CAAD: Arbitragem Tributária
Processo n.º: 370/2026-T
Tema: IVA – 2024 – alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA – Serviços de construção civil, de reparação, limpeza, manutenção e conservação de vias rodoviárias – *"reverse charge"*

SUMÁRIO:

1. **A aplicação do regime de inversão do sujeito passivo, previsto na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA, consubstancia os termos em que o regime previsto no artigo 199.º da Diretiva n.º 2006/112/CE foi adotado pelo legislador nacional. Dessa norma resulta o alargamento da aplicação do regime de inversão do sujeito passivo aos serviços de manutenção e conservação quando respeitantes a bens imóveis, independentemente de estarem ou não conexionados com um processo construtivo.**
2. **O regime do *reverse charge* visa acautelar situações que redundam em prejuízo do erário público, ou seja, aplica-se a um conjunto tipificado de operações onde se encontram sectores de risco, como é o caso dos serviços de construção civil, assim como os serviços manutenção e conservação de bens imóveis.**
3. **Aos serviços de "conservação corrente", relacionados com serviços de limpeza, conservação e manutenção das vias rodoviárias, é de aplicar a regra da inversão do sujeito passivo.**

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Professor Doutor Rui Duarte Morais (Presidente), Dra. Cristiana Maria Leitão Campos (árbitra adjunta) e Dra. Catarina de Oliveira Ferreira (árbitra adjunta e relatora), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa ("CAAD") para formar o Tribunal Arbitral Coletivo no processo identificado em epígrafe, constituído em 8 de junho de 2026, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

A..., LDA., com sede na Avenida ... Lisboa, titular do Número de Identificação de Pessoa Coletiva ("NIPC") e de matrícula na Conservatória de Registo Comercial ... (doravante "Requerente"), veio ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a), 10.º, n.º 1, alínea a), e n.º 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ("RJAT"), requerer a constituição do Tribunal Arbitral e apresentar pedido de pronúncia arbitral ("PPA"), com vista à apreciação da legalidade das seguintes liquidações de Imposto sobre o Valor Acrescentado ("IVA"):

i) Liquidação n.º 2025... e respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., relativa ao período de maio de 2024, no valor de € 0,00;

ii) Liquidação n.º 2025... e respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., relativa ao período de junho de 2024, no valor de € 27.149,86, bem como a correspondente liquidação de juros compensatórios n.º 2025... e respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., no valor de € 1.172,27, cuja data limite para pagamento ocorreu em 30-12-2025;

iii) Liquidação n.º 2025... e respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., relativa ao período de julho de 2024, no valor de € 13.266,99, bem como a correspondente liquidação de juros compensatórios n.º 2025... e respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., no valor de € 572,84, cuja data limite para pagamento ocorreu em 30-12-2025;

iv) Liquidação n.º 2025..., respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., relativa ao período de agosto de 2024, no valor de € 43.829,18, cuja data limite para pagamento ocorreu em 30-12-2025, e liquidações de juros compensatórios n.ºs 2025... e 2025..., respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., no valor de € 1.564,24, cuja data limite para pagamento ocorreu em 30-12-2025;

v) Liquidação n.º 2025..., respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., relativa ao período de setembro de 2024, no valor de € 27.462,65, cuja data limite para pagamento ocorreu em 30-12-2025, e liquidação de juros compensatórios n.º 2025..., respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., no valor de € 1.002,19, cuja data limite para pagamento ocorreu em 30-12-2025;

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

vi) Liquidação n.º 2025..., respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., relativa ao período de outubro de 2024, no valor de € 23.848,93, cuja data limite para pagamento ocorreu em 30-12-2025, e liquidação de juros compensatórios n.º 2025..., respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., no valor de € 789,30, cuja data limite para pagamento ocorreu em 30-12-2025;

vii) Liquidação n.º 2025..., respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., relativa ao período de novembro de 2024, no valor de € 1.077,79, cuja data limite para pagamento ocorreu em 30-12-2025, e liquidação de juros compensatórios n.º 2025..., respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., no valor de € 31,89, cuja data limite para pagamento ocorreu em 30-12-2025;

viii) Liquidação n.º 2025..., respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., relativa ao período de dezembro de 2024, no valor de € 0,00;

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

A Requerente optou por não designar árbitro. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, foram os árbitros designados pelo Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD para integrar o presente Tribunal Arbitral coletivo, tendo todos comunicado a aceitação do encargo dentro do prazo aplicável.

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

Em conformidade com o preceituado na alínea c), do n.º 1, do artigo 11.º, do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º, da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 08-06-2026. Na mesma data, foi proferido despacho arbitral

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

ordenando a notificação do dirigente máximo do serviço da administração tributária para apresentar resposta ao PPA, nos termos e prazo do artigo 17.º, n.ºs 1 e 2, do RJAT.

Em 13-07-2026, a AT apresentou resposta ao PPA, juntando o processo administrativo ("PA").

Em 23-07-2026, foi proferido despacho arbitral, designando dia e hora para a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT.

No dia 16-09-2026, a Requerente apresentou um requerimento declarando que prescinde das declarações de parte do seu representante legal, bem como de todas as testemunhas por si arroladas, pois entende que a prova documental junta aos autos não foi impugnada e é suficiente para provar os factos alegados, anexando a decisão arbitral proferida no processo arbitral n.º 371/2026-T.

Por conseguinte, no dia 18-09-2026, foi decidido dar sem efeito a data designada para a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT. Por despacho de 23-09-2026, foi ainda dispensada a apresentação de alegações escritas.

II. POSIÇÃO DAS PARTES

a) Da Requerente

A Requerente alega essencialmente o seguinte:

1. No âmbito da atividade que desenvolve, a Requerente celebrou contratos, plurianuais e por distrito, com a B..., S.A., que têm como objeto a prestação de serviços 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

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

ambientais; atividades de segurança; obras de contenção; atividades invernais; outras atividades; atividades de operação, fiscalização e assistência e equipamentos complementares.

