

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 116/2026-T

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

SUMÁRIO:

1. A alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA inclui expressamente, no âmbito da inversão do sujeito passivo, os serviços de remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, não exigindo que os serviços de manutenção e conservação estejam integrados num processo de construção em sentido estrito.
2. Os serviços de conservação corrente de redes viárias, incluindo limpeza de bermas, valetas e órgãos de drenagem, conservação de zonas verdes, corte de vegetação, manutenção de vedações e atividades conexas, quando prestados no âmbito de contratos de empreitada relativos à manutenção e conservação das estradas, integram o regime de inversão do sujeito passivo previsto naquela disposição.
3. A segregação dos serviços nos autos de medição, por quantidades e valores, não afasta por si só a aplicação do regime de inversão quando os serviços correspondem, materialmente, a operações de manutenção e conservação de bens imóveis abrangidas pela lei.

DECISÃO ARBITRAL

A árbitra do Tribunal Singular Dra. Catarina Belim, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o presente Tribunal Arbitral, constituído em **13.04.2026**, decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

1.

1. **A..., LDA.**, número de identificação fiscal..., com sede na ... Lisboa, doravante designada por “Requerente”, tendo sido notificada das seguintes liquidações adicionais de IVA e respetivas demonstrações de acerto de contas:

PERÍODO	NATUREZA DA DÍVIDA	ID DOCUMENTO	DEMONSTRAÇÃO ACERTO CONTAS	VALOR
2022/08	IVA	2025...	2025...	€ 18.370,68
2022/09	IVA	2025...	2025...	€ 19.764,12
2022/10	IVA	2025...	2025...	€ 21.007,38

apresentou, em **02.02.2026**, pedido de constituição de Tribunal Arbitral com árbitro singular, ao abrigo do disposto nos artigos 5.º, n.º 2, alínea b), 10.º e 2.º n.º 1, alínea a) “declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos” do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, sendo Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”).

2. A Requerente pede a anulação das liquidações identificadas, com as legais consequências, incluindo a reconstituição da sua situação tributária em sede de IVA e o pagamento de juros indemnizatórios calculados sobre o valor do reembolso que veio a ser indeferido em consequência das liquidações, desde a data do indeferimento até à emissão da respetiva nota de liquidação. Subsidiariamente, pede o reenvio prejudicial ao Tribunal de Justiça da União Europeia das questões de interpretação do artigo 199.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA suscitadas no pedido.
3. De acordo com os artigos 5.º, n.º 2, alíneas a) e b) e 6.º, n.º 1 do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem designou como árbitra singular do Tribunal Arbitral a signatária, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

4. O Tribunal Arbitral foi constituído no CAAD, em **13.04.2026**, conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD.
5. Notificada para o efeito, em **18.05.2026**, a Requerida apresentou Resposta e juntou o respetivo processo administrativo (“PA”) tendo-se defendido por impugnação.
6. Na medida em que, compulsados os autos, o Tribunal considerou inexistir controvérsia relativamente aos factos essenciais para a boa decisão da causa, sendo suficiente a prova documental não impugnada em conjugação com a posição de cada uma das partes assumida nos respetivos articulados, foi dispensada, por despacho arbitral de 10.09.2026, a declaração de parte e prova testemunhal requerida pela Requerente, seja porque as questões que subsistiam analisar pelo Tribunal são de direito, seja porque, nos termos do art. 393º do Código Civil, havendo documentos, a prova testemunhal tem de cingir-se à interpretação do contexto desses documentos, não podendo incidir nos factos que esses documentos provam (Cfr artigos 16º-c), do RJAT e 130º, do CPC, aplicável ex vi artigo 29º-1/e), do RJAT). Neste sentido, foi dispensada a reunião do art. 18º do RJAT e a produção de Alegações.
7. A Requerente apresentou requerimento a 16.09.2026 requerendo a junção ao processo da decisão arbitral 371/2026-T. Foi dado pelo Tribunal prazo de vista sobre este documento, tendo a Requerida apresentado pronúncia sobre o mesmo a 02.10.2026.
8. A Requerente sustenta, em síntese, que os serviços objeto das liquidações constituem serviços de manutenção e conservação de bens imóveis — redes viárias e respetivos elementos integrantes — abrangidos pela alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA. Acrescenta que os serviços de limpeza, conservação de zonas verdes, corte de vegetação, manutenção de vedações e limpeza e desobstrução de órgãos de drenagem são instrumentais, acessórios ou complementares dos serviços de conservação e manutenção das estradas e se inserem nos contratos de empreitada celebrados com a B..., S.A. Neste sentido, aplicou bem a inversão do sujeito passivo e dedução do respetivo imposto.
9. A Requerente invoca ainda falta de fundamentação e violação do princípio do inquisitório, bem como o princípio da neutralidade do IVA quanto à negação da dedução do IVA autoliquidado, nos termos do n.º 8 do artigo 19.º do CIVA.

10. A Requerida entende, em síntese, que a regra de inversão apenas se aplica aos serviços que constituam serviços de construção civil “*stricto sensu*” ou trabalhos preparatórios para a sua realização. Considera que vários serviços de “conservação corrente”, apesar de relacionados com a rede viária, existem autonomamente e não integram um processo construtivo. Neste sentido entende que a Requerente não tem direito a deduzir o IVA mal “autoliquidado”.

Em face do exposto, importa delimitar as questões a decidir:

- apreciar a legalidade das liquidações; e,
- apreciar o direito da Requerente aos juros indemnizatórios.

II. SANEAMENTO

11. O Tribunal é competente, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, para conhecer do pedido de anulação das liquidações adicionais de IVA identificadas nos autos e das consequências legais da respetiva anulação.
12. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, contado a partir dos factos previstos no artigo 102.º n.º 1, alínea b) do CPPT (atos tributários impugnados (mais antigos) datam de 5.11.2025 e pedido de pronúncia arbitral (“PPA”) apresentado no dia 02.02.2026).
13. O processo não enferma de vícios que o invalidem na totalidade.
14. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias e mostram-se legítimas.

III. MATÉRIA DE FACTO

A. Factos provados

15. Com relevo para a decisão consideram-se provados os seguintes factos:
- a. A Requerente é uma sociedade comercial do tipo sociedade por quotas.
 - b. Iniciou atividade a 01.09.2007.
 - c. Exerce como atividade principal a atividade de limpeza e como atividade secundária a atividade especializada de construção.
 - d. Está enquadrada no regime normal do IVA com periodicidade mensal.
 - e. No âmbito da atividade que desenvolve, a Requerente celebrou contratos plurianuais, por distrito - Viseu, Coimbra e Aveiro - com a B..., S.A., tendo por objeto 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 invernaís; atividades de operação, fiscalização e assistência e equipamentos complementares (Anexo 4 do Relatório de Inspeção).
 - f. Os contratos relativos aos distritos de Viseu e Coimbra vigoraram entre 18.04.2022 e 17.04.2025 e o contrato relativo ao distrito de Aveiro entre 01.03.2022 e 28.02.2025.
 - g. No âmbito desses contratos, a Requerente prestou serviços à B... e emitiu as correspondentes faturas com a menção “IVA – autoliquidação”, por aplicação da regra de inversão do sujeito passivo prevista na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA.
 - h. A Requerente contratou à sociedade C..., Unipessoal, Lda., serviços da mesma natureza dos que se encontrava obrigada a prestar à B... .
 - i. No âmbito dessa subcontratação, a C... emitiu à Requerente as faturas FT 2022/100, de 12.08.2022, FT 2022/107, de 05.09.2022, e FT 2022/115, de 29.09.2022, todas com a menção “IVA – autoliquidação”.
 - j. A Requerente procedeu à autoliquidação e à correspondente dedução do IVA respeitante às referidas faturas da C... .

- k. No seguimento de um pedido de reembolso de IVA, a Requerente foi objeto de procedimento de inspeção tributária interno, de âmbito parcial em sede de IVA, credenciado pela Ordem de Serviço n.º OI2023..., relativo aos períodos de agosto, setembro e outubro de 2022.
- l. Foi emitido o Relatório de Inspeção Tributária com correções em sede de IVA.
- m. Conforme teor do Relatório de Inspeção Tributária:

“

“V.1 – Falta de Liquidação de IVA

V.1.1 - Exposição dos factos

Para os períodos em análise, foram apresentadas pelo SP todas as faturas que serviram de suporte ao preenchimento dos campos 8 das DP de IVA [...].

Estas faturas encontram-se emitidas com a menção “IVA autoliquidação”, ou seja, o SP fez operar a regra de inversão do sujeito passivo de imposto, a que se refere a alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA. Em complemento, e anexos às faturas, foram também apresentados os autos de medição (ANEXO 3).

De acordo com o descritivo que consta dos autos de medição remetidos pelo SP constata-se pela existência de serviços de construção civil e outros serviços que não são de construção civil nem preparatórios para a realização de serviços de construção civil, encontrando-se uns e outros 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 (designação, quantidades e valores) nos autos de medição.

Decorre dos autos de medição, e a título de exemplo para efeitos da correta aplicação do regime previsto na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, a 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 B... SA, 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 prestados, e passo a citar a título de exemplo: [...]

“Limpeza de valetas e valas revestidas”

“Corte seletivo de vegetação, incluindo limpezas” [...]

Foram enviados os contratos subjacentes à emissão das faturas à B..., SA (ANEXO 4) [...].

[...]

Os 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 e verificamos 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

Preconiza a alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA:

[...]

O regime previsto é aplicável, quando se verificarem, cumulativamente, as seguintes condições:

- a) Se estiverem envolvidos sujeitos passivos de IVA, referidos no artigo 2.º n.º 1 al. a) do CIVA;*
- b) Que “disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional”;*
- c) Que pratiquem operações que confiram 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”.*

O Decreto-Lei 12/2004, de 9 de janeiro, “estabelece o regime jurídico de ingresso e permanência na actividade de construção”. Transcrevemos o artigo 1.º e 2.º, bem como o artigo 3.º alínea a) e b) [...].

Com o objetivo de clarificar a correta interpretação e aplicação do diploma, a Autoridade Tributária e Aduaneira, emitiu o ofício 30101, de 24/05/2007, 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 1207º e 1213º 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 Autoridade Tributária e Aduaneira 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 n.º 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 I ao Ofício – Circulado n.º 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.”

[...]

V.1.3 – Resumo e Conclusão

Do exame realizado, de acordo com o descritivo que consta dos autos de medição anexos às faturas, verifica-se que se está perante a prestação de serviços de construção civil e outros serviços que não são de construção civil, encontrando-se uns e outros claramente evidenciados e segregados (quantidades e valores) nos respetivos autos de medição.

[...]

Aqui se refere 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 SP 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 se tratam de 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, do apresentado pelo SP, 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 SP, 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, [...] encontra-se em falta liquidação de imposto à taxa reduzida de sobre o valor tributável correspondente ao valor base da fatura (contraprestação da transmissão de bens e prestação de serviços (artigo 16º n.º 1 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, conforme se apresenta no ponto seguinte.

V.1.4 – Proposta de Correção

No ponto anterior já foi feita referência a alguns dos serviços que não beneficiam da regra de inversão do sujeito passivo de imposto, por não consubstanciarem serviços de construção civil, não estando relacionados com remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, não dizerem respeito a uma obra específica, nem fazerem parte de atos necessários à concretização de qualquer obra, [...]

Tal como já referido, resulta da maioria dos autos de medição anexos às faturas emitidas ao cliente B... SA, que os serviços respeitam a “conservação corrente”, tratando-se da prestação de serviços de manutenção/conservação da rede viária, não consubstanciando serviços de construção civil e/ou preparatórios, passíveis de beneficiar da regra da inversão do sujeito passivo de imposto, a que se refere o artigo 2.º n.º 1 alínea j) do CIVA. A título de exemplo referem-se os autos anexos às faturas FT 22/125, FT 22/142, FT 22/156 e FT 22/157. [...]

O SP não procedeu à liquidação de imposto nas faturas referenciadas, considerando que os serviços que prestou se encontravam abrangidos pelo regime de autoliquidação, o qual, conforme se fundamentou, não se aplica à totalidade dos serviços, por não serem serviços de construção civil nem relacionados com remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, pelo que se propõe a liquidação de imposto à taxa de IVA prevista nas verbas 2.22, 4.1 ou 4.2 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).

