

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

Artigo/Verba: Art.2º - Incidência subjectiva.

Assunto: Inversão do sujeito passivo - alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do Código IVA

Processo: 31068, com despacho de 2026-09-30, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação

Conteúdo: I. CARACTERIZAÇÃO E PEDIDO DA REQUERENTE

1. De acordo com os elementos constantes do Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes (SGRC), a Requerente é um sujeito passivo de IVA, enquadrado no regime normal, periodicidade mensal desde 16-02-2026.
2. Encontra-se registada pela atividade principal de «Construção de redes de transporte e distribuição de eletricidade e redes de telecomunicações» - CAE 42220, e pelas atividades secundárias de «Construção de redes de transporte de águas, de esgotos e de outros fluidos» - CAE 42210.
3. A Requerente indica que é um Agrupamento Complementar de Empresas (ACE) constituído em janeiro de 2026, composto por seis sociedades agrupadas, todas com residência fiscal na Região Autónoma dos Açores: (...).
4. Foi constituído para a execução conjunta de empreitadas de construção e reabilitação de infraestruturas de redes de distribuição de energia elétrica. O cliente principal é a (...), sujeito passivo de IVA com direito à dedução integral.
5. As seis sociedades agrupadas são titulares de alvará de empreiteiro emitido pelo Instituto dos Mercados Públicos, do Imobiliário e da Construção, I.P. (IMPIC, I.P.), ao abrigo da Lei n.º 41/2015, de 3 de junho, com habilitação para as categorias e subcategorias adequadas às obras.
6. O ACE não é titular de alvará nem de certificado de empreiteiro. Não executa materialmente obra.
7. Os meios humanos e técnicos são aportados exclusivamente pelas sociedades agrupadas, cada uma habilitada nos termos legais.
8. Modelo operacional: O ACE celebra o contrato de empreitada com o dono da obra (...); o ACE subcontrata a totalidade da execução material às sociedades agrupadas, titulares de alvará; as agrupadas faturam ao ACE as prestações executadas, com inversão do sujeito passivo (alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA); o ACE fatura ao dono da obra o valor global da empreitada, também com inversão do sujeito passivo, por o adquirente ser sujeito passivo com direito à dedução total.
9. Todas as operações ocorrem na Região Autónoma dos Açores, sendo aplicável a taxa regional de 16%.
10. Em 7 de julho de 2026, o dono da obra bloqueou o pagamento das faturas emitidas a partir de 1 de julho de 2026, exigindo alvará próprio do ACE ou a emissão de faturas retificativas com liquidação de IVA.
11. Enquadramento jurídico-tributário proposto pela Requerente:
 - 11.1. Incidência subjetiva: A alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA qualifica como sujeitos passivos os adquirentes de serviços de construção civil com sede em território nacional que pratiquem operações com direito à dedução. Tanto o ACE (nas faturas das agrupadas) como a (...) (nas faturas do ACE) preenchem estes requisitos.
 - 11.2. Habilitação por aproveitamento: Os artigos 19.º e 20.º da Lei n.º 41/2015 permitem que os agrupamentos e as empresas subcontratantes aproveitem conjuntamente das habilitações dos respetivos membros e subcontratados. O artigo 20.

º, n.º 3, é expresso: a empresa subcontratante aproveita das habilitações detidas pelas subcontratadas. No caso, a execução é integralmente assegurada pelas agrupadas, todas titulares de alvará.

11.3. Ofício-Circulado n.º 25117/2026: Os pontos 10, 12 e 21 exigem que o prestador seja entidade legalmente habilitada. A doutrina anterior (Ofício-Circulado n.º 30101/2007), que dispensava alvará, foi revogada pelo ponto 54. A ratio do requisito garantir que a inversão só abrange operadores legalmente habilitados encontra-se cumprida através da habilitação das agrupadas.

11.4. Especificidade do ACE: O ACE é uma figura instrumental de agregação de meios das sociedades agrupadas (Lei n.º 4/73 e Decreto-Lei n.º 430/73), sem escopo lucrativo próprio. Está sujeito a transparência fiscal em IRC (artigo 6.º do CIRC). Em IVA é sujeito passivo autónomo. A atividade económica substantiva reside nos membros.

11.5. Coerência da cadeia de autoliquidação: Negar a inversão nas faturas do ACE ao dono da obra quebra a cadeia: as faturas das agrupadas ao ACE seriam com inversão e a fatura do ACE ao dono da obra com liquidação. Gera incoerência sistémica e uma situação de crédito estrutural de IVA no ACE, sem correspondência com a natureza económica das operações.

11.6. Enquadramento proposto: aplica-se a inversão do sujeito passivo às faturas emitidas pelo ACE ao dono da obra, por a execução material dos serviços ser integralmente assegurada pelas sociedades agrupadas titulares de alvará.

12. Questões concretas colocadas pela Requerente:

12.1. As faturas emitidas pelo (...) ACE à (...), respeitantes a empreitadas de construção e reabilitação de redes de distribuição de energia elétrica, cuja execução material é integralmente subcontratada às seis sociedades agrupadas titulares de alvará, ficam abrangidas pela regra de inversão do sujeito passivo prevista na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, tal como interpretada pelo Ofício-Circulado n.º 25117/2026, a partir de 1 de julho de 2026?

12.2. Em caso de resposta negativa, deve o ACE obter alvará ou certificado de empreiteiro em nome próprio para aplicar a inversão às faturas que emite ao dono da obra, ainda que a execução material continue a ser assegurada pelas sociedades agrupadas habilitadas? Mesmo contrariando o disposto nos artigos 19.º e 20.º da Lei n.º 41/2015.

12.3. Confirma-se que se mantém a aplicação da inversão do sujeito passivo nas faturas emitidas pelas sociedades agrupadas ao ACE, por aquelas serem titulares de alvará e o ACE ser sujeito passivo com direito à dedução?

13. Para efeitos da análise, anexou a certidão permanente, seis alvarás emitidos pelo IMPIC, I.P., correspondentes a cada uma das empresas que integram o ACE, o contrato de empreitada, um exemplo de uma fatura emitida por uma das empresas do ACE ao próprio ACE e outra fatura emitida pela Requerente ao seu cliente.

II. ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO FACE AO CIVA

14. Prevê alínea a) n.º 1 do artigo 1.º do Código do IVA que estão sujeitas a imposto as prestações de serviços efetuadas em território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal, considerando-se como prestações de serviços, de acordo com o n.º 1 do artigo 4.º do Código do IVA, as operações efetuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias e importações de bens.

15. A alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA, considera que em regra são sujeitos passivos de imposto, as pessoas singulares ou coletivas que, de um modo independente e com caráter de habitualidade, exerçam, entre outras, atividades de prestação de serviços.

16. As restantes alíneas da mesma norma estabelecem situações específicas em que determinadas pessoas assumem a qualidade de sujeitos passivos relativamente a determinadas operações.

17. É o caso da alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA, que com a redação dada pelo Decreto-Lei n.º 97/2026, de 20 de maio, passou a estabelecer que são sujeitos passivos do IVA "(a)s pessoas singulares ou coletivas referidas na alínea a) que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confirmem o direito à dedução total ou parcial do imposto, quando sejam adquirentes de serviços de construção civil, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada ou subempreitada, bem como aquelas que apenas pratiquem operações que não confirmem direito à dedução do imposto quando sejam adquirentes de empreitadas de construção ou reabilitação previstas na verba 2.42 da lista I anexa ao presente Código".

18. Nestas situações, a liquidação e entrega do imposto que se mostre devido pela prestação de serviços de construção civil cabe ao adquirente, ou seja, há lugar à inversão do sujeito passivo, sem prejuízo do direito à dedução, nos termos gerais do Código do IVA, designadamente do previsto nos seus artigos 19.º a 26.º.

19. Dada a relevância prática desta alteração e o seu impacto na correta aplicação do imposto, a Direção de Serviços do IVA publicou o Ofício-Circulado n.º 25117/2026, de 24 de junho, para proceder à clarificação do respetivo enquadramento jurídico-tributário, designadamente no que respeita à delimitação do conceito de serviços de construção civil, aos requisitos de aplicação do mecanismo de inversão e às situações em que coexistem prestações de serviços de natureza distinta, para esse efeito.

20. A nova redação da alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA, produz efeitos em 1 de julho de 2026, nos termos do n.º 4 do artigo 18.º do Decreto-Lei n.º 97/2026, de 20 de maio, podendo aplicar-se a partir de 1 de janeiro de 2026, caso exista opção conjunta do prestador e do adquirente, conforme previsto no n.º 7 do mesmo artigo.

21. Afasta-se, desde logo, a análise do enquadramento das operações na segunda parte da alínea j), agora aditada, por esta prever a aplicação da regra de inversão do sujeito passivo exclusivamente às operações abrangidas pela verba 2.42 da Lista I anexa ao Código do IVA.

22. No que respeita à primeira parte da alínea j), a aplicação da regra de inversão do sujeito passivo depende da verificação cumulativa de dois pressupostos: por um lado, que esteja em causa uma aquisição de serviços de construção civil; por outro, que o adquirente seja um sujeito passivo de IVA com sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que aqui pratique operações que confirmem, total ou parcialmente, o direito à dedução do imposto.

23. A Requerente refere que o seu principal adquirente, na qualidade de dono da obra, é sujeito passivo de IVA com direito à dedução integral do imposto, encontrando-se, assim, preenchido um dos pressupostos para a aplicação da regra de inversão do sujeito passivo.

24. Importa, por isso, delimitar o conceito de serviços de construção civil.

25. A norma em apreço abrange todos os serviços de construção civil, independentemente de estes integrarem, ou não, o conceito de empreitada ou subempreitada previsto nos artigos 1207.º e 1213.º do Código Civil.

26. A referência a serviços em "regime de empreitada ou subempreitada" é meramente indicativa e não restritiva.

27. Com efeito, a atividade de construção compreende os atos, trabalhos e operações técnica e funcionalmente conexos com a execução, reconstrução, ampliação, alteração, reabilitação, reparação, conservação ou demolição de imóveis. Para efeitos da regra de inversão do sujeito passivo, apenas relevam os serviços que se integrem objetiva e funcionalmente nessa atividade, não bastando a sua mera afinidade material com operações típicas do setor.

28. Para efeitos da aplicação da regra de inversão do sujeito passivo, consideram-se serviços de construção civil os prestados no âmbito da atividade da construção, tal como definida na Lei n.º 41/2015, de 3 de junho, por entidades legalmente habilitadas.

29. Nos termos da referida lei, são legalmente habilitadas para o exercício da atividade da construção as pessoas singulares ou coletivas titulares de alvará ou certificado de empreiteiro de obras públicas ou de obras particulares, emitido nos termos legais.

30. É da competência do IMPIC, I.P. a emissão dos referidos alvarás e certificados.

31. Para a análise, importa perceber o regime a que estão sujeitos os Agrupamentos Complementares de Empresas (ACE).

32. A Lei n.º 4/73, de 4 de junho, estabelece as normas relativas à constituição e ao regime dos ACE, sendo o Decreto-Lei n.º 430/73, de 25 de agosto, o diploma que regulamenta a respetiva constituição e funcionamento.

33. Nos n.os 1 e 2 da Base I da Lei n.º 4/73, de 4 de junho, estabelece-se que "As pessoas singulares ou colectivas e as sociedades podem agrupar-se, sem prejuízo da sua personalidade jurídica, a fim de melhorar as condições de exercício ou de resultado das suas actividades económicas", sendo que "As entidades assim constituídas são designadas por «agrupamentos complementares de empresas»."

34. Resulta, assim, que o ACE constitui uma estrutura de cooperação entre os seus membros, destinada a melhorar as condições de exercício ou de resultado das respetivas atividades económicas, sem prejuízo da personalidade jurídica e da autonomia das empresas que o integram.

35. Também a Lei n.º 41/2015, de 3 de junho, no artigo 19, admite que as empresas de construção se organizem, para a execução de obras, em consórcios ou outras modalidades jurídicas de agrupamento legalmente admitidas, podendo aproveitar conjuntamente as capacidades técnicas dos respetivos membros, nos termos legalmente previstos.

36. O ACE constitui uma dessas formas de agrupamento, destinada a permitir aos seus membros a melhoria das condições de exercício das respetivas atividades, sem prejuízo da sua personalidade jurídica.

37. No caso apresentado pela Requerente, cada uma das sociedades que integra o ACE é titular de alvará de empreiteiro de obras públicas, emitido pelo IMPIC, I.P., encontrando-se devidamente habilitada para o exercício da atividade e, nos termos do artigo 20.º da Lei n.º 41/2015, de 3 de junho, para a execução dos trabalhos que lhe sejam subcontratados.

38. Neste contexto, as habilitações legais (alvarás de empreiteiro de obras públicas) detidas individualmente pelas empresas participantes beneficiam as atividades objeto do contrato de empreitada do ACE.

39. Relativamente à documentação a apresentar, nomeadamente às faturas, deverá ser identificada a correspondência entre cada serviço executado e o respetivo alvará individual que habilita à realização das atividades de construção civil em causa.

III. CONCLUSÃO

40. Face ao exposto pode concluir-se que:

41. As faturas emitidas pela Requerente ACE ao dono da obra, respeitantes a empreitadas de construção e de reabilitação de redes de distribuição de energia elétrica, cuja execução material seja integralmente subcontratada às seis sociedades do ACE, todas titulares de alvará de empreiteiro de obras públicas, e que contenham a identificação do alvará da sociedade executante, encontram-se abrangidas pela regra de inversão do sujeito passivo prevista na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA, nos termos da interpretação constante do Ofício-Circulado n.º 25117/2026, aplicável a partir de 1 de julho de 2026.

42. Relativamente aos serviços adquiridos pela Requerente às sociedades agrupadas no ACE, verificando-se cumulativamente os pressupostos legalmente exigidos (serviços de construção civil prestados por entidade legalmente habilitada e adquirente sujeito passivo de IVA com sede, estabelecimento estável ou domicílio em

território nacional, que aqui pratica operações que confirmam, total ou parcialmente, o direito à dedução do imposto), é aplicável a regra de inversão do sujeito passivo prevista na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA.