

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 584/2025-T

Tema: IVA - inversão do sujeito passivo - serviços de construção civil.

SUMÁRIO:

Quer a Diretiva, quer o artigo 2.º, n.º1, alínea j), do CIVA não restringem a qualidade de SP aos adquirentes de serviços de construção civil em sentido estrito, limitados à de construção de uma obra. Pelo contrário, para além dos serviços de construção civil, em sentido estrito, refere-se expressamente a serviços de reparação, limpeza, manutenção e conservação respeitantes a bens imóveis.

São por isso ilegais as liquidações adicionais de IVA efectuadas pela Requerida com o fundamento de que os serviços de reparação, limpeza, manutenção e conservação têm de estar dependentes ou não dissociados dos serviços de construção civil, porquanto tal interpretação estrita não tem sustentação na letra nem da Diretiva nem do artigo 2.º do CIVA.

DECISÃO ARBITRAL

Fernanda Maçãs, (Presidente e relator) e os vogais Professor Doutor Luís Menezes Leitão e Dr. Arlindo José Francisco, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

I – RELATÓRIO

1-A..., LDA., pessoa coletiva n.º ..., com sede na..., ..., ...-... ..., tendo sido notificada da liquidação de IVA referente ao período 2024/04T, com o n.º 2025..., no valor de 18.900,33 €, e respetivas liquidações de juros compensatórios com o n.º 2025... e de juros moratórios com o

1.

n.º 2025..., no valor total de 570,75 €, emitidas pela Exma. Sra. Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, (ATA), vem, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 10º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), apresentar o competente pedido de pronuncia arbitral por entender que as mesmas sofrem de vícios que conduzem à sua ilegalidade e, por isso anuláveis, nos termos do artigo 163.º do Código do Procedimento Administrativo e do artigo 99.º do Código do Procedimento e de Processo Tributário, (CPPT) com os fundamentos constantes da referida petição que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

2-O pedido de constituição de Tribunal Arbitral foi aceite e notificado à AT em 18/06/2025, não tendo a Requerente procedido à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 1 e no artigo 11.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os árbitros signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 05/08/2025, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas b) e c), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Assim, em conformidade com o preceituado no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral singular foi constituído em 26/08/2025.

3- A Fundamentar o pedido alega a Requerente, entre o mais:

- a) A AT propõe correções meramente aritméticas em sede de IVA no valor de € 62.427,57, cuja fundamentação de facto e de direito resulta do ponto V. do PRIT, que, por sua vez, se encontra subdividida em dois momentos: Falta de liquidação de IVA (ponto V.1.) e IVA deduzido indevidamente (V.2.);
- b) No essencial, a AT entende que existe uma incorreta aplicação do mecanismo *reverse charge* previsto na alínea j), do n.º 1 do artigo 2º do CIVA, reclamando do SP o pagamento do IVA relativamente aos serviços que prestou (ponto V.1. do RIT), e impedindo a dedução do IVA relativamente aos que adquiriu (ponto V.2. do RIT), porquanto se verificam todos os pressupostos previstos na alínea j), do n.º 1 do artigo

- 2.º do CIVA, com exceção do enquadramento dos serviços prestados como sendo de construção civil;
- c) Resulta expressamente do RIT e reconhece a AT que o procedimento de inspeção tributário realizou-se tendo por base exclusivamente a análise das faturas e dos autos de medição;
 - d) Assim, no caso específico do cliente (...) [B...], após verificação das facturas e respectivos autos, mais concretamente do campo “designação”, onde constam os serviços facturados, quantidade e respectivo valor, foi possível constatar, para efeitos da aplicação do regime previsto na alínea j), do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, serviços de construção civil (reconstrução de valetas, construção de drenos, execução de muros) e outros serviços que não são de construção civil (limpeza de passeios, conservação de zonas verdes, ceifa e corte de vegetação);
 - e) Alega a Requerente que a Requerida se limita à transcrição de parte da enunciação dos serviços, feita fora do respetivo contexto e sem referência ao capítulo em que se integram, omitindo a fundamentação em que tais serviços se integram num conjunto mais amplo de serviços realizados, correlacionados entre si, e operacionalmente dependentes uns dos outros, concluindo-se de forma genérica e tabelarmente que “quer uns quer outros são serviços que respeitam a “conservação corrente”, donde se conclui que estão relacionados com serviços de limpeza das vias e como tal não estamos perante serviços de construção civil e/ou preparatórios, pelo que não se aplica a regra da inversão do sujeito passivo de imposto, a que se refere o artigo 2.º n.º 1 alínea j) do CIVA”;
 - f) Por um lado, a AT omite um dever de inquisitório e fundamentação, presumindo factos a partir de descrições genéricas, descontextualizadas e extraídas apenas parcialmente de autos de medição e faturas, sem curar de conhecer em concreto como se realizaram os referidos trabalhos;
 - g) Por outro lado, parte do pressuposto subjetivo de que esses trabalhos, genericamente descritos, não se enquadram na definição de serviços de construção civil para excluir a aplicação da alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, quando não são apenas os serviços de construção civil aqueles a que se aplica a regra da inversão do SP;

- h) Dispõe-se na alínea j), do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA 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;
- i) Esta norma resulta da transposição da faculdade concedida aos EM e contida na Diretiva 2006/112/CE do Conselho, Diretiva IVA, concretamente na alínea a), do n.º 1 do artigo 199.º, onde se prevê que: 1. 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. Ou seja, a Diretiva prevê que o regime de inversão do SP se pode aplicar não só a serviços de construção, mas ainda a serviços de reparação, limpeza, manutenção, alteração e demolição respeitantes a bens imóveis;
- j) A Requerida ignora, por um lado, que a norma não restringe o regime da inversão do sujeito passivo apenas aos serviços de construção civil, aplicando-o aos serviços de construção “tout court”. Por outro lado, omite qualquer enquadramento dos serviços prestados pelo ou ao SP no contexto do alargamento da aplicação do regime aos serviços de manutenção, conservação ou limpeza quando respeitantes a bens imóveis. Quer dizer, onde a Diretiva exige, apenas, uma relação entre os serviços e os bens imóveis, porque a eles respeitantes, a AT lê que os trabalhos de limpeza [visem] preparar o terreno para construção;
- k) Entre o SP e a sociedade B..., S.A., foram celebrados contratos de 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;
- l) Os referidos contratos são celebrados por períodos trienais e por distrito, sendo que os contratos para os serviços objeto de correção foram celebrados para o triénio 2021-2024, e para os distritos de Coimbra, Viseu e Aveiro;
- m) Cada um dos serviços a prestar no âmbito do referido contrato de empreitada é designado por um código. O código 12.02 corresponde à «Regularização e limpeza de bermas, valetas, passeios intersecções, ilhéus, nós, separadores, áreas de repouso e outras zonas de paragem» e inclui, entre o mais, a execução dos seguintes serviços ou tarefas: – «Alteamento de bermas não pavimentadas» (12.02.01.02.01); – «Limpeza por aspiração» (12.02.04.01); – «Limpeza de intersecções, ilhéus, nós e de separadores de largura superior a 3 metros» (12.02.05.01); – «Limpeza de separadores com largura inferior a 3 metros» (12.02.06.01); – «Limpeza, manutenção e conservação de áreas de repouso e outras zonas de paragem» (12.02.07.01); – «Regularização e limpeza de bermas e valetas laterais à estrada, passeios incluindo limpezas de órgãos de drenagem em serventias» (12.02.08.01);
- n) O código 12.03 corresponde à «Limpeza, conservação, reconstrução e construção de órgãos de drenagem» e inclui, entre o mais, a execução dos seguintes serviços ou tarefas: – «Limpeza de valetas e valas revestidas» que se subdivide no serviço «Existentes na plataforma da estrada, incluindo bermas e caixas de ligação, derivação, receção e dissipação» (12.03.01.01.01 e 12.03.01.01.04); – «Limpeza de valetas e valas revestidas» que se subdivide no serviço «De banquetta, de crista, e de pé de talude, incluindo caleiras de descida de talude e caixas de ligação, derivação, receção e dissipação» (12.03.01.02.01); – «Limpeza e desobstrução de coletores associados à drenagem de águas pluviais e drenagem interna, incluindo todos os órgãos de receção, derivação e dissipação» (12.03.02.01.01); 25 – «Limpeza de órgãos de drenagem em serventias cuja extensão seja superior a 3,0m» (12.03.02.02.04); – «Limpeza e desobstrução de aquedutos e passagens hidráulicas, incluindo bocas em aterro ou escavação, caixas de visita ou de queda e bacias de dissipação» (12.03.02.03.01); –

- «Limpeza e regularização de valas» (12.03.02.04.01); – «Fornecimento e substituição de tampas e grelhas, em ferro ou betão, dos vários órgãos de drenagem e do canal técnico rodoviário, incluindo o fornecimento de todos os materiais necessários» (12.03.02.05.01, 12.03.02.05.02 e 12.03.02.05.04);
- o) O código 12.04 corresponde à «Manutenção e estabilidade de taludes» e inclui, entre o mais, a execução de serviços ou tarefas de «Remoção de materiais provenientes de escorregamentos, incluindo os depositados na base das redes de proteção contra a queda de pedras, e proteção provisória da plataforma e taludes» (12.04.01.02.01, 12.04.01.02.02 e 12.04.01.02.04);
- p) O código 12.06 corresponde à «Conservação de obras de arte e túneis» e inclui, entre o mais, a execução dos seguintes serviços ou tarefas: – «Identificação do n.º de inventário das obras de arte» (12.06.02.01.01); – «Limpeza de passeios, bermas, órgãos de drenagem e juntas de dilatação em OA com comprimento total até 10m» (12.06.03.01.01); – «Limpeza de passeios, bermas, órgãos de drenagem e juntas de dilatação em OA com comprimento total superior a 10m até 50m» (12.06.03.02.01); – «Limpeza de passeios, bermas, órgãos de drenagem e juntas de dilatação em OA com comprimento total superior a 50m até 200m» (12.06.03.03.01); 27 – «Limpeza de passeios, bermas, órgãos de drenagem e juntas de dilatação em OA com comprimento total superior a 200m» (12.06.03.04.01); – «Limpeza das linhas de água sob as obras de arte» (12.06.04.01.01); – «Limpeza de superfícies horizontais e verticais que constituem a superestrutura e meso-estrutura da obra de arte» (12.06.05.01.01);
- q) O código 12.08 corresponde à «Atividades ambientais» e inclui, entre o mais, a execução dos seguintes serviços ou tarefas: – «Ceifa e corte de vegetação, incluindo limpezas de bermas, valetas, passeios, interseções, ilhéus, separadores, áreas de repouso e outras zonas de paragem» (12.08.01.01.03.01); – «Ceifa manual, incluindo limpezas» (12.08.01.01.04.01); – «Corte seletivo de vegetação, incluindo limpezas» (12.08.01.03.01 e 12.08.01.03.02); – «Deservagem química» (12.08.01.04.01.01); – «Deservagem térmica» (12.08.01.04.02.01); 28 – «Podas de árvores, a alturas de trabalho inferiores ou iguais a 15 metros» (12.08.01.06.02); – «Podas de árvores, a alturas de trabalho superiores a 15 metros» (12.08.01.07.02); – «Abate de árvores, com

- DAP (diâmetro à altura do peito) entre 0,15 e 0,50m» (12.08.01.09.01 e 12.08.01.09.02); – «Abate de árvores, com DAP (diâmetro à altura do peito) entre 0,50 e 0,80m» (12.08.01.10.01 e 12.08.01.10.02);
- r) Entre o SP e a sociedade C..., Unipessoal Lda., foram celebrados contratos de conservação corrente similares;
 - s) Defende a Requerente que de uma leitura conjugada do artigo 199º, n.º 1, alínea a) da Diretiva IVA, transposta para o artigo 2º, n.º 1, alínea c) do CIVA, resulta que os serviços prestados pela Requerente se enquadram naqueles a que é aplicável a regra de inversão do sujeito passivo;
 - t) Sendo errada e sem sustento legal a interpretação que a AT faz desta norma, de acordo com a qual 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 SP. Motivo pelo qual aos serviços objeto de correção pela AT, enquanto serviços de limpeza ou manutenção respeitantes a bens imóveis é aplicável o disposto no artigo 2º, n.º 1, alínea j) do CIVA;
 - u) Mas ainda que assim não se entendesse, tal como a AT aceita expressamente, os serviços prestados respeitam a bens imóveis. Porquanto são realizados sobre tais bens, respeitarem a esses bens e visarem a sua conservação, manutenção e limpeza, sendo o bem imóvel um elemento constitutivo dos serviços e um elemento central e essencial da prestação dos serviços;
 - v) Em suma, advoga a Requerente que está em causa uma única prestação, ou pelo menos, prestações acessórias, que devem obedecer a um tratamento fiscal igual, neste caso à aplicação do regime de inversão do sujeito passivo;
 - w) Invoca a Requerente também que o procedimento tributário não respeitou o princípio do inquisitório, não fundamentou as correções levadas a efeito nem da legalidade tributária com vista à busca da verdade material, tendo-se limitado a analisar documentos sem se inteirar sobre a sua verdadeira atividade, termos em que considera as liquidações feridas de ilegalidade o que conduz à sua anulação com as respetivas consequências legais;
 - x) Finalmente, a título subsidiário pede a Requerente que este Tribunal suscite o reenvio.

4- Por sua vez a AT, na sua resposta de 02/10/2025, refere, em síntese:

- a) Em defesa por exceção alega a incompetência material do tribunal na medida em que a Requerente define o valor do processo em €60.395,75, o qual resulta do somatório das correções descritas no ponto V.1. do RIT (29.524,45 €) e das correções descritas nos pontos V.2.1. e V.2.2. do Relatório de Inspeção Tributária (RIT) (30.871,30 €), pedindo a anulação total dos atos tributários de liquidação;
- b) Todavia, resulta da causa de pedir subjacente no ppa que apenas é contestada uma das duas correções promovidas na ação inspetiva no que se refere às correções descritas nos pontos V.2.1. e V.2.2. do Relatório de Inspeção Tributária;
- c) Com efeito, no que respeita às situações descritas no ponto V.2 e respetivos subpontos o valor total de IVA deduzido indevidamente foi € 32.903,12 (30 871,30 + 2 031,82), mas a Requerente, não contesta, todavia, a correção de IVA indevidamente deduzido no montante de € 2 031,82 (operação que se qualifica por mera entrega de bens com instalação);
- d) Na medida em que os poderes de cognição do Tribunal estão limitados pelo pedido e causa de pedir, verifica-se a incompetência material do Tribunal na parte referente à correção não contestada, o que consubstancia uma exceção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo nesta parte, conducente à absolvição da instância quanto à pretensão em causa nessa medida, de acordo com o previsto nos artigos 576.º, n.º 2, 577.º, alínea a) do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT;
- e) Quanto ao mérito, a Requerida alega que não há vício de falta de fundamentação remetendo para o RIT nem tão pouco violação do princípio do inquisitório;
- f) É sobre a Requerente que recai o ónus de demonstrar os factos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito invocado, apresentando prova apta a afastar a posição perfilhada pelos SIT, ou seja, é à Requerente que cabe envidar esforços no sentido de trazer prova adicional aos autos, a fim de conseguir dissuadir os SIT, porém, não o tendo feito, ficou por demonstrar a violação dos princípios do inquisitório e da verdade material na atuação dos SIT;

- g) A Requerente invoca que a AT não se devia ter limitado à análise das faturas e autos de medição a estas anexos, mas a Requerente junta apenas e tão só os contratos de prestação de serviços, os quais foram igualmente analisados pelos serviços de inspeção tributária;
- h) Da análise dos respetivos autos de medição que se encontram em anexo, concluíram os serviços de inspeção tributária que existem serviços que são de construção civil e outros serviços que não são de construção civil, e que umas e outras operações têm diferentes enquadramentos em sede de IVA. Como resulta igualmente e devidamente evidenciado no RIT, uns e outros serviços encontram-se claramente identificados e segregados (quantidades e valores) nos autos de medição e estão dissociados, podendo coexistir, sem que os serviços de construção civil dependam dos serviços que não são de construção civil;
- i) Como se refere igualmente no RIT, da análise das faturas emitidas para a sociedade B... e dos respetivos autos de medição não ficou demonstrado que os serviços de limpeza, de ceifa e corte de vegetação e de abate de árvores sejam preparatórios ou acessórios de eventuais serviços de construção civil ou necessários à sua realização, pois só assim esses serviços se encontram abrangidos pela regra de inversão do sujeito passivo. No entanto, essa relação de causalidade não ficou demonstrada através da análise das faturas e respetivos autos de medição emitidos pela Requerente para o seu cliente B..., não tendo essa prova sido feita também em sede de direito de audição;
- j) O mesmo se verificou em relação aos serviços prestados relativamente a ceifa e corte de vegetação, abate de árvores e a todos os mencionados nos quadros resumo que constam do ponto V.1.4 do RIT;
- k) Em suma para a AT a segunda parte do artigo 2.º, n.º 1, alínea j) do CIVA pressupõe que sempre estejam em causa serviços de construção civil, enquanto para a Requerente tal não é necessário;
- l) O regime de inversão do sujeito passivo é excecional e as suas normas devem ser interpretadas de forma estrita sob pena de violação do princípio da tipicidade das normas fiscais;
- m) Quanto ao pedido de reenvio a Requerida pede a improcedência do mesmo por haver jurisprudência clara do TJUE.

5- Apresentada a Resposta o Tribunal proferiu Despacho para a Requerente exercer o contraditório em relação à matéria de exceção e indicar os pontos da matéria de facto insuscetíveis de prova documental e sobre os quais pretendesse realizar prova testemunhal, ao que a Requerente respondeu conforme requerimentos de 15 e 17 de outubro de 2025.

6- O Tribunal, por despacho de 24 de outubro de 2025, cujo teor se dá por reproduzido, para todos e devidos efeitos legais, indeferiu o pedido de realização de prova testemunhal, dispensou a realização da reunião prevista no art. 18.º do RJAT, concedeu 15 dias às partes, com carácter sucessivo, para a produção de alegações escritas, devendo a Requerente, no mesmo prazo, efetuar o pagamento da taxa de justiça subsequente e, por último, fixou a data de 26/02/2026 para a prolação da decisão.

7- Foram produzidas alegações escritas pelas partes que no essencial procuram reforçar os pontos de vista de cada uma sobre as questões em litígio.

II- SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, em conformidade com o preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, 6.º, n.º 1 e 11.º, n.º 1, do RJAT (com a redação introduzida pelo artigo 228.º da lei nº 66-B/2012, de 31 de dezembro).

O presente pedido de pronúncia foi apresentado em 18 de junho de 2025 e aceite na mesma data, vindo o Tribunal Coletivo a ser constituído em 26 de agosto de 2025 que na mesma data proferiu Despacho de notificação da Requerida nos termos e efeitos do artigo 17º do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se devidamente representadas de harmonia com os artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT, e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

Como vimos, a Requerida suscita a exceção de incompetência material do tribunal, argumentando, resumidamente que a competência do tribunal está limitada pelo pedido e causa de pedir e, no caso dos autos, a Requerente pede a anulação total dos atos tributários, mas, no que respeita às situações descritas no ponto V.2 e respetivos subpontos o valor total de IVA

deduzido indevidamente foi € 32.903,12 (30 871,30 + 2 031,82), a Requerente, não contesta, todavia, a correção de IVA indevidamente deduzido no montante de € 2 031,82 (operação que se qualifica por mera entrega de bens com instalação).

Em exercício de contraditório vem a Requerente argumentar que alega vícios formais que inquinam todas as correções meramente aritméticas realizadas pela AT no âmbito do procedimento inspetivo. Designadamente a insuficiência do procedimento tributário, que não permitiu à AT apreender a realidade objeto de análise; o incumprimento do princípio do inquisitório, que deve nortear a atividade da AT, assim como o vício de falta de fundamentação do ato tributário porquanto, no RIT, a AT não alega e não prova factos que sustentem as correções efetuadas, e cujo ónus de prova lhe incumbia, nos termos do artigo 74º da LG, em clara violação do disposto nos artigos 268º, n.º 3 da CRP e artigo 77º da LGT, sendo ambos fundamento de nulidade ou, pelo menos, de anulabilidade da totalidade da liquidação impugnada.

Analizada a questão somos levados a concluir que não assiste razão à Requerida. Com efeito, as causas de invalidade suscitadas e pela Requerente (falta de fundamentação, violação do princípio do inquisitório e do ónus da prova) são suficientemente amplas para funcionarem como causas de pedir com consequências anulatórias da totalidade da liquidação impugnada.

Termos em que improcede a exceção suscitada pela Requerida.

O processo não padece de nulidades

Cumpra decidir.

III- FUNDAMENTAÇÃO

III-2 –Matéria de Facto

§1.º Factos provados

Consideram-se como provados os factos a seguir indicados:

- a) A Requerente é uma sociedade comercial por quotas com o NIPC..., cuja atividade consiste na prestação de serviços de manutenção, limpeza e conservação das vias rodoviárias CAE 81292 e sediada na área fiscal do Serviço de Finanças de Santa Comba Dão, distrito de Viseu;

- b) A Requerente exerce a atividade principal de «Outras atividades de limpeza, n.e.», com o CAE 81292, a qual consiste na prestação de serviços de manutenção, limpeza e conservação das vias rodoviárias e a sede fiscal localiza-se em ..., ..., concelho de Santa Comba Dão (cf. subcapítulo III.1.do relatório de inspeção tributária, RIT);
- c) A Requerente foi objeto de ação inspetiva interna, de âmbito parcial, em sede de IVA, pelos Serviços de Inspeção da Direção de Finanças de Viseu, que incidiu sobre o exercício de 2024, credenciada pela Ordem de Serviço n.º OI2024..., na sequência de um pedido de reembolso de IVA;
- d) O pedido de reembolso de IVA efetuado pela Requerente, relativamente ao período de 202404, no montante de € 50.000,00 foi apenas considerado pelo montante de € 43 776,79, em virtude da existência de uma diferença entre o valor declarado e calculado no valor de € 6 223,21;
- e) Com vista a análise do pedido de reembolso, foram solicitados pelos serviços de inspeção tributária elementos da contabilidade tais como, balancetes analíticos e extratos e ainda cópias de diversos documentos suporte, selecionados por amostragem;
- f) Dando-se por reproduzida a fundamentação subjacente no RIT, no que respeita à **correção por falta de liquidação de IVA** foram identificadas todas as faturas que serviram de base ao preenchimento do campo 8 das declarações periódicas, correspondendo o valor de €896.056,12 apurado ao saldo da conta 72113 – *prestações e serviços – serviço A- Continente-Inversão s.p.* (cf. quadro síntese no RIT, a páginas 126 e 127 do PA);
- g) Da sua análise pode constatar-se que as operações refletidas no campo 8 das declarações periódicas têm como documento de suporte faturas emitidas pela Requerente onde ocorreu a aplicação do regime previsto na alínea j) do nº 1 do artigo 2.º do CIVA, constando das mesmas a menção “*IVA autoliquidação*” e, quando nestas era feita referência ao auto de medição, o mesmo foi junto pela Requerente (cf. anexo 2do

RIT); Verificando-se que a maior parte das faturas emitidas estão relacionadas com cliente B... SA, NIPC..., atentos os elementos destas constantes «*mais concretamente do campo “designação”, onde constam os serviços faturados, quantidade e respetivo valor, foi possível constatar a existência dos seguintes tipos de serviços prestados*» (cf. RIT, a páginas 127 do PA);

- h) Atento os descritivos das faturas e respetivos autos de medição, como se refere no RIT, «*para efeitos da aplicação do regime previsto na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do*

- “Reconstrução de valetas de plataforma revestidas com betão, de **secção triangular ou trapezoidal**, com abertura maior que 1,20m”
- “Construção de drenos longitudinais de rebaixamento do nível freático com altura igual ou inferior a 1,20m”
- “Execução de muros de suporte, espera, revestimento ou vedação, paredes, guarda **corpos ou muros de ala de aquedutos, pontes e pontões**, incluindo abertura e execução de fundações (entivação, escoramento, aterro e carga e transporte a destino final adequado)”
- “Limpeza de passeios, bermas, órgãos de drenagem e juntas de dilatação em OA com comprimento total até 10 metros”
- “Conservação de zonas verdes”
- “Ceifa e corte de vegetação, incluindo limpezas”
- “Manutenção de taludes-**Remoção de materiais provenientes de escorregamentos, incluindo os depositados na base das redes de proteção contra a queda de pedras e proteção provisória da plataforma e taludes**”.

CIVA, constata-se que o s.p. presta serviços que são de construção civil (reconstrução de valetas, construção de drenos, execução de muros) e outros serviços que não são de construção civil (limpeza de passeios, conservação de zonas verdes, ceifa e corte de vegetação).» (cf. RIT, a páginas 128 de PA, destaque nosso);

- i) E, prosseguindo, mais se refere no RIT que, atenta a legislação aplicável, «*estes últimos não estão relacionados com remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, nem mesmo são preparatórios para a realização de serviços de construção civil, uma vez que uns e outros estão dissociados, 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.*» (destaque nosso);

- "Limpezas gerais"
 - o "Limpeza de passeios, bermas, órgãos de drenagem e juntas de dilatação em AO com comprimento total até 10m
 - o "Limpeza de passeios, bermas, órgãos de drenagem e juntas de dilatação em AO com comprimento total superior a 10m e até 50m
 - o "Limpeza de passeios, bermas, órgãos de drenagem e juntas de dilatação em AO com comprimento total superior a 50m e até 200m
 - o "Limpeza das linhas de água sob as obras de arte
 - o "Limpeza de superfícies horizontais e verticais que constituem a superestrutura e meso-estrutura da obra de arte"
- "Conservação de zonas verdes"
 - o Ceifa e corte de vegetação, incluindo limpezas de bermas, valetas, passeios, interseções, ilhéus, separadores, áreas de repouso e outras zonas de paragem
 - o Corte seletivo de vegetação, incluindo limpezas
 - o "Abate de árvores com DAP (diâmetro à altura do peito) entre 0,50 e 0,80m"
- "Brigada de intervenção"
- "Brigada de emergência"
- o "Equipamentos complementares"
- todos o "Tipo I"
- o "Fornecimento e substituição de tampas e grelhas, em ferro ou betão, dos vários órgãos de drenagem e do canal técnico rodoviário, incluindo o fornecimento de todos os materiais necessários"
- "Manutenção de taludes"
 - o "Remoção de materiais provenientes de escorregamentos, incluindo os depositados na base das redes de proteção contra a queda de pedras, e proteção provisória da plataforma e taludes"
- "Identificação de Obras de Arte"

j) Assim, prosseguindo na sua análise, mais se refere no RIT que, «tendo em conta os exemplos atrás mencionados relativamente aos serviços que não são de construção civil, da leitura completa dos autos de medição constata-se que muitos destes serviços dizem respeito a:

k) Como se nota ainda no RIT, «os autos de medição relacionados com as faturas emitidas para a sociedade B... SA identificam no seu cabeçalho a designação da empreitada em causa, sendo que a quase maioria dos autos menciona “Conservação

Correte por Contrato”, fazendo ainda referência à entidade “Infraestruturas de Portugal S.A.”.» (destaque nosso);

- l) Ou seja, embora possam referir empreitada, a maioria das situações identificadas nos documentos apresentados pela Requerente respeitam a situações de “Conservação Corrente”;
- m) Deste modo e após referir-se a legislação aplicável, vem concluir-se o seguinte no projeto de relatório de inspeção tributária:

*«De acordo com o descritivo que consta dos autos de medição, remetidos pelo s.p. em complemento das faturas, conclui-se que **neles constam serviços de construção civil e outros serviços que não são de construção civil.***

Uns e outros encontram-se claramente evidenciados e segregados (quantidades e valores) nos respetivos autos de medição.

Da análise efetuada verifica-se que da globalidade das operações isentas mencionadas no campo 8 das DP’s de IVA dos períodos de 2024/02, 2024/03 e 2024/04, não se encontra cumprido, para parte dos serviços prestados, 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, assim sendo, não ser de aplicar o regime previsto na alínea j) do n.º 1 do artigo 2º do CIVA, por não se estar perante serviços de construção civil.

Note-se que a aplicação da regra de inversão 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.

No sentido de determinar se uma dada operação é sujeita a este regime de inversão, deverão ser consultadas as duas listas exemplificativas anexas ao Ofício-Circulado n.º 30 101, de 24 de maio e a Portaria n.º 19/2004, de 10 de janeiro, conforme já atrás referido.

Dos autos de medição enviados pelo s.p. conclui-se que grande parte dos serviços prestados pelo s.p. dizem respeito a serviços de limpeza, como limpeza de passeios, bermas, limpeza de valetas e valas revestidas limpeza por aspiração e serviços de conservação, como por exemplo, serviços de 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, entre outros similares.

Ou sejam quer uns e outros são serviços que respeitam a “conservação corrente”, donde se conclui que estão relacionados com serviços de limpeza das vias e como tal não estamos perante serviços de construção civil e/ou preparatórios, 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.

Em resumo, dos elementos remetidos pelo s.p., mais concretamente do descritivo que consta das faturas, bem como dos 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 s.p., não se enquadrarem na definição de serviços de construção civil e, assim sendo, não ser de aplicar o regime previsto na alínea j) do nº 1 do artigo 2º do CIVA, pelo que se propõe a sua correção, promovendo-se a respetiva liquidação de IVA.» (destaques

nossos); Assim, atenta a legislação aplicável, no ponto V.1.4 do RIT quanto ao imposto liquidado pela Requerente vem concluir-se o seguinte:

Através do descritivo das faturas e autos de medição respetivos, apura-se que se encontram serviços que não podem ser considerados como serviços de construção civil, e como tal, não podem ser sujeitos ao regime de inversão do sujeito passivo de imposto, a que se refere a já citada alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, encontram-se os serviços individualmente valorizados.

No ponto IV.3.3 foram já elencados alguns dos serviços que não beneficiam da regra de inversão, por não dizerem respeito a uma obra específica, nem fazerem parte de atos necessários à concretização de qualquer obra, podendo citar aqui os seguintes:

“Limpeza de valetas e valas revestidas”

“Conservação de zonas verdes

Ceifa e corta de vegetação incluindo limpezas

Numa faixa de 3,0 m de largura”

“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**”

“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”

“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 interseções, ilhéus, nós e de separadores de largura superior a 3 m”

“Podas de árvores a alturas de trabalho inferiores ou iguais a 15m”

“Abate de árvores, com DAP (diâmetro à altura do peito) superior a 0,80m ”

“Limpeza do pavimento com manchas de óleos, **gasóleos, petróleos e seus derivados, cimentos, gessos, colas, substâncias alimentares, líquidas ou semi-líquidas (melaços, óleos, manteigas, etc.) e produtos químicos**”

“Equipamentos complementares”

Não sendo de aplicar o regime de inversão do sujeito passivo de imposto, deveria ter o s.p. procedido à liquidação do IVA nas faturas emitidas relativamente aos serviços atrás mencionados.

Das faturas que o s.p. emitiu ao abrigo da regra de inversão prevista na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, cuja relação completa foi apresentada anteriormente (ver ponto V.1.1), referenciam-se em seguida as faturas e os serviços que não constituem serviços de construção civil, conforme respetivos autos de medição, e cuja liquidação de imposto aqui se promove:

n) E, assim:

- «Não tendo o s.p. procedido à liquidação de imposto nas faturas/serviços anteriormente evidenciados, por considerar que os serviços que prestou se encontravam abrangidos pelo regime de autoliquidação, o qual, conforme se fundamentou, não se aplica à totalidade dos serviços, propõe a liquidação de imposto à taxa de IVA prevista nas verbas 2.222, 4.1 ou 4.23 da lista I anexa ao CIVA (artigo 18º, nº 1 alínea a)) sobre o valor tributável correspondente ao valor base da fatura (contraprestação da transmissão de bens e prestação de serviços (artigo 16º nº 1 do CIVA)).»;

(...)

- o) Remetendo-se e dando-se por reproduzida a fundamentação subjacente no RIT no que respeita à **correção por IVA deduzido indevidamente**, da mesma forma como o procedido em relação às faturas emitidas pela Requerente com IVA-Autoliquidação, também em relação às faturas (e respetivos autos de medição) emitidas por fornecedores com IVA-Autoliquidação, no âmbito da regra da inversão do sujeito passivo, foi analisado o seu descritivo, no sentido do correto enquadramento dos serviços realizados ao abrigo da regra legal aí referida;
- p) As faturas emitidas pelo fornecedor C... LDA, NIPC ..., compreendem os mesmo serviços:
- :
- u) Importa ainda notar que todas as faturas emitidas por este fornecedor contêm o descritivo «Conservação Corrente por Contrato 2021/2024 – Distrito de Aveiro», fazendo de seguida referência ao respetivo auto de medição (cf. Anexo 3 do RIT);

"Limpeza de valetas e valas revestidas"

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

"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"

"Limpeza de interseções, ilhéus, nós e de separadores de largura superior a 3 m"

"Podas de árvores a alturas de trabalho inferiores ou iguais a 15m"

"Abate de árvores, com DAP (diâmetro à altura do peito) entre 0,5 e 0,80m"

"Remoção de materiais provenientes de escorregamentos, incluindo os depositados na base das redes de proteção contra a queda de pedras, e proteção provisória da plataforma e taludes"

"Limpeza das linhas de água sob as obras de arte"

"Equipamentos complementares-Tipo I"

- v) A Requerente exerceu o direito de audiência que se dá por reproduzido;
- w) Os trabalhos realizados pela Requerente, quer com a Sociedade B..., quer com a Sociedade C..., Unipessoal, Lda têm como suporte contratos celebrados por períodos trienais e por distrito, que se encontram junto aos autos;
- x) O presente pedido de pronúncia arbitral tem por objeto os atos tributários de liquidação adicional de IVA n.º 2025 ... e juros compensatórios n.º 2025 ... e juros moratório n.º 2025... tudo referentes ao 4º trimestre de 2024;
- y) O prazo para pagamento voluntário das referidas liquidações, terminou no dia 18/03/2025, tendo o pagamento ocorrido em 19/03/2025, conforme documento 6 e 7 juntos aos autos;
- z) A Requerente atribui ao processo o valor económico de € 60 395,75 e alega a omissão do dever de inquisitório e dever de fundamentação do Relatório Insetivo que é o suporte dos atos tributários de liquidação praticados pela AT.
- aa) O presente pedido de pronúncia foi apresentado 16/06/2025.

§2.º - Factos não provados

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

§3.º Fundamentação da Decisão sobre a Matéria de Facto

O Tribunal não tem que se pronunciar sobre todos os detalhes da matéria de facto que foi alegada pelas Partes, cabendo-lhe o dever de seleccionar os factos que poderão interessar à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT, e artigo 607.º, n.º 3, do CPC, ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT). Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são seleccionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções para o objeto do litígio no direito aplicável, conforme artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

A convicção do Tribunal Arbitral fundou-se na livre apreciação das posições assumidas pelas Partes, no teor dos documentos juntos aos autos, por elas não contestados. Sublinhe-se que, como refere a Requerida, ao pronunciar-se pelo indeferimento da prova testemunhal que

“Assim, não se vislumbra como as testemunhas poderão depor acerca dos factos específicos em dissensão e de que pessoalmente tenha tomado conhecimento, mormente, **quando estes factos decorrem de documentos e de normas legais, bem como da respetiva interpretação e aplicação**” (ponto 197 da Resposta- sublinhado nosso).

III –2- DO DIREITO

A) A Questão a resolver

Alega a Requerida, em síntese, conforme o RIT que «De acordo com o descritivo que consta dos autos de medição, remetidos pelo s.p. em complemento das faturas, conclui-se que neles constam serviços de construção civil e outros serviços que não são de construção civil. Uns e outros encontram-se claramente evidenciados e segregados (quantidades e valores) nos respetivos autos de medição.

Para a Requerida conforme, resulta do probatório, a maior parte das faturas emitidas estão relacionadas com cliente B... SA, constatando-se a existência dos seguintes tipos de serviços:

- Reconstrução de valetas de plataforma revestida com betão (....)
- Construção de drenos longitudinais de rebaixamento do nível freático (...)
- Execução de muros de suporte espera, revestimento ou vedação, paredes , aquedutos, pontes e pontões, incluindo abertura e execução de fundações (...)
- Limpeza de passeios, bermas, órgãos de drenagem e juntas de dilatação (....)
- Conservação de zonas verdes
- Ceifa e corte de vegetação, incluindo limpezas
- Manutenção de taludes, remoção de materiais provenientes de escorregamentos, incluindo depositados na base das redes de proteção contra a queda de pedras e proteção provisória da plataforma e taludes

Dos serviços descritos refere-se no RIT, «para efeitos da aplicação do regime previsto na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, constata-se que o s.p. presta serviços que são de construção civil :

- Reconstrução de valetas, construção de drenos, execução de muros;

E serviços que não são de construção civil:

- Serviços de limpeza, como limpeza de passeios, bermas, limpeza de valetas e valas revestidas limpeza por aspiração e serviços de conservação, como por exemplo, serviços de 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, entre outros similares.

(...) mais se refere no RIT que, atenta a legislação aplicável, «estes últimos não estão relacionados com remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, nem mesmo são preparatórios para a realização de serviços de construção civil, uma vez que uns e outros estão dissociados, 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.» (...).

Para a Requerida da análise efetuada verifica-se que da globalidade das operações isentas mencionadas no campo 8 das DP's de IVA dos períodos de 2024/02, 2024/03 e 2024/04, não se encontra cumprido, para parte dos serviços prestados, 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, assim sendo, não ser de aplicar o regime previsto na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, por não se estar perante serviços de construção civil.

Finalmente como se refere no RTI “No sentido de determinar se uma dada operação é sujeita a este regime de inversão, deverão ser consultadas as duas listas exemplificativas anexas ao Ofício-Circulado n.º 30 101, de 24 de maio e a Portaria n.º 19/2004, de 10 de janeiro, (...).

Por sua vez, alega o SP que a alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA alarga o conceito de serviços de construção civil, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada ou subempreitada.

Esta norma resulta da transposição da faculdade concedida aos Estados-Membros e contida na Diretiva 2006/112/CE do Conselho (Diretiva IVA), que prevê na alínea a) do n.º 1 do artigo 199º 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. Ou seja, a Diretiva IVA não restringe a qualidade de sujeito passivo aos adquirentes de serviços de construção civil, alargando essa qualidade a quem o seja de serviços de reparação, limpeza, manutenção e conservação respeitantes a bens imóveis. Por conseguinte, alega o SP que, uma leitura conjugada do artigo 199º, n.º 1, alínea a) da Diretiva IVA, transposta para o artigo 2º, n.º 1, alínea c) do CIVA, (...) resulta que os serviços prestados à Requerente e pela Requerente se enquadram dentro daqueles a que é aplicável a regra de inversão do sujeito passivo. Sendo errada e sem sustento legal a interpretação que a AT faz desta norma, de acordo com a qual 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 SP. Numa segunda linha de argumentação acrescenta o SP que os serviços prestados respeitam a bens imóveis e relacionam-se com eles. Porquanto são realizados sobre tais bens, respeitem a esses bens e visarem a sua conservação, manutenção e limpeza, sendo o bem imóvel um elemento constitutivo dos serviços e um elemento central e essencial da prestação dos serviços. Tais serviços não existem uns sem os outros, são instrumentais, acessórios ou complementares dos serviços de conservação e manutenção das redes viárias. Não sendo possível, até por razões que se prendem com a natureza dos serviços e regras legais respeitantes à celebração de contratos desta natureza e objeto, a contratação desses serviços separadamente.

A Fundamentar o Pedido invoca a Requerente as seguintes ilegalidades:

- (i) Falta de fundamentação
- (ii) Errada aplicação do princípio do inquisitório
- (iii) Por errada aplicação da regra da inversão do sujeito passivo

Os alegados vícios enunciados nos pontos ii) e ii) assentam, em síntese, no facto de, segundo a Requerente, a Requerida omitir um dever de inquisitório e de fundamentação do procedimento inspetivo, presumindo factos a partir de descrições genéricas, descontextualizadas e extraídas apenas parcialmente de autos de medição e faturas, sem curar de conhecer em concreto como e que tais trabalhos foram realizados. Mais concretamente a Requerida descreve de forma incompleta os autos de mediação, transcrevendo parte da enunciação dos serviços fora do respetivo contexto sem curar de saber como eram realizados, onde, por quem, como se correlacionavam os serviços prestados se existia entre eles algum tipo de associação, dependência ou conexão.

Analisada e estudada de forma global a situação *sub judice* somos de concluir que a questão fundamental a dirimir gira em torno da qualificação dos serviços em causa enquanto serviços de construção civil, e, consequentemente, se é ou não aplicável a regra de exceção de inversão do sujeito passivo estabelecida no artigo 2º, nº 1, alínea j), do Código do IVA, ao conjunto de situações identificadas na Relatório de Inspeção Tributária.

Isto posto, do conjunto de vícios imputados aos atos tributários o que está fundamentalmente em causa é a questão de saber se a Requerida terá incorrido em erro nos pressupostos de facto e de direito sobre a aplicação da regra da inversão do sujeito passivo.

B) Quanto às ilegalidades invocadas

§1.º Sobre o sentido e alcance do artigo 2.º, n.º1, alínea j), do CIVA

Justifica-se proceder a uma apreciação do regime de inversão do sujeito passivo nos casos dos serviços de construção civil, segundo o disposto na Diretiva IVA, e a transcrição feita pelo legislador português para o Código do IVA.

O mecanismo de inversão do sujeito passivo constitui uma exceção ao regime – regra de liquidação do IVA que consta do artigo 2º, nº 1, alínea a), do Código do IVA, em transposição do artigo 193º da Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE, de 28 de novembro de 2006), segundo o qual o imposto é devido (leia-se, deve ser liquidado pelos sujeitos passivos que efetuem transmissões de bens ou prestação de serviços tributáveis, i.e., pelos fornecedores ou prestadores de serviços).

O citado regime-regra pode ser afastado nas condições previstas no artigo 199º da Diretiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, 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».*

*No n.º 3 do artigo 45.º da Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro, foi concedida uma autorização legislativa ao Governo, estabelecendo-se, no que aqui interessa, como seu sentido e alcance, «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 Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro, emitido ao abrigo desta autorização legislativa, 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**.*

A opção do legislador nacional inseriu-se, como salienta o preâmbulo daquele diploma, num “conjunto de medidas destinado a combater algumas situações de fraude, evasão e abuso que se têm verificado na realização das operações imobiliárias sujeitas a tributação” e visa acautelar “algumas situações que redundam em prejuízo do erário público, atualmente decorrentes do nascimento do direito à dedução do IVA suportado, sem que esse imposto chegue a ser entregue nos cofres do Estado”. A doutrina salienta que o Estado Português aplicou o mecanismo do reverse charge a “vários setores da atividade identificados como tendencialmente fraudulentos, entre os quais o setor da construção civil”.

Acontece que 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 neles se incluem a «reparação, limpeza, manutenção, alteração e demolição respeitantes a bens imóveis» (Directiva n.º 2006/112/CE) e a «a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis» (CIVA).

Sobre o conceito de bem imóvel o artigo 13.º-B do Regulamento de Execução 282/2011, do Conselho, de 15/03, dispõe:

Para a aplicação da Diretiva 2006/112/CE, consideram-se «bens imóveis»: a) Qualquer parcela delimitada do solo, situada à sua superfície ou sob a sua superfície, que possa ser objeto de um direito real; b) Qualquer edifício ou construção fixado ao solo ou no solo, acima ou abaixo do nível do mar, que não possa ser facilmente desmantelado ou deslocado; c) Qualquer elemento que tenha sido instalado e faça parte integrante de um edifício ou de uma construção, sem o qual estes não estão completos, tais como portas, janelas, telhados, escadas e elevadores; d) Qualquer elemento, equipamento ou máquina permanentemente instalado num edifício ou numa construção que não possa ser deslocado sem destruir ou alterar o edifício ou a construção. Segundo a jurisprudência do TJUE (designadamente o acórdão de 28-02-2019, processo n.º C-278/18, n.º 23), a propósito do conceito de incorporação no solo, relativo a «bens imóveis», para efeitos da Directiva n.º 2006/112/CE, é no sentido de que «*não implica que os objetos em questão devam estar indissociavelmente incorporados no solo. Basta que não sejam móveis nem facilmente deslocáveis (v., neste sentido, Acórdãos de 16 de janeiro de 2003, Maierhofer, C-315/00, EU:C:2003:23, n.ºs 32 e 33, e de 15 de novembro de 2012, Leichenich, C-532/11, EU:C:2012:720, n.º 23)*».

Sobre o que se entende por prestações de serviços relacionadas com bens imóveis, dispõe-se no artigo 31.º-A do mesmo Regulamento, o seguinte:

Os serviços relacionados com bens imóveis a que se refere o artigo 47.º da Diretiva 2006/112/CE incluem apenas os serviços que tenham uma relação suficientemente direta com esses bens. Considera-se que os serviços têm uma relação suficientemente direta com bens imóveis nos seguintes casos: a. Quando derivam de um bem imóvel e esse bem é um elemento constitutivo do serviço e constitui um elemento central e essencial para a prestação dos serviços;

b. Quando são prestados ou destinados a um bem imóvel e têm por objeto a alteração jurídica ou material desse bem.

2. O n.º 1 abrange, em especial, o seguinte: a. (...); b. (...); c. (...); d. (...); e. **Os trabalhos efetuados em terrenos**, incluindo serviços agrícolas tais como a mobilização dos solos, a sementeira, a rega e a fertilização; f. (...); g. (...); h. (...); i. j. (...); (...); k. A manutenção, renovação e reparação de um edifício ou de partes de um edifício, incluindo trabalhos como limpeza, revestimento de pavimentos e paredes com ladrilhos, aplicação de papel em paredes e assentamento de soalhos; l. A manutenção, renovação e reparação de estruturas permanentes, como condutas de gás, de água, de esgotos e afins; m. (...); n. (...); o. (...); p. (...); q. (...).

A propósito do conceito de incorporação no solo, relativo a «*bens imóveis*», para efeitos da Directiva n.º 2006/112/CE, segundo a jurisprudência do TJUE (designadamente o acórdão de 28-02-2019, processo n.º C-278/18, n.º 23), é no sentido de que «*não implica que os objetos em questão devam estar indissociavelmente incorporados no solo. Basta que não sejam móveis nem facilmente deslocáveis (v., neste sentido, Acórdãos de 16 de janeiro de 2003, Maierhofer, C-315/00, EU:C:2003:23, n.ºs 32 e 33, e de 15 de novembro de 2012, Leichenich, C-532/11, EU:C:2012:720, n.º 23)*».

§2.º Isto posto, vejamos:

No caso dos autos não há dúvida que as estradas caem no conceito de bem imóvel nem sequer vem questionado que todos os serviços prestados pela Requerente desde a limpeza de valetas e valas à reconstrução de bermas e reparação de muros, ocorrem e incidem sobre bens imóveis . O dissídio entre as partes centra-se na qualificação de determinadas prestações de serviço praticadas ou incidentes sobre esses imóveis e a sua integração no conceito de serviços de construção civil, para efeitos de aplicação no artigo 2.º, n.º1, alínea j), do CIVA.

Afigura-se facto notório e de conhecimento segundo as regras da experiência que a garantia da segurança rodoviária exige uma contínua atenção sobre as redes rodoviárias no sentido da sua conservação e manutenção. A consecução deste objetivo não pode deixar de passar pelo planeamento e execução periódica de um conjunto variado de ações, tendo em conta a natureza da infra-estrutura ou do imóvel a conservar e a manter sempre operacionalmente e em segurança.

De entre o conjunto de atividades podemos destacar aquelas que implicam atividades de construção civil propriamente dita, como sejam as relacionadas com a reconstrução de valetas, construção de drenos ou execução de muros. Por exemplo, a execução da tarefa de alteamento de bermas ou reparação de bermas exige obras de construção civil, propriamente ditas, por implicar a alteração da estrutura do solo, através da movimentação de terras, construção de novas bermas ou melhoramento da respetiva estrutura, através de garantias de estabilidade e drenagem.

Porém, atenta a natureza, repete-se, das estruturas dos imóveis em causa, a sua conservação e manutenção passa por colocar em execução todo um conjunto de ações que não passam necessariamente pela realização de obras de construção civil propriamente ditas, pelo menos de forma direta, como, por exemplo, limpeza de valetas e valas revestidas, limpeza e desobstrução de coletores associados à drenagem de águas pluviais e drenagem interna, incluindo os órgãos de receção, derivação e dissipação, incluindo a ceifa ou corte de vegetação, etc.

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.

Finalmente, os trabalhos de ceifa e corte de vegetação e árvores, incluindo limpezas de bermas, valetas, passeios, interseções, ilhéus, separadores, áreas de repouso e outras zonas de paragem» são trabalhos efetuados em terrenos, dependentes, necessários e instrumentais à manutenção e conservação de bermas, valetas, passeios, interseções, ilhéus, separadores, áreas de repouso e outras zonas de paragem. Além do mais, em muitas situações sem este tipo de trabalhos não é possível realizar os trabalhos de alteamento das bermas, construção e reconstrução de órgãos de drenagem, manutenção e estabilidade de taludes, conservação de obras de arte e túneis, etc. Em suma, como vimos, quer a Diretiva, quer o artigo 2.º, n.º1, alínea j), do CIVA não restringem a qualidade de SP aos adquirentes de serviços de construção em sentido estrito, no sentido de construção de uma obra. Pelo contrário, como vimos, para além dos serviços de construção civil, em sentido estrito, refere-se expressamente a serviços de reparação, limpeza, manutenção e conservação respeitantes a bens imóveis.

Não se acompanha, desta forma, a Requerida quando alega que tais serviços de reparação, limpeza, manutenção e conservação têm de estar dependentes ou não dissociados dos serviços de construção civil, porquanto tal interpretação estrita não tem sustentação na letra nem da Diretiva nem do artigo 2.º do CIVA. Assim sendo, esta interpretação não implica qualquer violação do princípio da tipicidade das normas fiscais.

Por outro lado, 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.

Repete-se, 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, afim 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.

Também deve ser rejeitado o argumento da Requerida quando alega que uns e outros serviços se encontram claramente evidenciados e segregados (quantidades e valores) nos autos de medição. Este argumento não tem qualquer relevo jurídico para aplicação do regime do artigo 2.º do CIVA .

Por último, a argumentação da Requerida assente, entre outros no Ofício-Circulado n.º 30 101, de 24 de maio e a Portaria n.º 19/2004, de 10 de janeiro, não pode ser sufragadas por ir não só contra a letra do artigo 2.º do CIVA como da Diretiva do IVA.

Assim sendo, em primeiro lugar, segundo uma interpretação conforme ao Direito da União temos de concluir que os serviços questionados pela Requerida correspondem a serviços de reparação, limpeza, manutenção, alteração e demolição respeitantes a bens imóveis motivo pelo qual lhes deve ser aplicável o regime de inversão do sujeito passivo previsto na alínea j) do n.º 1 do artigo 2º do CIVA.

Ou, se assim não se entender, como defende a Requerente, devem tais serviços ser ainda enquadrados naquele regime considerando a sua real e estreita conexão, acessoriedade e, em muitos casos, até complementaridade. Com efeito, como refere a Requerente, e atrás amplamente demonstrado, tais serviços não existem uns sem os outros, são instrumentais, acessórios ou complementares dos serviços de conservação e manutenção das redes viárias. Não sendo possível, até por razões que se prendem com a natureza do serviços e regras legais respeitantes à celebração de contratos desta natureza e objeto, a contratação desses serviços separadamente.

Como ficou demonstrado, os serviços prestados pela Requerente respeitam a bens imóveis, e relacionam-se com eles, porque são realizados sobre tais bens, respeitarem a esses bens e visarem a sua conservação, manutenção e limpeza, sendo o bem imóvel um elemento constitutivo dos serviços e um elemento central e essencial da prestação dos serviços, conforme o artigo 47.º da Diretiva 2006/112/CE.

Termos em que deve concluir-se pela procedência do pedido e anuladas as liquidações impugnadas com as legais consequências.

Nesta sequência, deve dar-se por prejudicado o conhecimento dos demais vício se dar sem efeito o pedido de reenvio.

C) JUROS INDEMNIZATÓRIOS

Como resulta do probatório, o SP procedeu ao pagamento da liquidação adicional de IVA e respetiva liquidação de juros no valor total de 19.471,08 €.

Dispõe-se no n.º 1 do artigo 43º da LGT que são devidos juros indemnizatórios 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.

Na sequência da procedência do presente pedido de pronúncia arbitral, o SP tem direito ao reembolso do imposto efetuado, bem como ao pagamento dos juros indemnizatórios calculados sobre o montante do imposto indevidamente pago, desde a data do pagamento do imposto até à data da emissão da respetiva nota de liquidação, nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 61º do CPPT.

IV-DECISÃO

Termos em que este tribunal coletivo decide:

- a) Julgar improcedente a exceção de incompetência material;
- b) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, anular as liquidações impugnadas que constituem objeto do presente pedido de pronúncia arbitral, com as legais consequências.

V- VALOR DA CAUSA

Fixa-se o valor do processo em € 60.395,75, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º, n.º 2 do Código de Processo Civil.

VI- CUSTAS

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2 e 24.º, n.º 4 do RJAT e 4.º, n.º 5 do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 2448,00 a cargo da Requerida.

Notifique-se

Lisboa, de 11 de janeiro de 2026

Fernanda Maças (árbitro presidente)

Professor Doutor Luís Menezes Leitão (vogal)

Dr. Arlindo José Francisco