2. No âmbito desses contratos, a Requerente prestou diversos serviços à referida sociedade, emitindo as respetivas faturas com a inversão do sujeito passivo, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea j) do Código do IVA.
3. No âmbito do procedimento de inspeção que deu origem às liquidações aqui impugnadas, quanto aos meses de maio a dezembro de 2024, a AT propõe correções meramente aritméticas em sede de IVA no valor de 196.977,17 €, cuja fundamentação se encontra dividida entre a falta de liquidação de IVA, por um lado, e a dedução indevida de IVA, por outro.
4. No essencial, a AT entende que existe uma incorreta aplicação do mecanismo do *reverse charge* previsto na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA, reclamando do Requerente o pagamento do IVA relativamente aos serviços que prestou (ponto V.1. do RIT), e impedindo a dedução do IVA relativamente aos serviços que adquiriu (ponto V.2. do RIT).
5. A Requerente sustenta a ilegalidade das liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios impugnadas, por considerar que os serviços em causa se encontram abrangidos pelo regime de inversão do sujeito passivo previsto no artigo 2.º, n.º 1, alínea j), do Código do IVA.
6. Entende a Requerente que a Autoridade Tributária partiu de uma interpretação restritiva da alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA, ao considerar que apenas os serviços qualificáveis como construção civil em sentido estrito podem beneficiar do mecanismo de inversão do sujeito passivo.
7. Segundo a Requerente, a referida disposição, interpretada em conformidade com o artigo 199.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA, abrange não apenas serviços de construção, mas também serviços de reparação, limpeza, manutenção, conservação, alteração e demolição respeitantes a bens imóveis, desde que realizados em regime de empreitada ou subempreitada.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

8. Defende que os serviços objeto das correções efetuadas pela Autoridade Tributária respeitam todos eles a bens imóveis, incidindo diretamente sobre infraestruturas rodoviárias e respetivos elementos integrantes, pelo que devem ser considerados abrangidos pelo âmbito material do regime de inversão do sujeito passivo.
9. Sustenta ainda que a inspeção tributária se limitou à análise das faturas e autos de medição, sem proceder à averiguação concreta da forma como os trabalhos eram executados, da sua interligação funcional e da respetiva inserção no contexto global das empreitadas em causa, o que, no seu entendimento, traduz violação do princípio do inquisitório e conduz a insuficiência de fundamentação das correções efetuadas.
10. Alega igualmente que muitos dos serviços desconsiderados pela Autoridade Tributária, (designadamente trabalhos de limpeza, desobstrução, corte de vegetação, manutenção ambiental, atividades de segurança, disponibilização de brigadas de intervenção, equipamentos complementares e demais atividades conexas) constituem operações indispensáveis, instrumentais ou complementares à execução dos trabalhos de conservação, reparação e manutenção das infraestruturas rodoviárias.
11. Nessa medida, entende que tais prestações não podem ser artificialmente dissociadas dos restantes trabalhos de conservação e manutenção da rede viária, por integrarem uma mesma realidade económica e funcional.
12. Subsidiariamente, a Requerente invoca a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia relativa às prestações únicas complexas e às prestações acessórias, sustentando que os serviços em causa se encontram estreitamente ligados entre si, sendo prestados no âmbito dos mesmos contratos, pelas mesmas equipas, com os mesmos meios e no mesmo contexto operacional, razão pela qual devem receber idêntico tratamento em sede de IVA.
13. Mais refere que já foi proferida decisão arbitral no Processo n.º 584/2025-T, respeitante aos mesmos contratos e ao mesmo tipo de serviços, na qual se concluiu pela aplicabilidade do regime previsto na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA aos serviços de limpeza, manutenção, conservação e demais atividades conexas relacionadas com a conservação das infraestruturas rodoviárias.
14. Ainda subsidiariamente, sustenta que, caso se entenda que a legislação nacional não permite abranger os serviços de limpeza, manutenção e conservação em causa, deverá

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

reconhecer-se a existência de uma transposição incorreta do artigo 199.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA.

15. Quanto às correções relativas ao IVA suportado nas aquisições efetuadas junto da sociedade subcontratada, C..., Unipessoal Lda., a Requerente sustenta que a recusa do direito à dedução viola os princípios da neutralidade fiscal, da efetividade e da proporcionalidade. Alega que autoliquidou e entregou o imposto correspondente às operações em causa, inexistindo qualquer situação de fraude ou prejuízo para a Fazenda Pública.
16. Defende ainda que a obtenção da regularização documental junto do fornecedor se revela impossível ou excessivamente difícil, invocando para o efeito a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia relativa ao reembolso do IVA indevidamente suportado, razão pela qual entende dever manter-se o respetivo direito à dedução.
17. Por fim, requer a anulação das liquidações impugnadas e o reembolso das quantias pagas, acrescidas dos correspondentes juros indemnizatórios.
18. Subsidiariamente, requer o reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia relativamente às questões de interpretação do artigo 199.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA e da compatibilidade da interpretação adotada pela Autoridade Tributária com o Direito da União Europeia.
19. A Requerente peticiona o seguinte:

    "Termos em que se requer, seja o pedido de pronúncia arbitral julgado procedente, por provado e, em consequência, sejam anuladas a liquidações impugnadas que constituem objeto do presente pedido de pronúncia arbitral, tudo assim com as legais consequências. Subsidiariamente, deverão ser submetidas ao TJUE, a título prejudicial, as questões de conformidade com o direito e os princípios comunitários suscitadas neste pedido de pronúncia arbitral.

    Mais requer, na procedência do presente pedido de pronúncia arbitral, o reembolso do imposto indevidamente pago, bem como o pagamento de 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."

20. A Requerente juntou 33 (trinta e três) documentos, tendo requerido a produção de prova testemunhal e declarações de parte.

b) Da Requerida

Por seu turno, a Requerida alega, essencialmente, o seguinte:

1. A Requerida pugna pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral e pela manutenção das liquidações impugnadas.
2. Refere que as liquidações em causa resultam das correções efetuadas pelos Serviços de Inspeção Tributária no âmbito de procedimento inspetivo realizado à Requerente, incidente sobre os períodos compreendidos entre maio e dezembro de 2024, na sequência da análise de um pedido de reembolso de IVA apresentado pela mesma.
3. Entende, em suma, que existem irregularidades em sede de IVA, consubstanciadas na falta de liquidação de IVA no valor de € 94.179,01, por infração do disposto no artigo 27.º, n.º 1 e 41.º do CIVA e na dedução indevida de IVA no valor de € 102.798,16, por infração do artigo 19.º, n.º 8 do CIVA.
4. Sustenta que, da análise das faturas emitidas pela Requerente, dos respetivos autos de medição e dos contratos celebrados com a sociedade B..., S.A., resultou que os serviços faturados compreendiam, designadamente, operações de limpeza de passeios, bermas e valetas, conservação de zonas verdes, corte seletivo de vegetação, ceifa, abate de árvores e outros trabalhos de conservação corrente da rede viária. Alega que tais serviços se encontravam individualizados nos autos de medição, com indicação das respetivas quantidades e valores.
5. Com base nesses elementos, a Requerida defende que tais operações não configuram serviços de construção civil nem trabalhos preparatórios ou acessórios de uma obra, para efeitos da alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA, não se encontrando abrangidas pelo mecanismo de inversão do sujeito passivo aí previsto. Em consequência, entende que as prestações de serviços em causa estavam sujeitas ao regime geral de liquidação do imposto, considerando legítimas as correções efetuadas pela Administração Tributária.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

6. A Requerida discorda igualmente da qualificação proposta pela Requerente segundo a qual os diversos trabalhos executados constituiriam uma prestação única, ou prestações acessórias de uma operação principal abrangida pelo regime de autoliquidação. A este respeito, sustenta que os serviços identificados pela inspeção possuem autonomia própria e podem ser prestados independentemente dos trabalhos de construção civil também executados no âmbito dos contratos em causa.
7. Relativamente às correções referentes ao IVA deduzido pela Requerente com base em faturas emitidas pela sociedade C..., Lda., a Requerida sustenta que os serviços adquiridos devem merecer o mesmo enquadramento jurídico. Defende que, não sendo aplicável a alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA, competia ao prestador dos serviços liquidar o imposto, pelo que o IVA autoliquidado e deduzido pela Requerente não conferia direito à dedução, nos termos do n.º 8 do artigo 19.º do mesmo Código.
8. A Requerida contesta ainda os vícios invocados pela Requerente em matéria procedimental. Em particular, sustenta que o Relatório de Inspeção Tributária contém fundamentação suficiente quanto às razões de facto e de direito subjacentes às correções efetuadas, permitindo à Requerente conhecer os fundamentos da atuação da Administração Tributária.
9. Defende igualmente não ter ocorrido qualquer violação do princípio do inquisitório nem do dever de descoberta da verdade material, alegando que os Serviços de Inspeção Tributária procederam à análise da documentação relevante, solicitaram esclarecimentos à Requerente e apreciaram os elementos por esta disponibilizados. Acrescenta que a Requerente não exerceu o direito de audição prévia nem apresentou elementos suscetíveis de alterar as conclusões alcançadas em sede inspetiva.
10. Quanto à alegada violação dos princípios da neutralidade fiscal, da efetividade e da proporcionalidade, bem como à invocada duplicação de coleta, a Requerida sustenta que tais vícios não se verificam. Defende que a eventual regularização do imposto indevidamente liquidado deverá ocorrer através dos mecanismos legalmente previstos entre os sujeitos passivos envolvidos e que a Requerente não demonstrou que tal regularização seja impossível ou excessivamente difícil. Alega ainda que não se verifica qualquer situação de duplicação de coleta.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

11. Por último, a Requerida considera não existir fundamento para o reenvio prejudicial ao Tribunal de Justiça da União Europeia, por entender que as questões suscitadas se encontram já esclarecidas pela jurisprudência europeia e nacional que invoca.
12. Conclui, assim, pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral, bem como dos pedidos de reembolso de imposto e de pagamento de juros indemnizatórios formulados pela Requerente.
13. A Requerida juntou, aquando da apresentação da Resposta, o respetivo Processo Administrativo ("PA").

III. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente, à luz do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 5.º, n.ºs 1 e 3, alínea a), e 10.º, n.º 1, do RJAT.

O PPA é tempestivo porquanto foi apresentado dentro do prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT e 102.º, n.º 1, al. a) do CPPT.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão regularmente representadas, nos termos dos 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.

O pedido de pronúncia arbitral tem como objeto as seguintes liquidações de IVA:

i) Liquidação n.º 2025... e respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., relativa ao período de maio de 2024, no valor de € 0,00;

ii) Liquidação n.º 2025... e respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., relativa ao período de junho de 2024, no valor de € 27.149,86, bem como a correspondente liquidação de juros compensatórios n.º 2025... e respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., no valor de € 1.172,27, cuja data limite para pagamento ocorreu em 30-12-2025;

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

iii) Liquidação n.º 2025... e respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., relativa ao período de julho de 2024, no valor de € 13.266,99, bem como a correspondente liquidação de juros compensatórios n.º 2025... e respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025.., no valor de € 572,84, cuja data limite para pagamento ocorreu em 30-12-2025;

iv) Liquidação n.º 2025..., respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., relativa ao período de agosto de 2024, no valor de € 43.829,18, cuja data limite para pagamento ocorreu em 30-12-2025, e liquidações de juros compensatórios n.ºs 2025... e 2025..., respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., no valor de € 1.564,24, cuja data limite para pagamento ocorreu em 30-12-2025;

v) Liquidação n.º 2025..., respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., relativa ao período de setembro de 2024, no valor de € 27.462,65, cuja data limite para pagamento ocorreu em 30-12-2025, e liquidação de juros compensatórios n.º 2025..., respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., no valor de € 1.002,19, cuja data limite para pagamento ocorreu em 30-12-2025;

vi) Liquidação n.º 2025..., respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., relativa ao período de outubro de 2024, no valor de € 23.848,93, cuja data limite para pagamento ocorreu em 30-12-2025, e liquidação de juros compensatórios n.º 2025..., respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., no valor de € 789,30, cuja data limite para pagamento ocorreu em 30-12-2025;

vii) Liquidação n.º 2025..., respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., relativa ao período de novembro de 2024, no valor de € 1.077,79, cuja data limite para pagamento ocorreu em 30-12-2025, e liquidação de juros compensatórios n.º 2025..., respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., no valor de € 31,89, cuja data limite para pagamento ocorreu em 30-12-2025;

viii) Liquidação n.º 2025..., respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., relativa ao período de dezembro de 2024, no valor de € 0,00.

Não obstante, a Requerente, a 11-05-2026, apresentou requerimento informando que foi notificada das seguintes liquidações adicionais de IVA:

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

ix) Liquidação n.º 2026... e respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2026... relativa ao período de maio de 2024, no valor de € 0,00;

x) Liquidação n.º 2026... e respetiva demonstração de acerto de contas com o n.º 2026..., relativa ao período de junho de 2024, no valor de € 0,00;

xi) Liquidação com o n.º 2026... e respetiva demonstração de acerto de contas com o n.º 2026..., no valor de € 41,61, relativa ao período de julho de 2024.

A Requerida, em sede de resposta, esclareceu que estas novas liquidações correspondem a "reliquidações" em virtude da submissão, em 10-04-2026, do documento de correção no âmbito do Processo arbitral n.º 584/2025-T, relativo ao período de abril de 2024, cuja liquidação apurou um saldo de excesso a reportar de € 40.375,24, que transitou para o período imediatamente seguinte (campo 61), originando a consequente reliquidação dos documentos de correção com origem no procedimento inspetivo.

A Requerida esclareceu ainda que as novas liquidações continuam a refletir as correções efetuadas no âmbito da ação inspetiva, ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2025..., nos períodos compreendidos entre maio e dezembro de 2024.

Deste modo, de acordo com o n.º 2, do artigo 13.º do RJAT, quando o ato tributário objeto do pedido de pronúncia arbitral seja, total ou parcialmente, alterado ou substituído por outro, o dirigente máximo do serviço da administração tributária procede à notificação do sujeito passivo para, no prazo de 10 dias, se pronunciar, prosseguindo o procedimento relativamente a esse último ato se o sujeito passivo nada disser ou declarar que mantém o seu interesse.

Ora, embora não conste dos autos informação sobre se a Requerida procedeu à referida notificação, bem como à notificação a que se refere a última parte do n.º 1 do artigo 13.º do RJAT, resulta do requerimento apresentado pela Requerente, de dia 11-05-2026, que esta mantém o interesse na ação.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Em face do exposto, defere-se o pedido de ampliação do objeto do pedido de pronúncia arbitral, passando o objeto dos presentes autos a abranger, também, nos termos do n.º 2 do artigo 13.º do RJAT, os atos emitidos após a apresentação do pedido de pronúncia arbitral, melhor identificados *supra,* por forma a permitir uma decisão jurisdicional de mérito que defina global e definitivamente a relação material tributária subjacente.

O processo não enferma de nulidades. Inexistem quaisquer exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento de mérito e que cumpram conhecer.

IV. MATÉRIA DE FACTO

a) Factos Provados

Consideram-se provados os seguintes factos relevantes para a decisão:

1. A Requerente é uma sociedade comercial por quotas que, no âmbito do seu objeto social, se dedica à prestação de serviços de manutenção, limpeza e conservação das vias rodoviárias.
2. A Requerente encontra-se registada em sede de IRC no regime geral e, em sede de IVA, no regime normal, com periodicidade mensal – *Cfr.* RIT.
3. No seguimento de um pedido de reembolso de IVA formulado pela Requerente, a Requerida procedeu a correções meramente aritméticas em sede de IVA relativas ao mês de abril de 2024, ao abrigo do procedimento inspetivo com a ordem de serviço n.º OI2024... .
4. Não concordando com as correções, a Requerente apresentou pedido de pronúncia arbitral, que correu termos sob o processo n.º 584/2025-T, tendo sido proferida decisão em 11-01-2026, que julgou o pedido totalmente procedente – *Cfr.* Documento n.º 29, junto com o PPA.
5. A Requerida iniciou três novas inspeções tributárias relativas aos seguintes períodos:

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

i) agosto, setembro e outubro de 2022 (ao abrigo da ordem de serviço n.º OI2023...);

ii) maio a dezembro de 2024 (ao abrigo da ordem de serviço n.º OI2025..., objeto do presente PPA); e

iii) maio de 2025, cujo âmbito veio a ser estendido de janeiro a maio de 2025 (ao abrigo da ordem de serviço n.º OI2025...).

6. As liquidações adicionais impugnadas no presente processo resultam do procedimento de inspeção de natureza interna e de âmbito parcial à Requerente, abrangendo o IVA dos meses de maio a dezembro de 2024, na sequência da ordem de serviço com o n.º OI2025..., realizado pelos Serviços de Inspecção Tributária da Direção de Finanças de Viseu.
7. O procedimento de inspeção teve por motivo o «Controlo de pedidos de Reembolso de IVA - Regime Geral - Períodos Anteriores», sendo que *"(...) teve origem no âmbito da Ordem de serviço n.º OI2025..., a qual tinha como objeto a análise ao pedido de reembolso de IVA n.º..., no montante de 20.000,00€ em virtude de possuir crédito de IVA no montante de 51.626,55€, efetuado pelo sujeito passivo na declaração periódica do período 2025/05. Da análise efetuada verificou-se que o crédito de imposto se iniciou no período 2024/05, pelo que, tendo em consideração este facto, foi proposta a abertura da presente ordem de serviço para o período compreendido entre 2024/05 e 2024/12, por forma a efetuar a correspondente análise»* - *Cfr.* RIT junto com o PA.
8. De acordo com os valores declarados nas declarações periódicas de IVA, o crédito de imposto resulta do facto de a Requerente declarar cerca de 60% das suas operações ativas isentas de imposto (campo 8), resultantes da prestação de serviços em que a Requerente aplica a inversão do sujeito passivo, previsto no artigo 2.º, n.º 1, al. j) do Código do IVA – *Cfr.* RIT.
9. De acordo com os valores declarados nas declarações periódicas de IVA, cerca de 75% dos valores declarados a título de imposto deduzido diz respeito à aquisição de "outros bens e serviços" (campo 24), que diz respeito essencialmente, à subcontratação de serviços a terceiros – *Cfr.* RIT.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

10. Os serviços prestados pelo sujeito passivo, em causa nos presentes autos, incidem sobre bens imóveis – facto não controvertido.
11. A Requerente celebrou contratos de prestação de serviços com a sociedade B..., S.A. (doravante "B..."), no âmbitos dos quais se procedeu à 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 invernais; outras atividades; atividades de operação, fiscalização e assistência e equipamentos complementares – *Cfr.* Anexo 3 do RIT.
12. No ponto 5.2. do contrato está expressamente estipulado que *"As faturas a emitir pelo Adjudicatário* [no caso, a Requerente] *serão abrangidas pelo Regime de Inversão do Sujeito Passivo a que se refere o Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro, e pelas disposições legais contidas no Código do IVA e no Ofício-Circulado n.º 30101, pelo que devem conter expressamente a menção "IVA – Autoliquidação", salvo nos casos previstos expressamente na Lista II do Ofício-Circulado n.º 30101, de 24 de maio de 2007" – Cfr.* Anexo 3 do RIT (comentário nosso).
13. As faturas emitidas pela Requerente ao cliente B..., SA., NIF ... totalizam o montante de € 2.589.843,70, não tendo sido liquidado imposto, em virtude da aplicação do regime de inversão do sujeito passivo, previsto no artigo 2.º, n.º 1, al. j) do Código do IVA, fazendo constar daquelas faturas a menção "IVA autoliquidação" – *Cfr.* RIT.
14. A Requerente registou as referidas faturas na rubrica SNC "72113 – Prestações de serviços – Serviço A – Continente – Inv. Suj. Pass." – *Cfr.* Anexo 2 do RIT.
15. A Requerida entendeu, no âmbito do procedimento de inspeção, que não é aplicável o regime previsto na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA a um conjunto de serviços prestados pela Requerente à B..., no total de € 1.569.650,04 – *Cfr.* RIT.
16. Com base nesse entendimento, a Requerida apurou que se encontrava em falta a liquidação e entrega de imposto a favor do Estado, no valor de € 94.179,01 – *Cfr.* RIT.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

17. A B... liquidou e deduziu o IVA correspondente aos serviços que adquiriu à Requerente – facto não controvertido.
18. A Requerente celebrou ainda contratos de prestação de serviços de conservação corrente com a sociedade C..., Unipessoal Lda. (doravante "C..."), onde a C... se obriga a prestar alguns dos serviços descritos no facto provado n.º 11, sendo esta entidade subcontratada da Requerente, para cumprimento dos contratos celebrados entre esta e a B... – *Cfr.* RIT.
19. A Requerente liquidou e deduziu o IVA correspondente aos serviços adquiridos à sociedade *"C..., Lda."*, titular do NIPC..., no valor de € 202.891,07 – *Cfr.* RIT.
20. A Requerente procedeu à liquidação de IVA à taxa normal, apesar de as prestações de serviços se encontrarem sujeitas à taxa reduzida – *Cfr.* RIT.
21. As faturas foram emitidas pelo fornecedor C..., sem liquidação de IVA, 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 Código do IVA – *Cfr.* RIT.
22. A Requerente registou as referidas faturas na rubrica SNC *"24323331 - IVA - Dedutível-Outros bens e serviços-Normal-Inversão suj passivo Continente"* a dedução de IVA relacionado com as faturas emitidas pelo prestador de serviços C... – *Cfr.* RIT.
23. A Requerida entendeu, no âmbito do procedimento de inspeção, que não é aplicável o regime previsto na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA a um conjunto de serviços adquiridos pela Requerente à C..., no total de € 446.984,51 – *Cfr.* RIT.
24. Pelo que a Requerida apurou que foi deduzido IVA indevidamente, no montante de € 102.798,16 – *Cfr.* RIT.
25. A Requerente foi notificada do Projeto de Relatório de Inspeção e para, querendo, exercer o direito de audição – *Cfr.* PA – tendo optado por não o exercer.
26. A Requerida emitiu o Relatório de Inspeção, tendo concluído pela manutenção das correções propostas, o qual foi notificado à Requerente – facto não controvertido.
27. A Requerente procedeu ao pagamento de liquidação de juros compensatórios no valor de € 31,89 e € 5.100,84 – *Cfr.* Documento n.º 30 e 32 juntos com o PPA.
28. A Requerente procedeu ao pagamento das liquidações adicionais de IVA, no valor total de € 136.401,85 – *Cfr.* Documento n.º 32 junto com o PPA.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

29. A Requerente efetuou o pagamento da 1.ª prestação do plano de pagamento em prestações automático referente à liquidação do IVA, no valor de € 30,29 – *Cfr.* Documento n.º 32 junto com o PPA.
30. A Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral a 27-03-2026 – *Cfr.* Sistema de Gestão Processual do CAAD.
31. A 17-04-2026, a Requerente foi notificada de liquidações adicionais quanto ao período de maio, junho e julho, no valor de € 0,00.

b) Factos Não Provados

Com relevo para a decisão da causa, não existem factos que não tenham ficado provados.

c) Fundamentação da fixação da matéria de facto

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal Arbitral não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas Partes, cabendo-lhe antes o dever de selecionar os factos que importam para a decisão, em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada da não provada (*cfr.* artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigos 596.º, n.º 1, e 607.º, n.ºs 3 e 4, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT), abrangendo os seus poderes de cognição factos instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização dos que as Partes alegaram (*cfr.* artigos 13.º do CPPT, 99.º da LGT, 90.º do CPTA, e artigos. 5.º, n.º 2, e 411.º do CPC).

Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas Partes, na sua íntima e prudente convicção formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (*cfr.* artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e artigo 607.º, n.º 4, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (por exemplo, quanto aos documentos autênticos, por força do artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação (cfr. artigo 607.º, n.º 5, do CPC, ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT).

A convicção do Tribunal Arbitral quanto aos factos dados como provados resulta da análise crítica e de uma adequada ponderação, à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum, e segundo juízos de normalidade e razoabilidade, do teor dos documentos juntos aos autos, que não foram impugnados, e, bem assim, no consenso das Partes quanto a factos pertinentes para a decisão que não se mostraram controvertidos.

Não se deram como provadas nem não provadas as alegações feitas pelas Partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada, nem os factos incompatíveis ou contrários aos dados como provados.

Cumpre apreciar e decidir.

V. QUESTÕES DECIDENDAS

Com base na posição das Partes vertida nos respetivos articulados, cumpre ao Tribunal Arbitral decidir se as liquidações impugnadas nos presentes autos padecem de vício de violação de lei, consubstanciado:

a) Na violação do princípio do inquisitório;
b) Na falta de fundamentação dos atos tributários;

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

c) Na errada interpretação do artigo 2.º, n.º 1, al. j) do Código do IVA, por aos serviços prestados pela Requerente e adquiridos pela Requerente, em causa nos presentes autos, designadamente os serviços de reparação, manutenção, conservação ou limpeza respeitantes a bens imóveis, ser de aplicar a regra da inversão do sujeito passivo.

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

No caso de vícios geradores de anulabilidade, a alínea a) do n.º 2 do artigo 124.º do CPPT 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.

Neste contexto, os vícios que decorrem da falta de fundamentação e da violação do princípio do inquisitório são da natureza formal e procedimental e a anulação com base neles, não obsta necessariamente à renovação do ato anulado, com supressão do vício, razão pela qual o presente Tribunal Coletivo começará pelo conhecimento do vício de violação de lei consubstanciado na errada interpretação do artigo 2.º, n.º 1, al. j) do Código do IVA, mencionado no ponto *c) supra* e, se ele for julgado improcedente, apreciar-se-á os restantes vícios.

Cumpre apreciar e decidir.

VI. DO DIREITO

a) O regime da inversão do sujeito passivo previsto no artigo 2.º, n.º 1, al. j) do Código do IVA

O IVA é um imposto que se destina a ser liquidado pelos operadores económicos, sendo transmitido ao consumidor através da sua inclusão no preço dos bens e serviços que lhe são

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

prestados. Assim, a regra na mecânica da aplicação do IVA tem o vendedor como sujeito passivo e devedor do imposto, e o adquirente a suportar o imposto por repercussão[1].

Contudo, há que atentar aos casos em que o seu elemento subjetivo opera de modo diferente, nomeadamente quando a obrigação de pagar imposto é deslocada para pessoa diferente daquela que realiza a operação tributável que é o seu facto gerador, previsto no artigo 193.º da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28/11/2006 (doravante "Diretiva IVA"), de onde se destaca os casos em que a liquidação do imposto é feita pelo respetivo adquirente, em vez de haver liquidação por quem transmite um bem ou presta um serviço[2].

É a Diretiva IVA que tipifica as situações em que há lugar ao *reverse charge*, no seu artigo 199.º, facultando aos Estados-Membros da União Europeia a opção de aplicar o *reverse charge* ao elenco das operações aí tipificadas, onde se encontram sectores de risco, como é o caso dos serviços de construção civil[3].

Assim, dispõe o artigo 199.º, n.º 1, a) da Diretiva IVA 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."* (sublinhados e destacados nossos)

Sendo que, transpondo a referida Diretiva para o direito interno, o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro determinou que "*no domínio de algumas prestações de serviços relativas a bens imóveis, nomeadamente nos trabalhos de construção civil realizados por empreiteiros e subempreiteiros",* a regra da inversão do sujeito passivo passa "*a caber aos*

[1] *Vide*, Vasques, Sérgio, em *O Imposto sobre o Valor Acescentado,* Almedina, Reimpressão, outubro 2024, pág. 165 e 166.
[2] *Idem,* p. 166 e 167.
[3] *Idem,* pág. 168.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

adquirentes ou destinatários daqueles serviços, quando se configurem como sujeitos passivos com direito à dedução total ou parcial do imposto, proceder à liquidação do IVA devido, o qual poderá ser também objeto de dedução nos termos gerais." (sublinhados nossos).

É neste contexto que o Código do IVA prevê, no seu artigo 2.º, n.º 1, al. j), que são sujeitos passivos de imposto "*as pessoas singulares ou coletivas referidas na alínea a) que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confiram 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*." (sublinhados e destacados nossos).

Assim, para a aplicação do regime da inversão do sujeito passivo *("reverse charge*"), previsto no artigo 2.º, n.º 1, al. j) do Código do IVA, é necessário que se verifiquem os seguintes requisitos:

i) Que se trate de operações entre sujeitos passivos de IVA, referidos no artigo 2.º, n.º 1, al. a) do Código do IVA;

ii) Que os referidos sujeitos passivos disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional;

iii) E que pratiquem operações que confiram o direito à dedução total ou parcial do imposto;

iv) 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.

Significa isto que, verificados os requisitos do artigo 2.º, n.º 1, al. j) do Código do IVA, há lugar à inversão do sujeito passivo, cabendo ao adquirente dos serviços a liquidação e entrega do imposto que se mostre devido, sem prejuízo do direito à dedução, nos termos gerais do Código do IVA. Acresce que as faturas emitidas pelos prestadores dos referidos serviços deverão conter, nos termos do n.º 13 do artigo 36.º do Código do IVA, a expressão "IVA-autoliquidação".

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Com base na posição das Partes, vertida nos respetivos articulados e do que consta do relatório de Inspeção Tributária, a Autoridade Tributária põe em causa a verificação do ponto ***iv)*** referido *supra*. Assim, entende a Requerida que este requisito não se encontra cumprido, por os serviços em causa não se enquadrarem na definição de "serviços de construção civil", não lhes sendo aplicável o regime da inversão do sujeito passivo.

Neste contexto, a Requerida aponta duas irregularidades:

Por um lado, entende que existe **falta de liquidação do IVA por errada aplicação do regime de inversão do sujeito passivo previsto na alínea j) do n° 1 do artigo 2.º do Código do IVA** a um **conjunto de serviços prestados pela Requerente ao cliente B..., S.A.** (doravante "B..."), que entende que não são enquadráveis na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA, pelo facto de não corresponderem a serviços de construção civil, nem a trabalhos preparatórios para a realização daqueles, e que constam de algumas das faturas emitidas ao cliente B..., designadamente prestação de serviços relativos a "limpezas gerais", "limpezas de todas as valetas", "corte seletivo de vegetação", "abate de árvores", "poda de árvores e arbustos", "execução dos inventários". Entende a Requerida, em suma, que se trata de serviços de "conservação corrente", relacionados com serviços de limpeza, conservação e manutenção das vias rodoviárias e, por isso, não constituem serviços de construção civil e/ou preparatórios, pelo que não se aplica a regra da inversão do sujeito passivo.

E assim, no entendimento da Requerida, não lhes sendo aplicável a regra de inversão do sujeito passivo de imposto e não tendo o sujeito passivo (Requerente) procedido à liquidação de imposto, encontra-se em falta a liquidação de imposto, à taxa reduzida, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA e das verbas 2.22, 4.1 ou 4.2 da Lista I Anexa ao CIVA, no valor total de **€ 94.179,01.**

Por outro lado, entende também que houve lugar à liquidação e dedução indevida de IVA por parte da Requerente, **por errada aplicação do regime de inversão do sujeito passivo previsto**

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA a um **conjunto de serviços adquiridos pela Requerente ao fornecedor C..., Unipessoal, Lda.** (doravante "C..."), que entende que não são enquadráveis na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA, pelo facto de não corresponderem a serviços de construção civil nem a trabalhos preparatórios para a realização daqueles.

Entende a Requerida em suma, e em consonância com o que defende quanto ao ponto anterior, que se tratam de serviços de "conservação corrente", relacionados com serviços de limpeza, conservação e manutenção das vias rodoviárias e, por isso, não constituem serviços de construção civil e/ou preparatórios, pelo que não se aplica a regra da inversão do sujeito passivo e, assim sendo, o IVA liquidado pela Requerente não confere direito à dedução, nos termos do artigo 19.º, n.º 8 do Código do IVA. Com este fundamento, a Requerida apurou que foi deduzido IVA indevidamente, no montante de **€ 102.798,16**. Acresce que a liquidação do IVA realizada pela Requerente foi efetuada à taxa normal, quando as referidas prestações de serviços enquadram-se nas verbas 2.22 e/ou 4.1 e/ou 4.2 da lista I anexa ao CIVA e, por isso, são sujeitas à taxa reduzida

Em ambos os casos, a questão controvertida é saber se, relativamente aos serviços que a Requerida considerou não serem de construção civil – *i.e.,* os serviços de "conservação corrente", relacionados com serviços de limpeza, conservação e manutenção das vias rodoviárias – é de aplicar ou não a regra da inversão do sujeito passivo. Posto isto, caberá ao presente Tribunal apenas pronunciar-se sobre a verificação deste requisito, mencionado no ponto ***iv)*** *supra*, que é, aliás, o único fundamento das liquidações impugnadas.

Ora, nenhum dos citados diplomas legais define o conceito de "*serviços de construção civil*".

Há uma definição constante do Ofício-Circulado da Autoridade Tributária n.º 30101, de 24-05-2007, que define como "*serviços de construção civil todos os que tenham por objeto a realização de uma obra, englobando todo o conjunto de atos que sejam necessários à sua concretização*", sendo que, para este efeito, 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"* (sublinhado e destacado nossos).

De acordo com o entendimento da Requerida, apenas os serviços de limpeza, reparação, manutenção ou conservação de um terreno com vista à sua construção (atos integrados ou preparatórios de um processo construtivo) podem ser considerados serviços de construção civil, para efeitos de aplicação da regra de inversão do sujeito passivo do imposto.

Contudo, entende este Tribunal que o elemento literal da norma – alínea j), n.º 1, do artigo 2.º do Código do IVA – aponta no sentido de que se incluem **no conceito** de serviços de construção civil ***a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis.***

Assim, acompanhamos o entendimento sufragado na decisão arbitral n.º 371/2026-T, de 28-07-2026, ao referir que:
"Daquela ***norma do CIVA****, que* ***consubstancia os termos em que o regime previsto no artigo 199.º da Directiva n.º 2006/112/CE foi adoptado pelo legislador nacional****, resulta* ***literalmente o alargamento da aplicação do regime de inversão*** *do sujeito passivo aos* ***serviços de manutenção e conservação quando respeitantes a bens imóveis****,* ***independentemente de estarem ou não conexionados com um processo construtivo de um imóvel****, uma vez que se* ***consideram incluídos no conceito de «serviços de construção civil» os serviços de manutenção e conservação de bens imóveis*** *e foram prestados no âmbito de contratos de empreitada plurianuais identificados nos autos."* (sublinhado e destacado nossos).

Decorre ainda das regras da experiência que as estradas rodoviárias necessitam de ações de reparação, de conservação e de manutenção, nas quais se incluem ações de "limpezas gerais", "limpezas de todas as valetas", "corte seletivo de vegetação", "abate de árvores", "poda de árvores e arbustos", as quais, pela sua natureza, são imprescindíveis para se garantir a circulação automóvel de forma segura – ou seja, não há dúvidas que se tratam de ações que visam assegurar a conservação e a manutenção das vias rodoviárias.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Quanto a este ponto, acompanhamos a decisão proferida no âmbito do processo arbitral n.º 584/2025-T, de 11 de janeiro de 2026, quando refere que:

"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****."* (sublinhados e destacados nossos).

No caso dos autos não há dúvidas que as estradas caem no conceito de bem imóvel, e não é posto em causa que todos os serviços prestados pela Requerente ou à Requerente, desde a limpeza de valetas e valas à reconstrução de bermas e reparação de muros, ocorrem e incidem sobre bens imóveis.

Deste modo, os serviços prestados pela Requerente respeitam a bens imóveis e relacionam-se com eles, porque são realizados sobre tais bens e visam 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.

Posto isto, acompanhamos o decidido, em particular, no processo arbitral n.º 584/2025-T, de 11 de janeiro de 2026:

"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*** [ou seja, apenas] *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***

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

reparação, limpeza, manutenção e conservação respeitantes a bens imóveis" (comentários, sublinhados e destacados nossos)

É este o entendimento que tem respaldo na interpretação literal da norma e é mais conforme ao Direito da União Europeia.

De resto, como bem se refere na já citada decisão arbitral n.º 371/2026-T, de 28-07-2026, o regime do *reverse charge* visa *"acautelar «algumas situações que* ***redundam em prejuízo do erário público****, actualmente decorrentes do nascimento do direito à dedução do IVA suportado, sem que esse imposto chegue a ser entregue nos cofres do Estado» (Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 21/2007) e identificando-se com* ***sendo situações desse tipos as de prestação de serviços manutenção e conservação de bens imóveis, não se vislumbra fundamento para afastar do regime estas situações, em que também é reconhecido risco para o erário público***" (sublinhado e destacado nossos).

Conclui-se, portanto, que os atos de liquidação de IVA padecem de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, pelo que se determina que os mesmos devem ser anulados, nos termos do artigo 163.º, n.º 1 do CPA, *ex vi* do artigo 2.º, al. c) da LGT, juntamente com os correspondentes atos de liquidação de juros e demonstração de acerto de contas.

Nesta sequência, deve dar-se por prejudicado o conhecimento dos demais vícios e dar-se sem efeito o pedido de reenvio, por ser inútil (*cfr.* artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

b) Dos juros indemnizatórios

A Requerente peticiona ainda a condenação da Requerida no reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios, resultando dos factos provados n.º 27 a 29 que a mesma procedeu ao pagamento, pelo menos de quase a totalidade, das liquidações adicionais de IVA.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a AT, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe *"restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito"*. O que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT, aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Por efeito da reconstituição da situação jurídica em resultado da anulação do ato tributário há, assim, lugar ao reembolso do imposto indevidamente pago.

Nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT *"é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário"*, o que remete para o disposto nos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, n.º 5, do CPPT, implicando o pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

Deste modo, na sequência de declaração de ilegalidade dos atos de liquidação de IVA, tem a Requerente direito a juros indemnizatórios, nos termos das citadas disposições dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, n.º 5, do CPPT, calculados sobre a quantia que a Requerente pagou indevidamente, à taxa dos juros legais (artigos 35.º, n.º 10, e 43.º, n.º 4, da LGT), que se contam a partir do momento em que procedeu ao pagamento.

VII. DA DECISÃO

Nos termos expostos, este Tribunal Arbitral decide julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, consequentemente:

a) São declaradas ilegais e anuladas as liquidações de IVA:

i. Liquidação n.º 2025... e respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., relativa ao período de maio de 2024, no valor de € 0,00;

ii. Liquidação n.º 2025... e respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., relativa ao período de junho de 2024, no valor de € 27.149,86, bem como a correspondente liquidação de juros compensatórios n.º 2025... e respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., no valor de € 1.172,27;

iii. Liquidação n.º 2025... e respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., relativa ao período de julho de 2024, no valor de € 13.266,99, bem como a correspondente liquidação de juros compensatórios n.º 2025... e respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., no valor de € 572,84;

iv. Liquidação n.º 2025..., respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., relativa ao período de agosto de 2024, no valor de € 43.829,18, e liquidações de juros compensatórios n.ºs 2025... e 2025..., respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., no valor de € 1.564,24;

v. Liquidação n.º 2025..., respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., relativa ao período de setembro de 2024, no valor de € 27.462,65, e liquidação de juros compensatórios n.º 2025..., respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., no valor de € 1.002,19;

vi. Liquidação n.º 2025..., respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025.., relativa ao período de outubro de 2024, no valor de € 23.848,93, e liquidação de juros compensatórios n.º 2025..., respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., no valor de 789,30 €;

vii. Liquidação n.º 2025..., respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., relativa ao período de novembro de 2024, no valor de € 1.077,79, e liquidação de juros compensatórios n.º 2025..., respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., no valor de € 31,89;

viii. Liquidação n.º 2025..., respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., relativa ao período de dezembro de 2024, no valor de 0,00 €;

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

ix. Liquidação n.º 2026... e respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2026..., relativa ao período de maio de 2024, no valor de € 0,00;

x. Liquidação n.º 2026... e respetiva demonstração de acerto de contas com o n.º 2026..., relativa ao período de junho de 2024, no valor de € 0,00;

xi. Liquidação com o n.º 2026... e respetiva demonstração de acerto de contas com o n.º 2026..., no valor de € 41,61, relativa ao período de julho de 2024.

b) É a Requerida condenada no reembolso do imposto indevidamente pago e no pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito;

c) É a Requerida condenada no pagamento das custas do processo.

VIII. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em **€ 141.768,13** (cento e quarenta e um mil, setecentos e sessenta e oito euros e treze cêntimos), nos termos do disposto no artigo 32.º do CPTA e no artigo 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

IX. CUSTAS

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas, em **€ 3.060,00** (três mil e sessenta euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Notifique-se.

26 de outubro de 2026

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

O Árbitro Presidente do Tribunal Arbitral,

(Prof. Doutor Rui Duarte Morais)

A Árbitra adjunta,

(Dra. Cristiana Maria Leitão Campos)

A Árbitra adjunta – relatora,

(Dra. Catarina de Oliveira Ferreira)

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt