

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

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

Assunto: AJUDAS DE CUSTOS

Processo: 29990, com despacho de 2026-05-30, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação

Conteúdo: I - PEDIDO

1. A Requerente informa no seu pedido que está enquadrada no regime normal mensal de IVA, exercendo a atividade a que corresponde o CAE principal 41000 - Construção de Edifícios Residenciais e Não Residenciais.
2. No âmbito da sua atividade, atua como empreiteiro em projetos de promoção imobiliária desenvolvidos em parceria com a [] e empresas portuguesas de promoção imobiliária, recorrendo, para a execução dos trabalhos, a subempreiteiros.
3. Na qualidade de empreiteiro no projeto imobiliário denominado "[]", desenvolvido em parceria com a sociedade [], a Requerente celebrou um contrato de subempreitada com o sujeito passivo [], tendo por objeto a execução de serviços de assentamento de alvenaria relativos à referida empreitada. Foi junta ao pedido cópia do contrato como documento 2.
4. A Requerente refere que, nos termos do referido contrato, o preço acordado inclui todos os encargos legais e operacionais inerente à execução dos trabalhos, especificando que estão assim incluídos os encargos com mão-de-obra, materiais e equipamentos, seguros, serviços de medicina, higiene e segurança no trabalho, licenças e impostos legais).
5. Clarifica, ainda, que nos preços unitários estão incluídos todos os encargos legais inerentes ao pessoal afeto à execução da obra e aos respetivos serviços.
6. Em cumprimento com o contrato de subempreitada celebrado, foram emitidas várias faturas pelo subempreiteiro [], referentes aos serviços prestados na obra "[]".
7. A Requerente esclarece que a execução dos serviços prestados pelo subempreiteiro implica que os funcionários deste pernoitem fora da sua área de residência, pelo que lhes são atribuídas ajudas de custo como forma de compensação com os gastos com alimentação e estadia.
8. As referidas "ajudas de custo" suportadas pelo subempreiteiro no âmbito da execução da subempreitada são discriminadas nas faturas emitidas à Requerente, juntamente com os serviços de construção civil.
9. Uma vez que tais despesas são necessárias à execução da obra, a Requerente considera que devem fazer parte do valor tributável da operação.
10. Consequentemente, entende ser aplicável a regra de inversão do sujeito passivo prevista na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, ao valor global da operação (compreendendo quer os serviços de construção civil, quer as ajudas de custo), cabendo-lhe, desta forma, a obrigação de liquidação do respetivo IVA, sem prejuízo do correspondente direito à dedução.
11. No que respeita ao exercício do direito à dedução do IVA relativo às ajudas de custo incluídas na base tributável das faturas emitidas pelo subempreiteiro, a Requerente refere que apenas deduziu a totalidade do IVA suportado nas faturas n.º [], junta como documento 3, e [], junta como documento n.º 4.
12. Nessas faturas encontra-se expressamente indicado que o valor dos serviços inclui montantes relativos a ajudas de custo no valor de €2.575,52 e €3.121,17,

respetivamente.

13. Relativamente à fatura n.º [], que inclui ajudas de custo no montante de €2.157,21, bem como à fatura n.º [], na qual está incluído o valor de €2.319,35, a Requerente, perante as dúvidas que surgiram, apenas deduziu o IVA correspondente à base tributável expurgada das ajudas de custo. As cópias das faturas foram juntas como documentos n.ºs 5 e 6.

14. A Requerente entende que as ajudas de custo suportadas no âmbito de subempreitadas de construção civil, quando atribuídas aos trabalhadores afetos à execução da obra, devem ser repercutidas ao cliente como parte integrante da prestação de serviços.

15. Refere ainda que essa componente relativa a ajudas de custo está expressamente identificada na fatura, através da menção de que tais valores se encontram incluídos no montante global faturado, conforme resulta dos documentos n.ºs 3 a 6 juntos ao pedido.

16. A Requerente considera que, fazendo estas despesas parte do valor tributável da operação, de acordo com a doutrina administrativa divulgada no primeiro parágrafo do ponto 1.4 do Ofício Circulado n.º 30101/2007, as mesmas devem ser abrangidas pela regra de inversão do sujeito passivo, ainda que estejam discriminadas na fatura.

17. A Requerente considera, igualmente, que as ajudas de custo incluídas no montante faturado pelo subempreiteiro - []-, por estarem diretamente relacionadas com a execução da obra, são consideradas parte integrante do preço global da prestação de serviços de construção e como tal sujeitas à regra de inversão do sujeito passivo prevista na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, podendo, desta forma, exercer o direito à dedução sobre o valor das ajudas de custo incluídas no montante faturado.

18. Em consequência, entende a Requerente que, para além da obrigação de liquidar IVA no montante (total) de €12.054,39, lhe assiste o direito de exercer o direito à dedução total desse valor, sem expurgar do direito à dedução o valor do IVA relativo às ajudas de custos.

19. Nestes termos, a Requerente pretende confirmar que:

- a. deve proceder à autoliquidação sobre o valor total do serviço, nomeadamente honorários dos serviços de construção civil e ajudas de custo;
- b. pode deduzir a totalidade do imposto suportado, incluindo o valor relativo às ajudas de custo incluídas nas faturas;
- c. pode proceder à dedução, no campo 24 da declaração periódica, o valor parcial não deduzido nas faturas n.º [] e n.º [], juntas como documentos n.º 5 e n.º 6, mediante a entrega de declaração periódica a submeter dentro do prazo;
- d. as faturas emitidas pelo fornecedor [] se encontram corretamente emitidas quanto ao descritivo, podendo continuar a evidenciar que no valor faturado estão incluídas as ajudas de custo.

II - Enquadramento das operações face ao Código do IVA

II.1 Regra de inversão do sujeito passivo prevista na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA (CIVA)

20. Nos termos da alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA (CIVA), 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 confirmam 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".

21. Ou seja, há lugar à aplicação da regra de inversão do sujeito passivo sempre que, cumulativamente, se verificarem as seguintes condições:

- i) O adquirente seja um sujeito passivo de IVA, em território nacional, e aqui pratique operações que confirmam, total ou parcialmente, o direito à dedução do IVA;
- ii) Se esteja na presença de aquisição de serviços de construção civil (englobando todo

o conjunto de atos necessários à concretização de uma obra); e
iii) Os serviços de construção civil sejam executados no âmbito de uma empreitada ou subempreitada.

22. Sempre que determinada operação reúna as condições cumulativas referidas no ponto anterior, é obrigatória a aplicação do disposto na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, pelo que cabe ao adquirente a liquidação e entrega do imposto que se mostre devido, devendo a fatura emitida pelo prestador dos serviços, nos termos do n.º 13 do artigo 36.º do CIVA, conter a expressão "IVA autoliquidação".

23. O ofício-circulado n.º 30101/2007, de 24 de maio, da Direção de Serviços do IVA (DSIVA) divulgou esclarecimentos sobre a citada norma.

24. Na situação apresentada no pedido, está em causa a realização de serviços de assentamento de alvenaria executados no âmbito de um contrato de subempreitada relativos à "[]".

25. Assim, uma vez que o adquirente é um sujeito passivo de IVA português, que estão em causa serviços de construção civil realizados no âmbito da atividade da construção, executados por um sujeito passivo titular do alvará de construção n.º [] no âmbito de um contrato de subempreitada, considera-se que estão reunidos os requisitos para a aplicação da regra de inversão do sujeito passivo prevista na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, pelo que o IVA é devido pelo adquirente.

26. A Requerente pretende confirmar, no que diz respeito ao valor correspondente às ajudas de custo pagas pelo subempreiteiro aos funcionários pelas despesas com alimentação e estadia e que estão discriminadas na fatura emitida no âmbito do contrato de subempreitada, se estas despesas também estão abrangidas pela regra de inversão do sujeito passivo.

27. O ofício-circulado n.º 30101/2007, de 24 de maio, divulgou esclarecimentos sobre a aplicação da alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA. Com relevo para a questão objeto do presente pedido importa atender ao ponto 1.4, no qual ficou esclarecido que "(s)empre que, no âmbito de uma obra, o prestador factura serviços de construção propriamente dita ou quaisquer outros com ela relacionados e necessários à sua realização, (v.g. aluguer ou colocação de andaimes, aluguer de gruas e de outros bens, serviços de limpeza, sinalização, fiscalização, remoção de entulhos, serviços de projectistas ou de arquitectura, etc), bem como materiais ou outros bens, entende-se que o valor global de factura, independentemente de haver ou não discriminação dos vários itens e da facturação ser conjunta ou separada, é abrangido pela regra de inversão de sujeito passivo.

Contudo, a facturação de serviços, ao prestador dos serviços de construção, tais como os indicados e que isoladamente não relevam do conceito de serviços de construção (v.g. aluguer ou colocação de andaimes, aluguer de gruas e de outros bens, serviços de limpeza, sinalização, fiscalização, remoção de entulhos, serviços de projectistas ou de arquitectura, etc) ou de mero fornecimento de materiais ou de outros bens, não é abrangida pelas normas de inversão, cabendo ao prestador dos referidos serviços ou ao transmitente dos bens a normal liquidação do IVA que se mostre devido".

28. No caso concreto, as despesas discriminadas na fatura pelo prestador de serviços fazem parte do valor tributável da operação, com efeito, resulta das próprias cláusulas do contrato de subempreitada, cuja cópia foi junta ao pedido, que "(n)o preço para execução dos trabalhos estão incluídos todos os encargos com mão-de-obra, materiais e equipamentos necessários e adequados para satisfação do objeto do contrato."- cfr. cláusula 2, ponto 3 do contrato de subempreitada.

29. Nos termos do n.º 1 do artigo 16.º do CIVA, o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços é constituído pelo valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro.

30. Em conformidade com as instruções administrativas divulgadas no primeiro parágrafo do ponto 1.4 do citado ofício-circulado, uma vez que os montantes relativos a ajudas de custo integram o valor tributável da operação, a regra de inversão do sujeito passivo aplica-se ao valor global da fatura, ainda que aqueles montantes se encontrem

discriminados nas faturas emitidas.

31. Ou seja, estando em causa prestações de serviços de construção civil em regime de subempreitada, a regra de inversão do sujeito passivo prevista na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA aplica-se ao valor global da operação, incluindo as verbas respeitantes a ajudas de custo, desde que estas integrem o preço contratual da prestação de serviços.

II.2 Direito à dedução do imposto suportado com as ajudas de custo

32. A alínea c) do n.º 1 do artigo 19.º do CIVA estabelece que, para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzem nos termos dos artigos que lhe seguem, ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efetuaram o imposto pago pelas aquisições de bens ou serviços pelas alíneas e), h), i), j) e l) do n.º 1 do artigo 2.º.

33. Nos casos em que a obrigação de liquidação e pagamento do imposto compete ao adquirente dos bens e serviços, o n.º 8 do artigo 19.º do CIVA determina que apenas confere direito a dedução o imposto que for liquidado por força dessa obrigação.

34. Por seu lado, o artigo 20.º, n.º 1 do CIVA determina que só pode deduzir-se o imposto suportado pelo sujeito passivo para a realização de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitos a imposto e dele não isentas, nos termos da sua alínea a), ou nas operações elencadas na sua alínea b).

35. Os n.ºs 1 e 3 do artigo 21.º do CIVA elencam as despesas cujo o imposto suportado está excluído do direito à dedução.

36. Resulta, portanto, das citadas normas que o imposto passível de dedução corresponde, em regra, a todo o imposto suportado pelo sujeito passivo para o exercício da sua atividade económica, ou seja, a imposto que tenha sido suportado em aquisições de bens e serviços que sejam utilizados em operações tributadas, com exceção das despesas previstas no artigo 21.º.

37. Sempre que se verifiquem os requisitos previstos nos artigos 19.º e seguintes do CIVA, a Requerente pode exercer o direito à dedução do IVA autoliquidado sobre a totalidade da base tributável, incluindo os montantes relativos a ajudas de custo incorporados na contraprestação global da operação.

38. Assim, caso a requerente tenha procedido, em períodos anteriores, à dedução parcial do IVA autoliquidado, pode efetuar a correspondente dedução do imposto não deduzido, nos termos e prazos previstos no artigo 98.º do CIVA.

39. Relativamente aos elementos que devem constar das faturas, importa recordar o disposto no n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, o qual determina que "(a)s faturas devem ser datadas, numeradas sequencialmente e conter os seguintes elementos:

- a) Os nomes, firmas ou denominações sociais e a sede ou domicílio do fornecedor de bens ou prestador de serviços e do destinatário ou adquirente sujeito passivo do imposto, bem como os correspondentes números de identificação fiscal;
- b) A quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável; as embalagens não efectivamente transaccionadas devem ser objecto de indicação separada e com menção expressa de que foi acordada a sua devolução;
- c) O preço, líquido de imposto, e os outros elementos incluídos no valor tributável;
- d) As taxas aplicáveis e o montante de imposto devido;
- e) O motivo justificativo da não aplicação do imposto, se for caso disso;
- f) A data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, em que os serviços foram realizados ou em que foram efectuados pagamentos anteriores à realização das operações, se essa data não coincidir com a da emissão da factura.

No caso de a operação ou operações às quais se reporta a factura compreenderem bens ou serviços sujeitos a taxas diferentes de imposto, os elementos mencionados nas alíneas b), c) e d) devem ser indicados separadamente, segundo a taxa aplicável".

40. Nos termos desta norma, nada impede que as faturas emitidas pelo subempreiteiro evidenciem que o valor faturado inclui o valor relativo a ajudas de custo pagas aos funcionários, na medida em que tais verbas integram efetivamente o preço global da

prestação de serviços de construção civil e não configurem meros reembolsos efetuados em nome e por conta do adquirente nos termos do n.º 6 do artigo 16.º do CIVA.