água sob obras de arte"

"Limpeza de materiais fluidos"

"Ceifa e corte de vegetação, incluindo limpezas de bermas, valetas, passeios, interseções, ilhéus, separadores, áreas de repouso e outras zonas de paragem"

"Corte seletivo de vegetação, incluindo limpezas"

"Abate de árvores...

"Remoção de material depositados em terrenos do Património Rodoviário"

"Manutenção de rede de vedação existente"

"Limpeza e desobstrução de aquedutos e passagens hidráulicas, incluindo bocas em aterro ou escavação, caixas de visita ou de queda e bacias de dissipação"

"Atividades de segurança"

"Brigada de intervenção"

"Equipamentos complementares"

As faturas, assim como os autos de medição, contêm o descritivo de "Conservação Corrente por Contrato".

(...)

V.2.2. Legislação aplicável

Quanto aos factos descritos na situação 1, revestindo os serviços prestados a mesma natureza que os prestados e faturados pelo sujeito passivo, aplica-se igualmente a fundamentação referida nos pontos V.1.2 e V.1.3, onde ficou demonstrado que o tipo de serviços aí mencionados não se enquadra na regra de inversão, prevista na alínea j) do nº 1 do artigo 2.º do CIVA, pelo que se dispensa a sua transcrição de forma exaustiva, remetendo-se a respetiva fundamentação para os referidos pontos.

Em resumo, tal como referido nesses pontos, de acordo com o descritivo que consta dos autos de medição, em complemento das respetivas faturas, conclui-se que existem serviços de construção civil e outros serviços que não são de construção civil, nem se encontram relacionados com remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, nem mesmo, são preparatórios para a realização de serviços de construção civil, encontrando-se uns e outros dissociados entre si, podendo coexistir, mas sem que os serviços de construção civil dependam dos serviços que não são de construção civil. Uns e outros encontram-se claramente evidenciados e segregados (quantidades e valores) nos autos de medição.

De acordo com o disposto no nº8 do artigo 19º do CIVA, nos casos em que a obrigação de liquidação e pagamento do imposto compete ao adquirente dos bens e serviços, apenas confere direito a dedução o imposto que for liquidado por força dessa obrigação. E, como verificado, cabia ao emitente das faturas proceder há liquidação do correspondente imposto, pois não é aplicável a regra de inversão prevista na alínea j) do nº1 do artigo 2º do CIVA, e não ao sujeito passivo.

Nestes termos, por força do nº 8 do artigo 19º do CIVA, o sujeito passivo não pode deduzir o imposto relativamente aos serviços adquiridos que não constituem serviços de construção civil.

No quadro seguinte, apresentam-se as faturas relativamente aos serviços adquiridos que não constituem serviços de construção civil, com base nos autos de medição relacionados no Anexo 7:

Número Documento	NIF Emitente	NIF Adquirente	Data de Emissão	Total período	Base Tributável	Total	IVA Deduzido	Auto	Valor Base	Desconto	Correção com desconto
FT 2025/9			31/01/2025		94 639,61	94 639,61	21 767,11	1	45 067,06	6%	42 363,04
FT 2025/10			31/01/2025		25 132,11	25 132,11	5 780,39	2	12 634,56	0%	12 634,56
Total Janeiro					119 771,72	119 771,72	27 547,50		57 701,62		54 997,60
FT 2025/21			28/02/2025		103 187,24	103 187,24	23 733,07	3	31 864,66	6%	29 952,78
Total Fevereiro					103 187,24	103 187,24	23 733,07		31 864,66		29 952,78
FT 2025/32			31/03/2025		98 914,52	98 914,52	22 750,34	4	32 373,02	6%	30 430,64
Total Março					98 914,52	98 914,52	22 750,34		32 373,02		30 430,64
FT 2025/39			30/04/2025		85 547,61	85 547,61	19 675,95	5	48 773,53	6%	45 847,12
Total Abril					85 547,61	85 547,61	19 675,95		48 773,53		45 847,12
FT 2025/51			30/05/2025		87 028,48	87 028,48	20 016,55	6	38 473,22	6%	36 164,83
Total Maio					87 028,48	87 028,48	20 016,55		38 473,22		36 164,83
Total 2025					494 449,57	494 449,57	113 723,40		209 186,05		197 392,97

(...)

V.2.3. Conclusão e Proposta de Correção

Decorre do exposto anteriormente, quanto à situação 1 que, relativamente aos serviços que não são considerados de construção civil, e por essa via não ser de aplicar a regra de

inversão, conforme previsto na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, o sujeito passivo não tinha a obrigação de liquidar o IVA, cabendo essa obrigação ao emitente das faturas. Assim, de acordo com o previsto na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º e do n.º 8 do artigo 19.º, ambos do CIVA, o IVA liquidado pelo sujeito passivo não confere direito à dedução, uma vez que não o foi por força de uma obrigação e na qualidade de sujeito passivo de imposto. Assim, dado que a dedução do imposto foi efetuada com base em IVA indevidamente liquidado, pois a liquidação competia ao emitente da fatura, o IVA deduzido pelo sujeito passivo, foi-o indevidamente, sendo devida uma correção, por infração aos n.º 8 do artigo 19.º do CIVA, no montante de 45.400,39 €, repartido pelos períodos e valores indicados no quadro seguinte:

Período	Correção	Taxa	IVA
Janeiro	54 997,60	23%	12 649,45
Fevereiro	29 952,78	23%	6 889,14
Março	30 430,64	23%	6 999,05
Abril	45 847,12	23%	10 544,84
Maio	36 164,83	23%	8 317,91
Total 2025	197 392,97		45 400,39

(...)

XI. Regularização da situação tributária

XI.1. Pedido de regularização tributária

O sujeito passivo apresentou em 2025/11/11, no prazo concedido para audição prévia o requerimento para a regularização parcial das correções indicadas no projeto de relatório, no montante de 10.340,40€ (2025/04), conforme o disposto no n.º 2 do artigo 58.º do RCPITA, pelo que nos termos do disposto no n.º 1, do art.º 58-A do RCPITA, foi elaborado e disponibilizado o correspondente Documento de regularização da situação tributária e Documento de Correções (Anexo 12).

Após disponibilização do Documento de regularização voluntária referido no ponto anterior, o sujeito passivo solicitou a realização da reunião prevista na alínea b), do n.º 2 do Art.º 58-A do RCPITA, a qual ocorreu em 2025/11/12, tendo sido reduzidos a escrito os termos da regularização (Anexo 13), conforme disposto no n.º 5, do artigo 58.º-A do RCPITA.

XI.2. Regularizações efetuadas pelo sujeito passivo

O sujeito passivo confirmou a declaração de regularização voluntária no prazo concedido no n.º 6 do artigo 58.º-A do RCPITA, através do Portal das Finanças, pelo que foram cumpridas as obrigações declarativas.

Tendo em consideração que o sujeito passivo efetuou a regularização voluntária referida anteriormente, serão as correções propostas alteradas por forma a refletir esta situação. Assim, são as correções em sede de IVA alteradas de 94.824,57€, para 84.484, 17€, conforme quadro seguinte:

Período	Falta Liquidação IVA	IVA Indevidamente deduzido	Total
Janeiro	6 195,39	12 649,45	18 844,84
Fevereiro	8 405,95	6 889,14	15 295,09
Março	8 057,89	6 999,05	15 056,94
Abril	8 295,52	10 544,84	18 840,36
Maio	8 129,03	8 317,91	16 446,94
Total 2025	39 083,78	45 400,39	84 484,17

- H) Na sequência da inspeção referida foram emitidas as seguintes liquidações de IVA de juros compensatórios:
- IVA referente ao período 2025/01, com o n.º 2025..., respectiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., no valor de € 18.844,84 cuja data limite para pagamento ocorreu em 26/01/2026, e liquidação de juros compensatórios n.º 2025...e 2025..., respectiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., no valor de € 495,09 cuja data limite para pagamento ocorreu em 26/01/2026;
 - IVA referente ao período 2025/02, com o n.º 2025..., respectiva demonstração de acerto de contas n.º 202..., no valor de € 11.930,47 cuja data limite para pagamento ocorreu em 26/01/2026, e liquidação de juros compensatórios n.º 2025..., respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., no valor de € 262,79, cuja data limite para pagamento ocorreu em 26/01/2026;
 - IVA referente ao período 2025/03, com o n.º 2025..., respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., no valor de € 18.421,56, cuja data limite para pagamento ocorreu em 26/01/2026, e liquidação de juros compensatórios n.º 2025..., respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., no valor de € 335,11, cuja data limite para pagamento ocorreu em 26/01/2026;
 - IVA referente ao período 2025/04, com o n.º 2025..., respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., no valor de € 18.840,36, cuja data limite para pagamento ocorreu em 26/01/2026, e liquidação de juros compensatórios n.º 2025..., respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., no valor de € 299,37, cuja data limite para pagamento ocorreu em 26/01/2026;
 - IVA referente ao período 2025/05, com o n.º 2025..., no valor de € 5.789,94, cuja data limite para pagamento ocorreu em 27/01/2026, e liquidação de juros compensatórios

e moratórios n.ºs 2025... e 2025..., no valor de €103,66, cuja data limite para pagamento ocorreu em 27/01/2026;

(documentos n.ºs 1 a 18 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

- l) Em 23-03-2026, o Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e os que constam do processo administrativo, cujo valor probatório não é questionado.

Não há factos relevantes para decisão da causa que não se tenham provado.

3. Matéria de direito

A Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou uma inspecção à Requerente, em que fez correcções em sede de IVA, por falta de liquidação de IVA [facturas emitidas à B..., SA., NIF ... (doravante «B... »), sem liquidação de IVA, com invocação do artigo 2.º, n.º 1, alínea j) do CIVA] e dedução indevida de IVA (relacionado com faturas emitidas pelo prestador C... LDA, NIPC... (doravante «C...»), sem liquidação de IVA, com IVA-autoliquidação).

Uma das correcções, que a Autoridade Tributária e Aduaneira designa no Relatório da Inspeção Tributária (RIT) como «situação 2» foi regularizada, pelo que não é objecto do presente processo.

As duas correcções que são objecto deste processo têm fundamento idêntico que é a não aplicação do regime de inversão do sujeito passivo, que resulta do artigo 2.º, n.º 1, alínea j), do CIVA, em que se estabelece que são sujeitos passivos do imposto «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 confirmem 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».

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu, em suma, que alguns dos serviços facturados pela Requerente àquelas empresas não estavam abrangido pelo regime de inversão do sujeito passivo e, por isso, a Requerente deveria ter liquidado IVA nas facturas emitidas à B... e não podia deduzir o IVA relativamente a parte dos serviços faturados à C..., que entendeu não serem de construção civil, por força do disposto no artigo 19.º, n.º 8, do CIVA, que estabelece que «nos casos em que a obrigação de liquidação e pagamento do imposto compete ao adquirente dos bens e serviços, apenas confere direito a dedução o imposto que for liquidado por força dessa obrigação».

Em ambos os casos, a questão controvertida essencial é saber se relativamente os serviços facturados pela Requerente que a AT considerou não serem de construção civil é de aplicar ou não, a regra da inversão si sujeito passivo.

Relativamente à B... a AT refere no RIT que

Dos autos de medição apresentados pelo sujeito passivo conclui-se que, grande parte dos serviços prestados pelo mesmo dizem respeito a diversos serviços de limpeza, como por exemplo, "limpeza de passeios, bermas, ...", "limpeza de valetas e valas revestidas", "limpeza por aspiração" e serviços de conservação, como por exemplo, "conservação de zona verdes, ceifa e corte de vegetação, incluindo limpezas de bermas, valetas, passeios, interseções, ilhéus, separadores, áreas de repouso e outras zonas de paragem", "corte seletivo de vegetação", "abate de árvores" entre outros similares.

Quer uns quer outros, são serviços que respeitam a "conservação corrente", relacionados com serviços de limpeza/conservação/manutenção das vias rodoviárias e, como tal, não constituem serviços de construção civil e/ou preparatórios, tal como definidos na lei, pelo que não se aplica a regra da inversão do sujeito passivo de imposto, a que se refere o artigo 2º nº 1 alínea j) do CIVA.

Também o serviço de corte de vegetação não constitui qualquer dos serviços elencados no atrás citado anexo I ao Ofício - Circulado nº 30101, por não consubstanciar construção, pelo que, em relação a este tipo de serviços, não se aplica a regra da inversão do sujeito passivo de imposto, a que se refere o artigo 2º, nº 1, alínea j) do CIVA.

Quanto às facturas emitidas à C..., a AT refere no RIT

À «semelhança dos factos apresentados no ponto V.1. deste capítulo, relativamente às faturas emitidas pelo sujeito passivo, para o seu cliente B... SA., com a menção "IVA autoliquidação", também em relação a estas, e aos respetivos autos de medição, foi analisado o seu descritivo,

no sentido de aferir o correto enquadramento dos serviços realizados ao abrigo da regra da inversão do sujeito passivo de imposto, prevista na alínea j), do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, tendo resultado da análise, e com base no descritivo que consta dos respetivos autos medição que, parte dos serviços em questão são exatamente iguais aos serviços prestados e faturados pelo sujeito passivo, ou seja:

"Limpeza de Passeios, Bermas, Órgãos de Drenagem e Juntas de Dilatação ... "

"Limpeza de linhas de água sob obras de arte"

"Limpeza de materiais fluidos"

"Ceifa e corte de vegetação, incluindo limpezas de bermas, valetas, passeios, interseções, ilhéus, separadores, áreas de repouso e outras zonas de paragem"

"Corte seletivo de vegetação, incluindo limpezas"

"Abate de árvores...

"Remoção de material depositados em terrenos do Património Rodoviário"

"Manutenção de rede de vedação existente"

"Limpeza e desobstrução de aquedutos e passagens hidráulicas, incluindo bocas em aterro ou escavação, caixas de visita ou de queda e bacias de dissipação"

"Atividades de segurança"

"Brigada de intervenção"

"Equipamentos complementares"

As faturas, assim como os autos de medição, contêm o descritivo de "Conservação Corrente por Contrato".

A Requerente imputa à liquidações impugnadas os seguintes vícios, em suma:

- violação do princípio do inquisitório;
- o vício de falta de fundamentação do ato tributário, porquanto, no RIT, a AT não alega e não prova factos que sustentam as correções efetuadas;
- erro na interpretação do artigo 2.º, n.º 1, alínea j) do CIVA por a AT ter restringiu o enquadramento dos serviços objeto de correção apenas na primeira parte do artigo 2º, não considerando abrangidos por aquela norma outros tipos de serviços aí indicados serviços, designadamente serviços de manutenção, conservação ou limpeza quando respeitantes a bens imóveis.

No presente processo a AT defende a legalidade das correções efectuadas.

3.1. Ordem de conhecimento de vícios

O artigo 124.º do CPPT estabelece regras sobre a ordem de conhecimento de vícios em processo de impugnação judicial, que são subsidiariamente aplicáveis ao processo arbitral, por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.

No caso de vícios geradores de anulabilidade, a alínea a) do n.º 2 daquele artigo 124.º estabelece que se deve conhecer prioritariamente dos vícios cuja procedência determine, segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos.

Os vícios de falta de fundamentação e de violação do princípio do inquisitório são da natureza formal e procedimental e a anulação com base neles, não obsta necessariamente à renovação do acto anulado, com supressão do vício.

Por isso, justifica-se que se comece pelo conhecimento do vício de violação de lei (erro de enquadramento dos serviços no regime de inversão do sujeito passivo) e, se ele for julgado improcedente se apreciem os outros vícios.

3.2. Questão da aplicação do regime de inversão do sujeito passivo

Em regra, o imposto é devido e deve ser liquidado pelos sujeitos passivos que efectuem transmissões de bens ou prestação de serviços tributáveis, isto é, pelos fornecedores ou prestadores de serviços, de harmonia com o artigo 2º, nº 1, alínea a), do Código do IVA, em sintonia com o artigo 193º da Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE, de 28 de Novembro de 2006).

O regime de inversão do sujeito passivo constitui uma excepção a este regime, permitido pelo artigo 199.º da Directiva IVA, que estabelece, no que aqui interessa, que «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».*

O Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro, ao abrigo desta norma da Directiva IVA, introduziu no n.º 1 do artigo 2.º do CIVA uma alínea j), em que se estabelece o seguinte:

1 – São sujeitos passivos 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 confirmem 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.***

Nem a Directiva n.º 2006/112/CE nem o CIVA definem o que deve entender-se por «prestação de serviços de construção» ou «serviços de construção civil», esclarecendo, no entanto, que são abrangidas pelo regime de inversão do sujeito passivo a «limpeza, manutenção (...) respeitantes a bens imóveis» (Directiva n.º 2006/112/CE) e a «manutenção, conservação (...) de bens imóveis» (CIVA).

Sobre o conceito de bem imóvel o artigo 13.º-B do Regulamento de Execução n.º 282/2011, do Conselho, de 15 de Março esclarece, no que aqui interessa, que se consideram «bens imóveis» «qualquer parcela delimitada do solo, situada à sua superfície ou sob a sua superfície, que possa ser objeto de um direito real», o que abrange as estradas, que são bens sobre que incide direito de propriedade pública, nos termos do artigo 84.º, alínea j), da Constituição da República Portuguesa.

De resto, nem sequer é questionado que as estradas sejam obras de construção civil, nem que todos os serviços prestados pela Requerente sobre os quais é questionada a aplicação do regime de inversão do sujeito passivo têm por objecto bens imóveis.

Assim, a dúvida sobre a aplicação do regime da inversão do sujeito passivo aos serviços prestados pela Requerente que estão em causa, que se integram nos conceitos comuns de conservação e manutenção de vias rodoviárias, reconduz-se a saber se o regime de inversão do sujeito passivo só se aplica a serviços enquadráveis nestes conceitos de conservação e manutenção quando estão integrados ou são preparatórios de um processo construtivo, que é a tese defendida no Ofício Circulado n.º 30101/2007, de 24 de Maio, da DSIVA e na Informação Vinculativa citados no RIT:

- *consideram-se serviços de construção civil todos os que tenham por objecto a realização de uma obra, englobando todo o conjunto de actos que sejam necessários à sua concretização.*
- *apenas os serviços de limpeza de um terreno com vista à sua construção podem ser considerados serviços de construção civil para efeitos de aplicação da regra de inversão do sujeito passivo de imposto.*

Daquela norma do CIVA, que consubstancia os termos em que o regime previsto no artigo 199.º da Directiva n.º 2006/112/CE foi adoptado pelo legislador nacional, resulta literalmente o alargamento da aplicação do regime de inversão do sujeito passivo aos serviços de manutenção e conservação quando respeitantes a bens imóveis, independentemente de estarem ou não conexcionados com um processo construtivo de um imóvel, uma vez que se consideram incluídos no conceito de «serviços de construção civil» os serviços de manutenção e conservação de bens imóveis e foram prestados no âmbito de contratos de empreitada plurianuais identificados nos autos.

Considerando o princípio da neutralidade, não se vê fundamento para a restrição do âmbito de aplicação desta regra pretendida pela Autoridade Tributária e Aduaneira, pois, como judiciosamente se refere na decisão arbitral de 11-01-2026, proferida no processo n.º 584/2025-T,

A especificidade das redes viárias implica necessariamente que a concretização das ações de manutenção e conservação, que incidam sobre si, têm de encará-las no seu todo, de uma forma global. Com efeito, a necessidade de garantir em permanência a segurança da funcionalidade das vias rodoviárias não é possível encarar estas ações separadamente ou em paralelo com as anteriores. Antes pelo contrário, elas constituem uma unidade necessariamente pré-ordenada e concertada à concretização da conservação e manutenção das redes rodoviárias.

A realização de trabalhos de limpeza é essencial e instrumental dos serviços de manutenção, conservação e regularização de bermas, valetas, passeios, interseções, ilhéus, nós e separadores.

Não faz sentido, achar, por exemplo, que a construção ou reconstrução de coletores e órgãos de drenagem tem um regime de IVA, mas a tarefa de assegurar a respetiva desobstrução já terá de ter outro quando notoriamente estamos a falar de atividades que concorrem ambas para garantir a manutenção e conservação segura das vias rodoviárias. Mais, em muitas situações, a própria tarefa de desobstrução pode implicar a execução de obras de construção, pelo que se trata de tarefas intrinsecamente ligadas e complementares.

Como argumenta a Requerente, o alteamento de bermas ou o melhoramento da sua estrutura implica obras de construção civil, sendo de realçar que, no entanto, a realização

de trabalhos de limpeza é essencial e instrumental dos serviços de manutenção, conservação e regularização de bermas, valetas, passeios, interseções, ilhéus, nós e separadores.

Também, por exemplo, o fornecimento e substituição de tampas e grelhas, em ferro ou betão, dos vários órgãos de drenagem e do canal técnico rodoviário, carece da prévia realização de serviços de limpeza de valetas, valas, desobstrução de coletores, aquedutos, e outros elementos de drenagem.

Assim sendo, os trabalhos de limpeza acima identificados não podem deixar de ser considerados dependentes, necessários e instrumentais dos trabalhos de conservação de obras de arte e túneis, bem como das estruturas de drenagem, das bermas e passeios, que são elementos estruturais do solo e que implicam frequentemente a respetiva alteração ou modificação.

Para além disso, o Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro, que introduziu no CIVA o regime de inversão do sujeito passivo, ao referir a intenção de aplicação do regime a **«algumas prestações de serviços relativas a bens imóveis, nomeadamente nos trabalhos de construção civil realizados por empreiteiros e subempreiteiros»**, evidencia que se pretendeu aplicar o regime às prestações de serviços relativas a imóveis que foram elencadas, designadamente os de manutenção e conservação de bens imóveis, independentemente da sua relação com trabalhos de construção civil.

De resto, visando-se com a introdução no CIVA deste regime acautelar *«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»* (Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 21/2007) e identificando-se com sendo situações desse tipos as de prestação de serviços manutenção e conservação de bens imóveis, não se vislumbra fundamento para afastar do regime estas situações, em que também é reconhecido risco para o erário público.

Para além disso, como se diz na citada decisão arbitral

– «a interpretação da Requerida, além de não ter o respaldo literal na Diretiva e no artigo 2.º, n.º1, alínea j, do CIVA conduz-nos, no caso, a situações não sustentáveis do ponto de vista jurídico, sobretudo atenta a natureza e características específicas das redes rodoviárias»;

- «constitui facto notório e do conhecimento e regras da experiência que, após a construção das vias de circulação rodoviária, torna-se necessário gizar planos de execução periódica de serviços autónomos de reparação, limpeza, manutenção e conservação, a fim de assegurar a normal e segura circulação rodoviária. Sob pena de, não o fazendo, ficarem tais vias intransitáveis, com consequências nefastas para a segurança do tráfego rodoviário. Como vimos, e voltamos a reafirmar, não faz sentido a Requerida aceitar que a reconstrução de valetas cai no conceito do artigo 2.º do CIVA, mas já não, por exemplo, a sua limpeza. Ou aceitar a construção de aquedutos, mas rejeitar a tarefa de desobstrução dos mesmos. Segundo as regras da experiência, todas estas tarefas, ainda que prestadas de forma autónoma, são igualmente fundamentais para garantir a segurança da circulação rodoviária».

Pelo exposto, conclui-se que as correcções efectuadas enfermam de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, consubstanciado por errada interpretação da alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA.

Este vício justifica a anulação das liquidações de IVA e juros compensatórios que têm como pressuposto aquelas correcções, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da Lei Geral Tributária.

3.3. Questões de conhecimento prejudicado

Tendo-se concluído que as liquidações impugnadas enfermam de vício de violação de lei, que assegura eficaz tutela dos direitos da Requerente, fica prejudicado, por ser inútil (artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC), o conhecimento das restantes questões, pelo que não se toma delas conhecimento.

4. Decisão

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- A)** Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- B)** Anular as seguintes liquidações de IVA e juros compensatórios bem com as consequentes demonstrações de acerto de contas:
 - a) IVA referente ao período 2025/01, com o n.º 2025..., respectiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., no valor de € 18.844,84 cuja data limite para pagamento ocorreu em 26/01/2026, e liquidação de juros compensatórios n.º 2025... e 2025..., respectiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., no valor de € 495,09 cuja data limite para pagamento ocorreu em 26/01/2026;
 - b) IVA referente ao período 2025/02, com o n.º 2025..., respectiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., no valor de € 11.930,47 cuja data limite para pagamento ocorreu em 26/01/2026, e liquidação de juros compensatórios n.º 2025..., respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., no valor de € 262,79, cuja data limite para pagamento ocorreu em 26/01/2026;
 - c) IVA referente ao período 2025/03, com o n.º 2025..., respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., no valor de € 18.421,56, cuja data limite para pagamento ocorreu em 26/01/2026, e liquidação de juros compensatórios n.º 2025..., respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., no valor de € 335,11, cuja data limite para pagamento ocorreu em 26/01/2026;
 - d) IVA referente ao período 2025/04, com o n.º 2025..., respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., no valor de € 18.840,36, cuja data limite para pagamento ocorreu em 26/01/2026, e liquidação de juros compensatórios n.º 2025..., respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., no valor de € 299,37, cuja data limite para pagamento ocorreu em 26/01/2026;
 - e) IVA referente ao período 2025/05, com o n.º 2025..., no valor de € 5.789,94, cuja data limite para pagamento ocorreu em 27/01/2026, e liquidação de juros compensatórios e moratórios n.ºs 2025... e 2025..., no valor de € 103,66, cuja data limite para pagamento ocorreu em 27/01/2026.

5. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de **€ 75.323,19**, indicado pela Requerente sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

6. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 2.448,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 28-07-2026

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)
(relator)

(Luís Miranda da Rocha)

(Magda Feliciano)