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

Pelo exposto resulta imposto em falta, decorrente de imposto não liquidado, e encontrando-se o SP enquadrado no regime normal de IVA, com periodicidade mensal, o imposto em falta será imputado às DP 2022/08, 2022/09 e 2022/10 [...].

Tendo por base o quadro resumo do ponto V.I.1. onde se encontram elencadas as faturas emitidas pelo SP, em que não houve lugar a liquidação de IVA e selecionadas por amostragem, refere-se que: Os serviços objeto de correção foram faturados ao cliente B... SA Nas faturas emitidas para o cliente B... SA, encontram-se também, segundo descritivo dos autos de medição anexas às faturas, faturados serviços de construção civil, onde operou corretamente o regime previsto na alínea j) do nº 1 do artigo 2.º do CIVA, pelo que não foi proposta qualquer correção.

Em relação às faturas emitidas para outros clientes, não houve lugar a correção, dado que da análise aos respetivos autos de medição decorre tratar-se de serviços de construção civil, pelo que a regra de inversão do sujeito passivo de imposto foi

corretamente aplicada. Refere-se também que, da mesma forma como o procedido em relação às faturas emitidas pelo SP com a menção “IVA-Autoliquidação”, foram objeto de análise as faturas e respetivos autos de medição onde foi liquidado imposto (ver capítulo IV), verificando-se que, com base no descritivo que consta dos respetivos autos de medição, foram prestados iguais serviços com enquadramento de IVA distinto, a saber:

Fatura FT 22/127 e FT 22/159 Consta do descritivo dos respetivos autos de medição “Ceifa e corte de vegetação, incluindo limpezas de bermas, valetas, passeios, interseções, ilhéus, separadores, áreas de repouso e outras zonas de paragem”.

Faturas FT 22/157 e FT 22/158

Consta do descritivo dos respetivos autos de medição “Ceifa e corte de vegetação, incluindo limpezas de bermas, valetas, passeios, interseções, ilhéus, separadores, áreas de repouso e outras zonas de paragem”.

Sendo os serviços subjacentes à emissão destas faturas do mesmo tipo (o que difere é o cliente), o SP nuns aplicou a regra da inversão do sujeito passivo de imposto noutros procedeu à liquidação de IVA à taxa de 6%.

Dado que não estamos na presença de serviços de construção civil, as faturas FT 22/157 e FT 22/158 encontram-se emitidas de forma correta, uma vez que foram emitidas com liquidação IVA, ao contrário das faturas FT 22/157 e FT 22/159 que não se encontram corretas, visto que foram emitidas com IVA autoliquidação, ao abrigo da regra da inversão do sujeito passivo de imposto, quando deveriam ter sido emitidas com liquidação de IVA.

V.2 – Dedução Indevida de IVA

V.2.1 - Exposição dos factos

Na rubrica SNC “24.3.2.3.1.3 Taxa Normal” o SP procedeu à dedução de imposto IVA relacionado com três faturas (ANEXO 5) emitidas pelo prestador C... LDA, NIPC... . As faturas foram emitidas com a menção “IVA-autoliquidação”, aplicando a regra da inversão do sujeito passivo, prevista na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA.

Em relação a estas faturas o SP 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), cujos valores se encontram reconhecidos na rubrica SNC “24.3.3.1.1.3 – Taxa Normal”.

Em resumo o SP procedeu à liquidação de imposto, à taxa normal de IVA, na qualidade de adquirente de serviços de construção civil e deduziu o mesmo imposto, por aplicação do n.º 8 do artigo 19.º do CIVA.

Da mesma forma como o procedido em relação às faturas emitidas pelo SP 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, tendo resultado da análise, e com base no descritivo que consta dos respetivos autos de medição, que parte dos serviços em questão são exatamente iguais aos serviços prestados pelo SP, ou seja:

“Limpeza de Passeios, Bermas, Órgãos de Drenagem e Juntas de Dilatação...” [...] ‘Ceifa e corte de vegetação, incluindo limpezas de bermas, valetas, passeios, interseções, ilhéus, separadores, áreas de repouso e outras zonas de paragem” [...] As faturas, assim como os autos de medição, contêm o descritivo de “Conservação Corrente por Contrato 2021/2024 - Distrito de Aveiro”.

Sendo os serviços prestados do mesmo tipo que os prestados pelo SP, aplica-se igualmente a fundamentação referida nos pontos V.1.2 e V.1.3, onde ficou evidente que

o tipo de serviços aí mencionados não se enquadra na regra de inversão, prevista na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, pelo que se dispensa a sua transcrição de forma exaustiva.

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. Em relação aos serviços adquiridos pelo SP, com base nos autos de medição, apresentam-se em seguida os serviços que não constituem serviços de construção civil: [...]

V.2.2 – Conclusão e Proposta de Correção

Do analisado conclui-se que, relativamente aos serviços que não são considerados de construção civil, e por essa via não ser de aplicar a regra de inversão, atenta a alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, o SP não tinha a obrigação de liquidar o IVA, cabendo essa obrigação ao emitente das faturas.

Assim, o IVA liquidado pelo SP não confere direito à dedução, porquanto não foi liquidado por força da obrigação e na qualidade de sujeito passivo de imposto, atentos o artigo 2.º n.º 1 alínea j) e artigo 19.º n.º 8, ambos do CIVA.

Nos termos previstos no artigo 19.º n.º 8 do CIVA, somente é dedutível o IVA que for liquidado pelo adquirente, por reunião dos requisitos previstos no artigo 2.º n.º 1, alínea j) do CIVA.

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 SP, foi indevidamente deduzido. [...]

- n. As correções dos pontos anteriores totalizam € 59.142,18, valor refletido nas liquidações adicionais de IVA objeto do presente processo: correções de € 18.370,68 em 2022/08, de € 19.764,12 em 2022/09 e de € 21.007,38 em 2022/10.
- o. As liquidações adicionais não originaram montante a pagar pela Requerente, por a Requerente permanecer em crédito de IVA.
- p. A Requerente apresentou, em 02.02.2026, pedido de constituição de Tribunal Arbitral com árbitro singular.

B. Factos não provados

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

C. Fundamentação da decisão da matéria de facto

- 17. Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).
- 18. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis das questões de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).
- 19. Tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o processo administrativo juntos aos autos, consideraram-se

provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, com base nos elementos documentais aí indicados, designadamente contratos, faturas e autos de medição.

IV. DO DIREITO E DO MÉRITO

A. Ordem do conhecimento de vícios

20. 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.
21. 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.
22. Os vícios de falta de fundamentação e de violação do princípio do inquisitório são de natureza formal e procedimental e a anulação com base neles, não obsta necessariamente à renovação do acto anulado, com supressão do vício.
23. 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).

B. Enquadramento dos serviços no regime de inversão do sujeito passivo

24. A questão central consiste em saber se a alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA exige que os serviços de manutenção, conservação e limpeza de bens imóveis estejam integrados ou sejam preparatórios de um processo de construção civil “*stricto sensu*”, como sustenta a Requerida com base no Ofício Circulado n.º 30101/2007, de 24 de maio.

25. A referida disposição determina que são sujeitos passivos do imposto os adquirentes que preencham os requisitos nela previstos “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”.
26. A norma nacional concretiza a faculdade prevista no artigo 199.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2006/112/CE, que permite aos Estados-Membros prever que o devedor do imposto seja o destinatário de “prestações de serviços de construção, incluindo serviços de reparação, limpeza, manutenção, alteração e demolição respeitantes a bens imóveis”.
27. O elemento literal das normas é particularmente relevante. Tanto a Diretiva IVA como o CIVA enumeram expressamente, para além da construção em sentido estrito, operações de reparação, limpeza, **manutenção e conservação** respeitantes a bens imóveis. O texto legal não acrescenta que tais operações devam integrar uma construção nova nem que tenham de ser preparatórias de uma obra de construção “*stricto sensu*”.
28. Pelo contrário, a inclusão expressa da manutenção e conservação de bens imóveis demonstra que a regra abrange intervenções necessárias a preservar, manter ou repor a funcionalidade do imóvel, ainda que executadas periodicamente e (necessariamente) após a sua construção inicial.
29. Tais operações fazem ainda mais sentido no contexto do caso concreto, em que estamos perante redes viárias que implicam necessariamente ações de manutenção e conservação necessárias a garantir a permanência, funcionalidade e segurança das vias e que, como tal, devem ser encaradas de forma global.
30. No conjunto de operações de manutenção e conservação coexistem assim trabalhos que correspondem a construção civil em sentido estrito — como a reconstrução de valetas, a construção de drenos ou a execução de muros — e outras operações que não implicam necessariamente, de forma direta, a realização de uma construção em sentido estrito,

como a limpeza de valetas e valas, a desobstrução de coletores e órgãos de drenagem ou a ceifa e corte de vegetação.

31. A especificidade das redes viárias impõe, todavia, que essas operações sejam apreciadas no contexto da conservação e manutenção do imóvel no seu conjunto. Os trabalhos de limpeza são instrumentais à manutenção e conservação de bermas, valetas, passeios, interseções, ilhéus, nós, separadores e órgãos de drenagem; do mesmo modo, a desobstrução de aquedutos e coletores concorre para a conservação segura das estruturas cuja construção ou reconstrução a própria Requerida aceita como abrangida pelo regime.
32. A circunstância de cada serviço surgir segregado nos autos de medição, com quantidade e valor próprios, não altera a respetiva natureza material. A segregação contabilística ou documental pode relevar para quantificação, mas não transforma serviços de manutenção e conservação de bens imóveis em prestações estranhas ao âmbito da norma. Acresce que os serviços são prestados no âmbito de contratos plurianuais cujo objeto é precisamente a conservação corrente das redes viárias, abrangendo um conjunto articulado de operações destinadas a assegurar a sua manutenção e utilização em condições de segurança. Este contexto contratual confirma, e não afasta, a conexão direta das prestações com a manutenção e conservação de bens imóveis.
33. Neste sentido, entende este Tribunal que os trabalhos de *“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*, aqui em causa, são cobertos pela regra da inversão constante da alínea j) do artigo 2.º n.º 1 do CIVA, na parte em que esta norma abrange expressamente serviços de reparação, limpeza, manutenção e conservação respeitantes a bens imóveis.

34. Ainda que assim não se entendesse sempre deveriam tais serviços, como defende a Requerente, ser enquadrados naquele regime considerando a sua real e estreita conexão, acessoriedade e, em muitos casos, até complementaridade com os serviços de construção civil, em sentido estrito a que respeitam.
35. A mesma conclusão é aplicável aos serviços adquiridos pela Requerente à C..., Unipessoal, Lda. Com efeito, os autos demonstram que tais serviços se inserem na mesma cadeia material de conservação corrente da rede viária. O próprio Relatório de Inspeção reconhece que os serviços prestados pela C... são do mesmo tipo que os prestados pela Requerente, remetendo, quanto ao respetivo enquadramento, para a fundamentação utilizada relativamente aos serviços faturados à B... .
36. Consequentemente, deixa de subsistir o pressuposto em que a Requerida fundou a correção efetuada ao abrigo do n.º 8 do artigo 19.º do CIVA - não pode o IVA autoliquidado pela Requerente ser qualificado como imposto indevidamente liquidado, nem pode, com esse fundamento, ser recusada a respetiva dedução.
37. Termos em que deve concluir-se pela procedência do pedido e, consequentemente, pela anulação das liquidações impugnadas, com as legais consequências.
38. Nesta sequência, deve dar-se por prejudicado o conhecimento dos demais vícios, e dar sem efeito o pedido de reenvio prejudicial.
39. Por fim, em consideração ao requerimento da Requerida de 02.10.2026, refira-se que este Tribunal reconhece que não existe regra de precedente na nossa jurisdição. Sem prejuízo do exposto, a inexistência de tal regra não impede que se acompanhe o entendimento vertido noutros processos, como é o caso das decisões nos processos arbitrais n.º 584/2025-T e 371/2026-T que aqui se acompanham.

V. DO PEDIDO DE PAGAMENTO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS

40. A Requerente formula pedido de pagamento pela Requerida de juros indemnizatórios, calculados sobre o valor do reembolso que veio a ser indeferido.
41. De harmonia com o disposto na al. b) do art.º 24 do RJAT e no art.º 100 da LGT (aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 29 do RJAT), a decisão arbitral favorável à pretensão do sujeito passivo vincula a AT a restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos necessários para o efeito, tendo em vista garantir a imediata e plena reconstituição da legalidade do ato ou situação objeto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios.
42. No entanto, importa ter presente que, ao contrário de outros litígios, esta lide se funda em liquidações que não apuraram qualquer pagamento de imposto indevido, na medida em que das liquidações (mediatamente) impugnadas resultava antes um valor a reembolsar.
43. Por subsunção ao caso dos autos vertentes e por se acompanhar o entendimento vertido no âmbito do processo arbitral n.º 781/2020-T, proferido no âmbito do CAAD, não podemos deixar de deixar citado e assim incorporar o aí decidido, no que a esta concreta matéria diz respeito:

“...sem prejuízo de a jurisprudência arbitral reiteradamente afirmar a competência destes Tribunais para proferir pronúncias condenatórias derivadas do reconhecimento do direito a juros indemnizatórios, ao abrigo do disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea b) e n.º 5 do RJAT e 43.º e 100.º da LGT, interessa considerar que, na situação concreta dos autos, a consequência da liquidação indevida de IVA não se materializou num pagamento adicional suscitado pelo ato tributário, antes, na anulação indevida do crédito de imposto que a Requerente havia reportado nas suas declarações periódicas de IVA e cujo reembolso havia solicitado, repercutindo-se a jusante na decisão deste procedimento de reembolso.

Tratando-se de quantia pendente de reembolso, objeto de um procedimento administrativo próprio, rege, nesta matéria, a norma especial prevista no artigo 22.º, n.º 8 do Código do IVA, segundo a qual:

“8 – Os reembolsos de imposto, quando devidos, devem ser efetuados pela Autoridade Tributária e Aduaneira até ao fim do 2.º mês seguinte ao da apresentação do pedido ou, no caso de sujeitos passivos que estejam inscritos no regime de reembolso mensal, até aos 30 dias posteriores ao da apresentação do referido pedido, findo os quais podem os sujeitos passivos solicitar a liquidação de juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da lei geral tributária.”

44. Assim, o pedido de juros indemnizatórios deriva do atraso no processo de reembolso de IVA e tem direta conexão com este, pelo que a sua apreciação deve ser efetuada em sede própria, que é a do respetivo procedimento de reembolso (cuja “reabertura” deriva da anulação do ato tributário de liquidação de IVA).
45. Esta questão não pode ser conhecida e apreciada por este Tribunal Arbitral, por não se incluir nas pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de liquidação (ou em pretensões meramente acessórias ou dependentes desta), atenta a delimitação da competência material desta jurisdição constante do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, podendo ser sindicada nos Tribunais Tributários sob a forma processual de ação administrativa.”
46. Aderindo-se a tal entendimento, o Tribunal não conhece autonomamente do pedido de pagamento de juros indemnizatórios. A anulação das liquidações impugnadas determina, porém, a reconstituição da situação tributária da Requerente, incluindo a reapreciação do pedido de reembolso e, se verificados os respetivos pressupostos legais, o apuramento dos juros que se mostrem devidos em fase de execução de julgados.

VI. DECISÃO

De harmonia com o exposto este Tribunal Arbitral decide:

- (i) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- (ii) Anular as liquidações adicionais de IVA n.º 2025..., relativa a 2022/08; n.º 2025..., relativa a 2022/09; e n.º 2025..., relativa a 2022/10, bem como as respetivas demonstrações de acerto de contas n.ºs 2025..., 2025... e 2025..., com as legais consequências;
- (iii) Não conhecer do pedido de restituição de juros indemnizatórios, calculados sobre o valor do reembolso que veio a ser indeferido, cuja sede própria é a da execução da presente decisão pela Requerida;
- (iv) Julgar prejudicado o conhecimento das demais questões suscitadas, incluindo o pedido subsidiário de reenvio prejudicial.

VII. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 306.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 € **59.142,18**.

VIII. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € **2.142,00**, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a suportar pela Requerida atento o decaimento.

Notifique.

Lisboa, 7 de outubro de 2026

A Árbitra Singular

(Catarina Belim)