

Ani Stell Brito Fortes

**REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO EM IVA  
APLICÁVEL AOS BENS EM SEGUNDA MÃO, AOS  
OBJETOS DE ARTE E DE COLEÇÃO E ÀS ANTIGUIDADES —  
— EM PORTUGAL**

Relatório de estágio de Mestrado em Contabilidade e Finanças, apresentada à Faculdade de  
Economia da Universidade de Coimbra para obtenção do grau de Mestre

Coimbra, 2016



UNIVERSIDADE DE COIMBRA



FEUC FACULDADE DE ECONOMIA  
UNIVERSIDADE DE COIMBRA

Ani Stell Brito Fortes

# Regime especial de tributação em IVA aplicável aos bens em segunda mão, aos objetos de arte e de coleção e às antiguidades – em Portugal

Relatório de estágio do Mestrado em Contabilidade e Finanças, apresentada à Faculdade de  
Economia da Universidade de Coimbra para obtenção do grau de Mestre

Orientador académico: Prof. Doutora Isabel Cruz

Orientador profissional: Edgar Saraiva

Coimbra 2016



## **Agradecimentos**

Aos meus pais, pelos ensinamentos de vida, por todos os apoios em geral, pelo encorajamento que sempre me deram em todas as minhas decisões e escolhas. Nada seria possível sem os dois.

Aos meus irmãos e minha tia, que apesar da distância, sempre me apoiaram e incentivaram em todos os momentos desta etapa da minha vida, sempre confiaram em mim.

À minha orientadora, Isabel Cruz pelas críticas construtivas que me fez no decorrer da execução do relatório, pelo apoio e preocupação que demonstrou.

À professora Clotilde Palma pela simpatia e pelas indicações, que me fizeram chegar ao senhor António Sá, ao qual também tenho à agradecer pela ajuda na pesquisa bibliográfica.

Ao meu amigo, Adilson Dos Santos que sempre bem-disposto se prontificou a ajudar-me, com críticas e sugestões ao longo desse relatório.

Às minhas amigas pelos momentos de descontração e incentivo que sempre me levantaram o astral e me encorajaram a ultrapassar os desafios.

Aos colaboradores da *My business* pela disponibilidade, pelos ensinamentos e pelo ambiente de trabalho sempre leve e harmonioso.

Ao meu namorado pelo carinho, amizade e paciência que sempre teve comigo.

Muito obrigada!

## Resumo

O presente relatório de estágio visa dar uma visão geral do trabalho desenvolvido ao longo do estágio curricular de 4 meses, realizado no período de outubro de 2015 a fevereiro de 2016 na empresa *My Business – Consultores Financeiros e Informáticos, Lda.* mas, fundamentalmente, abordar uma temática fiscal pertinente e ainda com pouca bibliografia sobre os “Regime especial aplicável aos bens em segunda mão, aos objetos de arte e de coleção e às antiguidades” em matéria de tributação ao consumo. Este tema é igualmente de muito interesse para a entidade de acolhimento que no âmbito da sua atividade depara com alguns casos, principalmente de clientes do ramo automóvel, nomeadamente comercialização de automóveis usados em segunda mão.

O objetivo do trabalho prende-se sobretudo com os trâmites fiscais que suportam o Regime especial<sup>1</sup> de tributação a nível intracomunitário e Nacional, sendo que a sua aplicabilidade depende de algumas particularidades, entre as quais: a qualidade dos sujeitos envolvidos, o regime aplicado na origem e a condição em que se encontra o bem transacionado.

O estágio se figura como uma oportunidade de desenvolvimento de competências, num ambiente de trabalho real, onde o conhecimento teórico das aulas se cruzou com a prática empresarial, numa empresa cuja atividade permitiu aplicar muitos conceitos de cariz contabilístico, fiscal e financeiro apreendidos no âmbito do mestrado.

O relatório de estágio está dividido em dois capítulos. No primeiro capítulo, incidindo sobre o estágio realizado, faz-se a apresentação da empresa, descrevendo os objetivos do estágio e as principais tarefas executadas no seu decurso, culminando com a respetiva análise crítica. No segundo capítulo é feito o enquadramento teórico do tema, seguido de alguns casos práticos, culminando com uma análise crítica das expectativas.

**Palavras-chave:** Regime especial; Tributação Fiscal; Bens em Segunda Mão; Caráter Fiscal; Transações Intracomunitárias.

---

<sup>1</sup> Doravante este se refere ao DL 199/96, de 18 de outubro.

## **Abstract**

This internship report, aims to give an overview of the work developed throughout the internship of four months, held in period October 2015 to February 2016 in My Business – Consultores Financeiros e Informáticos, Lda., but fundamentally address a relevant tax issue with little bibliography, which is related to "special schemes for second-hand goods, the objects of art and collection and antiques" in taxation to consumption. It is also a topic of much interest to the host entity, which in its activity faces some cases, mainly with automotive customers, namely car sale used second hand.

This work objective relates to the tax procedures behind the special tax regime to Intra-EU level, its applicability depends on some characteristics, including the quality of the subjects involved, the arrangements applied to the source and the condition in which the goods are transacted.

The internship was a skills development opportunity in a real work environment, where the theoretic knowledge was crossed with enterprise practice, in a company whose activity allowed to apply many concepts of accounting nature, fiscal and financial seized under the Master's.

The probation report is divided into two chapters. In the first chapter, focusing on the intership, it is made the company's presentation, description the internship objectives and key tasks performed in its course, culminating with the respective critical analysis.

In the second chapter is made the presentation of the study area, identification of objectives and work methodology. In the second chapter is done the theoretical framework of the topic, followed by some practical cases, culminating with a critical analysis of the results.

**Keywords:** Special Regime; Fiscal taxation; Second hand goods; Fiscal character; Intra-EU transaction.

## **Lista de siglas**

**AT** - Autoridade Tributária

**CAE** - Classificação Portuguesa da Atividade Económica

**CE** - Comissão Europeia

**CIVA** - Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

**DL** - Decreto-lei

**DIVA** - Diretiva IVA de 2006/112/CE

**EM** - Estado-Membro

**FSE** - Fornecimentos e serviços externos

**IES** - Informação Empresarial Simplificada

**IRC** – Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas

**IRS** - Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares

**PAC** - Pauta Aduaneira Comum

**RET** - Regime especial de Tributação

**RITI** - Regime de IVA nas transações intracomunitárias

**SNC** - Sistema de Normalização Contabilística

**TI** - Transações Intracomunitárias

**TJUE** - Tribunal de Justiça da União Europeia

## Listas de figuras e quadros

<b>Figura 1</b> - Resumo do âmbito de aplicação.....	16
<b>Figura 2</b> - Direito à dedução.....	20
<b>Quadro 1</b> - Obrigatoriedade de menção nas faturas dos países da UE (Regime de Bens em Segunda Mão) .....	34

INDICE	
Introdução .....	1
Capítulo I.....	3
1 - O estágio.....	3
1.1 - Apresentação da entidade de acolhimento .....	3
1.1.1 - História e missão da empresa .....	3
1.1.2 - Atividade desenvolvida pela empresa .....	4
1.1.3 - Clientes.....	5
1.1.4 - Sistema informático .....	5
1.2 – Objetivos do estágio para à entidade de acolhimento.....	5
1.3 - Atividades desenvolvidas no decurso do estágio.....	6
1.3.1- Receção e organização dos documentos contabilísticos .....	6
1.3.2- Classificação e registo contabilístico .....	7
1.3.3 – Processamento de salários.....	9
1.3.4 - Práticas de controlo interno .....	9
1.3.4.1 - Reconciliação bancária .....	9
1.3.4.2 – E-fatura.....	10
1.3.5 - Declarações fiscais - IVA.....	10
1.4 – Análise do estágio .....	11
Capítulo II.....	11
2. Revisão da literatura e aplicação prática .....	11
2.1 - O Regime especial na ordem jurídica comunitária.....	11
2.1.1 - Adoção do Regime especial pela Comunidade Económica Europeia ....	12
2.1.2 - Adoção do Regime especial em Portugal .....	12
2.1.3 - Regime especial - origem, noção e classificação .....	13
2.1.4 – Objeto e âmbito de aplicação.....	14
2.1.5 - Sujeitos passivos .....	16
2.1.6 - Operações tributáveis.....	17
2.1.8 - Isenções .....	19
2.1.9 - O direito à dedução .....	19
2.1.10 - Ameaças e fraudes.....	20
2.1.11 - Existem sanções às más práticas.....	21

2.1.12 - Exclusões deste Regime especial.....	21
2.1.13 – Extensão do Regime especial .....	21
2.2 - Regime de transição aplicável aos meios de transporte em segunda mão ..	22
2.2.1 - Incidência .....	22
2.2.2 - Valor tributável .....	23
2.2.3 - Direito à dedução do revendedor .....	24
2.3 - Regime especial aplicável às vendas em leilão e às antiguidades.....	24
2.3.1 – Incidência .....	24
2.3.2 – Obrigação do leiloeiro.....	25
2.3.3 - Valor tributável .....	26
2.4 – Regime especial aplicável aos objetos de arte .....	26
2.4.1 – Incidência .....	27
2.4.2 - Taxa .....	28
2.4.3 - Opção pelo Regime da Margem.....	30
2.4.4 - Venda de objeto de arte efetuada pelo autor ou seus herdeiros .....	31
2.4.5 – Posterior revenda .....	32
2.5 – Casos práticos .....	32
2.5.1 – Caso 1 – Transação intracomunitária (meio de transporte em segunda mão) .....	32
2.5.2. Caso 2 – Transação Nacional (meio de transporte em segunda mão)....	35
2.5.3. Caso 3 – Automóvel salvado (meio de transporte em segunda mão) .....	36
2.5.4. Caso 4 – Leiloeira nacional .....	37
2.5.5. Caso 5 – Transmissão de uma obra de arte.....	38
2.6. Análise crítica .....	39
Conclusões .....	41
Referências bibliográfica.....	42
Legislação consultada .....	42



## **Introdução**

O presente relatório de estágio é elaborado no âmbito da unidade curricular de Estágio curricular, com vista a conclusão do Mestrado em Contabilidade e Finanças da Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.

O estágio é o primeiro contacto com o mercado de trabalho, pois permite uma perceção de como este funciona de uma forma mais simplista e permite dar aplicabilidade aos conhecimentos académicos adquiridos, aliando a teoria à prática.

O tema do Regime especial de IVA dos bens em segunda mão tem especial pertinência por ser alvo de conceitos jurídicos e fiscais que geram diferentes interpretações assentes na não existência de muita bibliografia sobre o Regime especial de bens em segunda mão, nomeadamente a nível intracomunitário, dito isto, por vezes, esta se confunde com o Regime de IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI).

Neste contexto, no que se refere à legislação sobre o Regime especial de tributação de bens em segunda mão, a Diretiva n.º 94/5/CE, usualmente conhecida por 7ª Diretiva da Comissão Europeia (CE) foi transposta para o território Português. Este normativo contempla o Decreto-Lei (DL) 199/96, de 18 de outubro, contemplando cada bem abrangido no Regime especial de forma individual e profunda.

A entidade de acolhimento possui situações que suscitam dúvidas em aplicabilidade do Regime especial em certos casos, com seus clientes do ramo automóvel, nomeadamente na venda de viaturas em segunda mão, tendo então a *My Business* interesse nesta temática.

O presente relatório visa essencialmente dois grandes objetivos, nomeadamente:

- Evidenciar o estágio desenvolvido, as tarefas executadas no decorrer do estágio, onde o conhecimento teórico das aulas se cruzou com a prática empresarial, numa empresa cuja atividade permitiu aplicar muitos conceitos contabilísticos, fiscais e financeiros apreendidos no âmbito do Mestrado.
- Explanar a temática do Regimes especial aplicável aos bens em segunda mão, aos objetos de arte e às antiguidades. Um tema de

interesse para a entidade de acolhimento, e que para além da fraca exploração ainda, a sua aplicação jurídica e fiscal geram algumas controvérsias em matéria de interpretação.

O presente relatório encontra-se organizado em dois capítulos. O primeiro capítulo, centrado no estágio desenvolvido, encontra-se igualmente dividido em três seções, começando pela apresentação da empresa, descrição das principais atividades desenvolvidas no decurso do estágio, e culmina com a respetiva análise crítica.

Após esta apresentação, teremos no segundo capítulo a revisão da literatura e aplicação prática, dividida em três seções, em que a metodologia a ser seguida passa pela pesquisa, análise e avaliação da bibliografia, da legislação, e observação dos procedimentos de aplicação do Regime especial na entidade de acolhimento. Deste modo, procurar-se-á de forma sucinta enquadrar o Regime especial na ordem jurídica nacional, apresentando de seguida casos práticos da sua aplicabilidade e respetiva análise crítica.

## Capítulo I

### 1 - O estágio

#### 1.1 - Apresentação da entidade de acolhimento

##### 1.1.1 - História e missão da empresa

O estágio foi realizado na sociedade *My Business* - Consultores Financeiros e Informáticos, Lda. sediada na cidade de Coimbra, a entidade iniciou a sua atividade em janeiro de 2006, sob a forma de sociedade unipessoal por quotas, com um capital social de 5.000,00€ e com o n.º de identificação fiscal 507 559 614. Inicialmente seu objeto de negócio prendia-se com:

a produção e comercialização de software informático, desenvolvimento e comercialização de aplicações web, consultoria na área da informática, comercialização de hardware informático, atividades de contabilidade, auditoria e consultoria fiscal, apoio à gestão de empresas e empresários em nome individual, realização de estudos de mercado, serviços de apoio à internacionalização de empresas, realização de projetos de investimento, consultoria na área financeira.<sup>2</sup>

Conforme consta da certidão do cartório notarial. Porém a área da sua atividade na altura era apenas desenvolvimento e comercialização de *software* informático.

Em 2011, com a entrada de mais um sócio, a empresa redirecionou a sua principal atividade para a prestação de serviços na área de contabilidade, consultoria fiscal e o apoio à gestão de empresas tendo desde então a classificação da atividade económica (C.A.E.) – 69200 – atividades de contabilidade, auditoria e consultoria fiscal.

A *My Business* é uma microentidade dado que não ultrapassa dois dos três limites definidos pelo DL n.º 98/2015, nomeadamente:

- a) Total do balanço: € 350.000,00;
- b) Volume de negócios líquido: € 700.000,00;
- c) Número médio de empregados durante o período: 10.

Atualmente, a empresa tem como colaboradores um técnico de contabilidade, um estagiário profissional, dois estagiários curriculares e um profissional independente.

---

<sup>2</sup> Retirado da *internet*. Acesso a 17 de Março de 2016, disponível no Portal da Justiça: <https://publicacoes.mj.pt/>

A entidade de acolhimento tem como missão “ajudar os clientes a tornarem-se mais fortes e mais competitivos”. A *My Business* visa “superar as necessidades e expectativas dos seus clientes, aumentar seus lucros, otimizar os custos e melhorar a eficiência e organização das empresas”<sup>3</sup>.

### **1.1.2 - Atividade desenvolvida pela empresa**

Além da atividade principal que é a prestação de serviços relacionados com a contabilidade, nos últimos anos a sociedade tem vindo a apostar no aconselhamento de gestão, prestando apoio aos clientes para uma gestão mais eficaz com o recurso a relatórios financeiros. Dentro dos serviços prestados pela entidade destacam-se:

- Contabilidade – Análise, classificação dos documentos de acordo com o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) e seu processamento informático;
- Extração mensal do balancete do razão, balancete analítico, contas correntes e balancete para livros selados;
- Obrigações fiscais, tal como, a elaboração das declarações periódicas de IVA, retenção do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS), o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC) e declaração da informação da empresa simplificada (IES);
- Assessoria legal na documentação para e início e encerramento de atividade;
- Realização do encerramento anual de contas;
- Aconselhamento de gestão, de modo a estabelecer relações mais estreitas com os clientes, ao mesmo tempo que os auxilia na maximização dos resultados;
- Processamento de salários;
- Estudos económicos.

Como atividade secundária, a *My Business* vende material de escritório, entre outros, cartuchos de tinta e tonners.

---

<sup>3</sup> Retirado da *internet*. Acesso a 17 de Março de 2016, disponível em <http://liteprice.com.pt/>

### **1.1.3 - Clientes**

O objetivo de qualquer entidade é a satisfação do cliente, considerando que o cliente se figura como uma fonte de rendimentos de onde advém os resultados positivos e consequentes lucros. Neste sentido, a entidade está sempre atenta à evolução do mercado e da concorrência, de forma a prestar serviços que acompanham o cliente desde o seu lançamento no mercado, com apoios na área contabilística mas também nas áreas administrativa, financeira e fiscal.

Os clientes da *My Business* - Consultores Financeiros e Informáticos, Lda. são microempresas registadas como sociedades por quotas, sociedades por quotas unipessoais e empresários em nome individual. Os seus clientes atuam em diversos ramos tais como: informático, automóvel, alimentar e reparação, manutenção e instalação de máquinas e equipamentos. Além de clientes de Coimbra a entidade possui clientes no distrito de Aveiro.

### **1.1.4 - Sistema informático**

O equipamento informático da *My Business* é composto por seis computadores, dos quais três estão ligados entre si em rede, sendo controlados por um servidor, para que os utilizadores trabalhem com a mesma informação em nível de contabilidade e de salários.

Em relação ao *software* é utilizado o programa primavera profissional. Uma fraqueza que, geralmente, é atribuída a este sistema é o desajustamento do *software* e do *hardware* utilizado, porque qualquer alteração num cliente no programa primavera requer uma cópia de segurança, deste modo, se não se usar a última versão atualizada da conta do cliente no programa primavera, isto originará problemas.

## **1.2 – Objetivos do estágio para à entidade de acolhimento**

Um dos objetivos do estágio é a promoção e construção de um saber profissional, orientado num ambiente de trabalho real, com vista à execução de um conjunto de atividades abrangidas no âmbito da contabilidade e da fiscalidade, nomeadamente:

- Organização e arquivo de documentos contabilísticos;
- Classificação e lançamentos contabilísticos;
- Processamento de salários;
- Elaboração de declarações fiscais;
- Práticas de controlo interno (reconciliações bancárias e e-fatura);
- Extração de mapas de reporte (balancetes, balanços e demonstração de resultados).

### **1.3 - Atividades desenvolvidas no decurso do estágio**

No decorrer do Estágio Curricular foram diversas as atividades desenvolvidas. O desempenho dessas atividades não seguiu um plano rígido preestabelecido mas acompanhou as necessidades da *My Business* para responder às solicitações dos seus clientes. De salientar que, no início do estágio estabeleceram-se vários objetivos que tentaram ser cumpridos na íntegra, dentro dos quais, se destacaram os procedimentos contabilísticos.

#### **1.3.1- Receção e organização dos documentos contabilísticos**

O processo contabilístico inicia-se com a entrega dos documentos, necessários e exigidos por lei, pelos clientes no gabinete da *My Business*. De entre esses documentos podem-se destacar: faturas, recibos e vendas a dinheiro de fornecedores; notas de crédito; faturas, recibos e vendas a dinheiro emitidas pelo cliente; depósitos bancários, avisos de débito ou de crédito bancários e extratos bancários;

Sendo que não se deve registar na contabilidade factos sem documento comprovativo, a receção dos mesmos é de extrema importância, isto é, a receção é feita pelo responsável e os documentos são colocados em lugar apropriado a fim de evitar extravios.

De notar que, no decorrer do processo de organização, os documentos são separados por datas e posteriormente por diário. No decorrer deste processo verifica-se o número de identificação fiscal, pois se não constar este número na

fatura ela não deve ser considerada para registo contabilístico, tal como preceitua o artigo 26º do CIRC.

Na *My Business*, à semelhança do que acontece nos vários gabinetes de contabilidade, são cinco os diários em que se insere a documentação recebida, nomeadamente:

- Caixa – diário que engloba os documentos que originam fluxo monetário, ou seja recibos, vendas a dinheiro e faturas que envolvam pagamentos ou recebimentos;
- Bancos - diário que abrange as obrigações e direitos cujo cumprimento se verificou pela via bancária;
- Compras - diário que contempla faturas, notas de crédito e de débito por parte dos fornecedores, aquisições necessárias para o desempenho da atividade a que se propõe a organização (cliente);
- Vendas e prestação de serviços - diário que engloba faturas, notas de crédito e de débito relacionados com as vendas aos clientes da organização;
- Diversos - diário onde são arquivados documentos relacionados com o processamento de salários, fornecimentos e serviços externos (FSE) e outros factos patrimoniais não contemplados nos diversos diários anteriormente mencionados.

### **1.3.2- Classificação e registo contabilístico**

De uma forma geral, pode dizer-se que depois da organização dos documentos, estes estão prontos para que seja efetuada a respetiva classificação e os respetivos lançamentos contabilísticos com base no SNC adaptado a cada empresa cliente.

Em primeiro lugar, cada empresa possui um registo na plataforma primavera. Antes de qualquer registo é feita uma cópia de segurança para proteger os lançamentos até então realizados. De salientar que os lançamentos respeitam os diários e a ordem cronológica, ou seja, do mais antigo ao mais recente. Durante o lançamento, os documentos são numerados de forma a facilitar a sua localização na pasta por meses. Esta numeração é composta pelo mês a que o documento

diz respeito, o lugar que ocupa no diário e pelo código do diário que lhe corresponde.

Após a numeração, como procedimento de controlo, calculam-se os somatórios dos débitos e dos créditos de cada diário para confrontar o total apresentado no diário após a classificação contabilística com o total dos lançamentos efetuados no computador.

Após os lançamentos são extraídos os seguintes mapas:

- a) Balanços e demonstrações de resultados – esses dois documentos permitem à sociedade avaliar a situação patrimonial e económica da cliente, isto porque o balanço feito no final do período económico proporciona uma visão estática da situação económica, e a demonstração dos resultados evidenciam o resultado líquido;
- b) Balancetes do razão – documento mensal que constitui um instrumento de controlo, pois permite uma análise sumária da situação financeira da empresa;
- c) Balancetes analíticos – esses documentos contêm o desdobramento completo de todas as contas e subcontas utilizadas, o que se torna muito útil para o preenchimento da Declaração Anual e do Modelo 22.
- d) Contas correntes e diários de verificação - documentos que permitem destacar possíveis erros pela observação direta dos seus históricos e por análise comparativa;
- e) Mapas de apuramento de IVA – documento que engloba os valores necessários para o preenchimento da declaração periódica de IVA.

Nesse sentido e em linhas gerais, como medida de controlo e conferência dos lançamentos, emitem-se balancetes das contas de compras, vendas, gastos e apuramento de IVA, conferindo através da aplicação da taxa do imposto aos valores de base tributável constantes nas compras, vendas e gastos. De seguida, reúnem-se as condições para se proceder ao apuramento de IVA mensal ou trimestral, conforme o registo em que as empresas se enquadram, como irá ser descrito na secção 1.3.5.

### **1.3.3 – Processamento de salários**

A *My Business* presta serviços de processamento de salários aos seus clientes e, para o qual, recebe notificações mensais por parte destes no que se refere às alterações a ter em atenção no processamento de salários do mês em questão, nomeadamente: baixas, férias, faltas, gratificações, admissão ou saída de funcionários, entre outras.

Para o processamento de salários a empresa utiliza o programa primavera profissional. O processo envolve o processamento de salários, o tratamento dos encargos fiscais e retenções na fonte e o pagamento das remunerações. Do programa são extraídos o mapa de vencimento, o mapa de exploração e o guia de segurança social.

### **1.3.4 - Práticas de controlo interno**

As práticas de controlo interno se afiguram como procedimentos muito importantes. Pois controla em que ponto o trabalho esta a ser realizado, por quem, e se esta à ser feito atempadamente, com o recurso ao documento de controlo do ponto de situação dos clientes. Este documento consiste num ficheiro de Excel onde se registam todas as obrigações que as entidades clientes têm de cumprir, desde a organização dos documentos contabilísticos, à entrega periódica de IVA, ao encerramento de contas, ao e-fatura, entre outras. Como se pode aferir, é muito importante que este documento esteja sempre atualizado.

#### **1.3.4.1 - Reconciliação bancária**

A este propósito, deverá notar-se que a reconciliação bancária se figura como uma prática que serve para conferência de movimentos e lançamentos até então realizados nas contas bancárias. Deste modo, as diferenças encontradas podem significar documentos em falta na contabilidade e/ou emitidos pelo banco, tais como: juros e cheques devolvidos, tendo já sido registados no banco mas que não se encontram registados até então na contabilidade. Por outro lado, essas diferenças também podem significar movimentos registados pela contabilidade

mas que o banco desconhece, tais como os cheques em trânsito reletivos às liquidações de dívidas por parte de clientes por meio de cheques que até então não foram descontados no banco.

#### **1.3.4.2 – E-fatura**

O procedimento com a designação do e-fatura consiste em entrar no portal das finanças do cliente com seus dados, nomeadamente com o número de contribuinte do cliente e a sua palavra passe, a fim de extrair uma lista dos documentos registados na plataforma, nomeadamente os que foram emitidos com o número de contribuinte. De notar que o documento *excel* que é extraído é muito importante, pois traduz uma forma de controlo interno na medida em que dá lugar a comparação das e-faturas registadas na plataforma com as faturas até então lançadas na contabilidade, a fim de detetar faturas em falta e permite maior rigor no apuramento de IVA.

#### **1.3.5 - Declarações fiscais - IVA**

O IVA é um imposto que recai sobre o consumo, pois recai sobre bens e serviços consumidos por adquirentes que manifestam a capacidade contributiva. De acordo com o disposto na Portaria 375/2003, de 10 de Maio, os sujeitos passivos de IVA estão obrigados à enviar, por transmissão eletrónica de dados, a declaração periódica a que se refere a alínea c) do n.º 1 do art.º 29.º Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), bem como dos respetivos anexos, nos prazos referidos no n.º 1 do art.º 41.º do mesmo código.

Para o preenchimento da declaração do modelo de IVA deve-se considerar o tipo de contribuinte quanto ao regime de IVA em que insere, pois para:

- a) Empresas inseridas no regime mensal a entrega decorre até dia 10 do segundo mês posterior ao que respeita as operações;
- b) Empresas trimestrais a entrega decorre até dia 15 do segundo mês após a conclusão do trimestre.

## **1.4 – Análise do estágio**

A minha apreciação sobre o estágio realizado é positiva pois as condições de meios materiais, técnicos e humanos foram disponibilizados pela entidade de acolhimento sem qualquer restrição.

Acima de tudo, apreciei muito o ambiente de trabalho, pois é descontraído, harmonioso e os colegas interajudam-se.

Relativamente às atividades desenvolvidas, estas não seguiram rigorosamente o plano estabelecido no protocolo de estágio curricular, porém acompanharam as necessidades da entidade de acolhimento.

## **Capítulo II**

### **2. Revisão da literatura e aplicação prática**

#### **2.1 - O Regime especial na ordem jurídica comunitária**

A instituição do IVA na UE ocorreu em 1967 com a aprovação das Diretivas 67/227/CEE e 67/228/CEE, designadas respetivamente, “Primeira Directiva IVA” e “Segunda Directiva IVA”, ambas do Conselho e datadas de 11 de abril.

Importa assinalar que, em 1 de julho de 1968, entrou em vigor a União Aduaneira. Com a instituição da mesma, foram abolidos os direitos aduaneiros aplicáveis às trocas comerciais entre Estados-membros, e introduzida a Pauta Aduaneira Comum (PAC) aplicável em toda a Comunidade Europeia às mercadorias provenientes de países terceiros, que substituiu os direitos aduaneiros nacionais.

Segundo Lares (2012), a reintrodução desses bens no circuito económico pela via do regime normal causaria distorções nesse circuito, de forma a incentivar a comercialização fora do circuito económico, daí então a necessidade de se consagrar um Regime especial para esses tipos de bens.

### **2.1.1 - Adoção do Regime especial pela Comunidade Económica Europeia**

Para Cunha (2004), desde 1991, com a integração de apenas um só território fiscal e aduaneiro, a UE nomeou então as exportações e importações de transações intracomunitárias (TI), segundo redação da Diretiva 91/680/CEE, onde preceitua as medidas de funcionamento do mercado único com vista a diminuir os custos administrativos, por outro lado, sem causar danos na segurança dos países membros.

Considerando a livre circulação de bens e serviços, pessoas e capitais no mercado comum, nomeadamente na UE, e sendo o IVA um valor acrescentado a bens e serviços, para um bom funcionamento das TI, convém evitar, quer a dupla tributação, quer a não tributação dos bens transacionados, ou por outro lado, distorções de concorrência. Nesse sentido, como defende Palma (1997), em 1977, na 6ª Diretiva 77/338/CEE do Conselho Europeu, já se contemplavam algumas medidas neste âmbito, nomeadamente nos artigos 3º, 5º, nº 4, alínea c), 12º, nº 3, alínea a), 11º c) alínea 3), 13º, ponto B alínea c) e no ponto nº 26 do seu Anexo F. Todavia, tais medidas revelaram-se notoriamente insuficientes, pelo que o artigo 32º da versão inicial da 6ª Diretiva já previa a necessidade de se consagrar um Regime especial aplicável aos bens em segunda mão, aos objetos de arte e de coleção e às antiguidades. Em linhas gerais, esse artigo dispunha que “o conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, adotará, até 31 de dezembro de 1997, o regime comunitário de tributação aplicável no setor dos bens em segunda mão, objetos de arte, os objetos de coleção e às antiguidades”.

### **2.1.2 - Adoção do Regime especial em Portugal**

O Regime especial de tributação das transmissões de bens em segunda mão, objetos de arte, de coleção e às antiguidades entrou em vigor em Portugal por força do DL 199/96, de 18 de outubro, como legislação suplementar ao CIVA. Neste sentido, o DL procede, em matéria de harmonização comunitária, à transposição para a ordem jurídica nacional da Diretiva n.º 94/5/CE, usualmente

conhecida por 7<sup>o</sup> Diretiva<sup>4</sup> do Conselho Europeu, de 14 de fevereiro de 1994, relativa à tributação em imposto sobre o valor acrescentado das transmissões de bens em segunda mão, objetos de arte, de coleção e às antiguidades. De uma forma geral, com a entrada em vigor do DL 199/96, de 18 de outubro, revogou-se os DL n.º 504- /85, de 30 de dezembro, e n.º 346/89, de 12 de outubro<sup>5</sup>.

O referido DL 199/96, de 18 de outubro entrou em vigor no continente em 23 de outubro de 1996, e para as operações consideradas realizadas nas regiões autónomas dos Açores e da Madeira em 2 de outubro de 1996.

De acordo com Bernardo (2009), este Regime especial não se figura como uma isenção de tributação mas sim uma forma de apuramento do imposto que difere da regra geral, em que o IVA é calculado com base na margem de lucro da operação, não é discriminado na fatura e não confere direito à dedução, para o sujeito que se encontra na qualidade de sujeito passivo adquirente, como adiante se descreve.

Nessa mesma linha, importa referir que Laires (2012) também defende que não se trata de um regime de isenção, mas sim de um Regime especial que pede interpretações estreitas a fim de descortinar as circunstâncias que justifiquem a sua aplicabilidade.

### **2.1.3 - Regime especial - origem, noção e classificação**

Para o desenrolar desta temática, uma particularidade prende-se com a definição de «Bens em segunda mão». Então, por força da Diretiva de IVA, artigo 311<sup>o</sup>, a definição é a seguinte:

- a) «Bens em segunda mão» são os bens móveis corpóreos suscetíveis de serem reutilizados no estado em que se encontram ou após reparação, que não sejam objetos de arte e de coleção ou

---

<sup>4</sup> De acordo com Ben J. M. Terra (1994), a aprovação da 7<sup>a</sup> Diretiva, sua negociação a nível comunitário durou cerca de dezassete anos.

<sup>5</sup> O primeiro diploma mencionado disciplinava o regime até então aplicável aos bens em causa, sendo que o segundo regulamentava a concessão da isenção de IVA, e algumas imposições relativas à importação de certas obras de arte.

antiguidades, nem metais preciosos ou pedras preciosas<sup>6</sup>, na definição que lhes é dada pelos Estados-Membros (EM);

De uma forma geral, pode dizer-se que, apesar da exclusão da definição de bens em segunda mão, os objetos de arte, os objetos de coleção e às antiguidades encontram-se abrangidos pelo Regime especial, tendo então a classificação contabilística de inventários.

De salientar que, esta definição de «Bens em segunda mão» engloba os bens pertencentes à classe de inventário mas também pode abranger o ativo fixo tangível, porém este último não tem qualquer enquadramento no Regime especial em análise. Por exemplo uma revenda por parte de uma empresa de uma máquina que já não desempenhava as funções para qual foi adquirida, esta revenda não tem enquadramento no Regime especial.

Neste sentido, relativamente ao campo de aplicação, este imposto é classificado como um imposto especial e neutro na medida em que evita o efeito cumulativo em termos internacionais.

De acordo com a jurisprudência do TJUE, os animais vivos são considerados bens em segunda mão na aceção do Regime especial de tributação pela margem, quando tiverem sido previamente adquiridos em conformidade com os pressupostos desse Regime e sejam posteriormente revendidos, após terem sido adestrados, treinados ou preparados com vista a uma utilização específica (Laires, 2012:55).

#### **2.1.4 – Objeto e âmbito de aplicação**

O Regime especial regula a liquidação de imposto pela margem de lucro, ou seja, pela diferença entre o preço de venda e o preço de compra, previsto pelo DL nº 199/96 de 18 de outubro, artigo 16º do CIVA. Conforme redação da secção 2 da DIVA, artigo 312º, entende-se por:

- a) «Preço de venda», tudo o que constitua a contraprestação obtida ou a obter pelo sujeito passivo revendedor do adquirente ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente ligadas à operação, os impostos, direitos, contribuições e taxas, as despesas acessórias, tais como despesas de comissão, embalagem,

---

<sup>6</sup> Estes se encontram abrangidos pelo Regime especial do ouro ao investimento, aprovado pelo DL 362/99, de 16 de setembro.

transporte e seguro cobradas pelo sujeito passivo revendedor ao adquirente, com exclusão dos montantes referidos no artigo 79º;

- b) «Preço de compra», tudo o que constitua a contraprestação definida na alínea a), obtida ou a obter do sujeito passivo revendedor pelo seu fornecedor.

Como regulado pelo artigo 315º da DIVA, o valor tributável das entregas de bens referidas no artigo 314º é constituído pela margem de lucro realizada pelo sujeito passivo revendedor, deduzido o montante de IVA correspondente à própria margem de lucro. A interpretação de Laires (2012) sugere que o IVA é calculado “por dentro” da margem de lucro, ou seja, pela margem de lucro menos o valor de IVA nela incluída e que é devido nas transmissões contempladas pelo Regime especial.

Como transcrito do número 1 do artigo 3º do Regime especial de bens em segunda mão no limiar nacional, o Regime especial aplica-se às compras feitas por sujeitos passivos revendedores de bens em segunda mão, obras de arte, coleção e às antiguidades, aos seguintes sujeitos:

- a) Particulares;
- b) Sujeitos passivos que isentam a venda ao abrigo do nº 32 do artigo 9º CIVA;
- c) Sujeitos passivos que isentam a venda ao abrigo do artigo 53º CIVA;
- d) Sujeitos passivos revendedores, cuja venda tenha sido abrangida pelo Regime da Margem de lucro.

Neste sentido e em linhas gerais, o Regime especial aplica-se às vendas feitas por sujeitos passivos revendedores, adquiridas num EM da UE e revendidas em território nacional, de bens em segunda mão, obras de arte, coleção e às antiguidades, em que estes comprem bens a:

- a) Particulares de outro EM;
- b) Um revendedor de outro EM que aplica o Regime de bens em segunda mão no país de origem;

Regime especial de tributação em IVA aplicável aos bens em segunda mão, aos objetos de arte e de coleção e às antiguidades – em Portugal

- c) Sujeitos passivos de outro EM que isentam a venda ao abrigo do nº 32<sup>7</sup> do artigo 9º CIVA;

**Figura 1** - Resumo do âmbito de aplicação

Um bem adquirido e revendido em território nacional	
Compra	Regime a aplicar aquando a revenda
A um revendedor que aplica o regime de bens em 2ª mão.	Aplica o regime da margem, salvo se optar pela aplicação do regime geral.
A um sujeito passivo isento ao abrigo do nº 32 do artigo 9º do CIVA	
A um sujeito passivo isento ao abrigo do artigo 53º	
A um particular	
A um sujeito passivo que aplicou o regime normal, ou seja liquidou IVA na venda	Aplica o regime normal, ou seja, liquida IVA sobre o preço total de venda.

  

Um bem adquirido num EM da UE e revendido em território nacional	
Compra	Regime a aplicar aquando a revenda
A um revendedor de outro EM que aplica o regime de bens em 2ª mão.	Aplica o regime da margem, salvo se optar pela aplicação do regime geral.
A um sujeito passivo de outro EM isento ao abrigo do nº 32 do artigo 9º do CIVA	
A um particular de outro EM	
A um sujeito passivo de outro EM que aplicou o regime normal, ou seja liquidou IVA na venda	Aplica o regime normal, ou seja, liquida IVA sobre o preço total de venda.

Fonte: Vera Pinto. in: portal-gestão: <https://www.portal-gestao.com/artigos/6745-Regimes-particulares-de-iva.html>, consultado em 19 de junho de 2016.

### 2.1.5 - Sujeitos passivos

Os intervenientes nas transações, que podem ser tanto nacionais, como membros da UE, abrangidos pelo Regime especial possuem funções, direitos e obrigações diferentes. Para esta temática os sujeitos envolvidos nas transações figuram como sujeito adquirente e sujeito vendedor.

<sup>7</sup> O Regime especial faz referência ao número 33 do referente artigo, porém esta remissão foi atualizada no número 32) do CIVA, pelo DL 102/2008 de 20 de junho.

Para a análise do sujeito adquirente, conforme prescrito na alínea c) do artigo 2.º do Regime especial e alínea 5 do nº 1 artigo 311º da DIVA, este sujeito adquirente deve figurar-se como “sujeito passivo revendedor, qualquer sujeito passivo que, no âmbito da sua atividade económica, compre ou afete às necessidades da sua empresa ou importe para a revenda de bens em segunda mão, objetos de arte e de coleção ou antiguidades, quer esse sujeito passivo atue por conta própria quer por conta de outrem ao abrigo de um contrato de comissão de compra e venda.”

São contemplados ainda por essa categoria de sujeito passivo revendedor, os organizadores de vendas em leilão, de acordo com as alíneas 6) e 7) do nº 1 do mesmo artigo, desde que desenvolvam tal atividade em nome próprio, ou por conta de um comitente, de acordo com um contrato de comissão de venda.

Como regulado no número 2 do artigo 6.º do Regime especial, “as transmissões sujeitas ao Regime de tributação da Margem devem ser escrituradas de modo a evidenciar os elementos que permitam concluir a verificação das condições previstas no artigo 3.º e dos elementos determinantes do valor tributável referidos no artigo 4.º.”

### **2.1.6 - Operações tributáveis**

Estão abrangidos nesse Regime especial as aquisições intracomunitárias de bens em segunda mão, objetos de arte e de coleção e às antiguidades.

A DIVA dispõe no seu artigo 20º em conformidade com artigo 3º do RITI que: “Entende-se por “aquisição intracomunitária de bens” a obtenção do poder de dispor, como proprietário, de um bem móvel corpóreo expedido ou transportado com destino ao adquirente, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, para um EM diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte do bem”. Os EM devem tomar medidas para que tais aquisições fossem etiquetadas como entregas de bens, caso fossem efetuadas no interior de um EM por um sujeito passivo agindo nessa qualidade, nos termos do prescrito artigo 23º da DIVA.

Uma particularidade a ter em consideração é que o RITI não se pode confundir com o Regime especial da Margem de lucro, pois existem particularidades que muitas vezes dão aplicabilidade a um regime e não a outro. Vejamos, se um

vendedor da UE numa transmissão de um sujeito residente em Portugal liquidar o IVA no país de residência, isso significa que o sujeito passivo liquidou IVA pelo preço de venda, a operação em causa caberia no regulamento do RITI, de acordo com o DL 290/92. Por outro lado, a aplicabilidade do Regime especial no país de origem já é um dos requisitos que dá aplicabilidade ao Regime especial da Margem de lucro em Portugal.

O apuramento do imposto devido será efetuado individualmente em relação a cada bem, caso se trate de TI que envolvam mais de um bem, por outro lado, eventuais margens negativas não podem afetar o valor tributável de outras transmissões, como estabelecido no número 3 do artigo 4.º do DL 199/96, de 18 de outubro.

### **2.1.7 - Lugar de tributação**

“Considera-se que o lugar de uma aquisição intracomunitária de bens é o lugar onde se encontram os bens no momento da chegada da expedição ou do transporte com destino ao adquirente”, segundo artigo 40º da DIVA. Para a tributação do consumo aplica-se o princípio do destino, ou seja, o bem é tributado no território do adquirente.

O artigo 6º do CIVA defende que, relativamente à localização das operações, para uma TI ser localizada em Portugal, o bem tem que ser expedito em território Português. Não obstante, o artigo anterior é derogado no artigo 10º do RITI. Em linhas gerais, segundo Laires (2012), as transmissões de Portugal para outro EM, contemplado no número 3 do artigo 14º do Regime especial, determina a não aplicabilidade da regra de localização prevista no artigo 10º do RITI. No entanto para o mesmo autor, para a TI dos bens abrangidos pelo Regime especial, e que se aplique o Regime especial, as regras de localização respeitam sempre o artigo 6º do CIVA.

Segundo o número 2 do artigo 6º do CIVA, “Não obstante o disposto no número anterior, são também tributáveis a transmissão feita pelo importador e as eventuais transmissões subsequentes de bens transportados ou expedidos de um país terceiro, quando as referidas transmissões ocorrerem antes da importação”, isto quando as transmissões tenham sido efetuadas de acordo com o Regime da

Margem de lucro. Nota-se, porém, como complemento, como transposto do número 2 do referido artigo 14º do Regime especial, “não obstante o disposto nas alíneas a) e c) do artigo 14º do regime de IVA nas TI, são tributáveis as transmissões de bens em segunda mão, objetos de arte, de coleção ou às antiguidades, efetuadas nos termos deste Regime especial, por um sujeito passivo revendedor ou por um organizador de vendas em leilão, agindo como tal, quando os bens sejam expedidos ou transportados para outro EM.”

### **2.1.8 - Isenções**

Conforme redação do artigo 18º, número 1 do Regime especial, “não são sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado as aquisições intracomunitárias de bens em segunda mão, de objetos de arte, de coleção ou de antiguidades, se o vendedor for um sujeito passivo revendedor ou um organizador de vendas em leilão e os bens tiverem sido sujeitos a imposto sobre o valor acrescentado no EM de expedição ou transporte, de acordo com um Regime especial de tributação idêntico ao previsto neste diploma”. De acordo com Laires (2012), se as condições acima descritas se verificarem, deste modo não têm aplicabilidade as regras de incidência de IVA nas TI de bens previstas nas alíneas a) e d) do artigo 1º do RITI.

### **2.1.9 - O direito à dedução**

Ao contrário do que disciplinava no DL número 504-G/85, o Regime especial aplicável aos bens em segunda mão, aos objetos de arte e de coleção e às antiguidades, impede ao sujeito passivo revendedor, ou o leiloeiro, de discriminar na fatura o imposto que incidiu na transmissão, como transcrito do número 1 do artigo 5º do DL 199/96, de 18 de outubro. O sujeito passivo adquirente não tem direito à dedução de IVA, isto porque até mesmo o IVA não vem discriminado na fatura, e caso o IVA tivesse sido discriminado, seria uma violação ao artigo 5º do Regime especial, isto significaria que o vendedor liquidou o IVA, e logo o adquirente teria de o deduzir, dito isto, não se trataria do Regime especial de tributação de bens em segunda mão.

**Figura 2 - Direito à dedução**

Situação em relação ao IVA	Sujeito passivo revendedor			Sujeito passivo Aquirente
	Bens em segunda mão	Coleção e antiguidades	Objetos de arte	
Regime da Margem de Lucro	Liquidado pela margem de lucro (número 3 do artigo 5.º do DL 199/96, de 18 de outubro)	Valor tributável = total faturado ao adquirente – (valor pago ao comitente + montante do IVA devido pela sua entrega) – (artigo 339º DIVA)	Existe a opção pelo Regime de Margem ou regime normal (artigo 319 DIVA)	Não é dedutível, mesmo que os bens sejam para a atividade tributados, mesmo porque o imposto não é discriminado na fatura (número 1 do artigo 6.º do DL 199/96, de 18 de outubro e 323.º DIVA)

*Fonte: Elaboração própria*

### 2.1.10 - Ameaças e fraudes

Com a adoção do “princípio do país do destino”<sup>8</sup> para a tributação do consumo, e de seguida a eliminação, a partir de 1993, dos controlos fiscais nas fronteiras, diminuíram os custos administrativos para as empresas europeias. Assim sendo, verificou-se que o sistema do imposto nas transações intracomunitárias ficou mais exposto à fraude, em particular à chamada fraude carrossel.

Por esta via, os EM podem tomar medidas em torno do direito à dedução de IVA, e o Conselho da Comissão “pode autorizar qualquer EM a introduzir medidas especiais de combate à fraude fiscal que prevejam que o IVA devido por força do Regime da Margem de lucro não possa ser inferior ao montante do imposto que seria devido se a margem de lucro fosse igual a determinada percentagem do

<sup>8</sup> Regime de tributação que defende que a tributação das transmissões de bens intracomunitárias nas quais participassem operadores registados para efeitos de IVA deveria ocorrer no país de destino, onde os bens são, em princípio, consumidos.

Regime especial de tributação em IVA aplicável aos bens em segunda mão, aos objetos de arte e de coleção e às antiguidades – em Portugal

preço de venda”, de acordo com os artigos 342.º e 343.º da DIVA, que se designam de medidas para prevenir as distorções de concorrência e a fraude fiscal.

### **2.1.11 - Existem sanções às más práticas**

Com o propósito de evitar más práticas ou situações abusivas a DIVA no seu artigo 221º, permite aos EM impor aos sujeitos passivos a obrigação de emitirem uma fatura relativamente às entregas de bens abrangidos nesse Regime especial. Para o Estado português existe a obrigatoriedade de menção nas faturas IVA - bens em segunda mão”, de acordo com número 1 do artigo 6.º do DL 199/96, de 18 de outubro.

Tendo em consideração que este Regime especial possui suas particularidades, por sua vez possui um registo específico que permita discriminar quais os bens cabem no referido Regime da Margem, sendo de seguida anexado então ao *dossier* fiscal e, caso não conste na mesmo, existem penalidades obrigacionais.

### **2.1.12 - Exclusões deste Regime especial**

Conforme nos elucida Santos *et al* (2016), não é permitido aos sujeitos passivos que efetuem transmissões de bens em segunda mão, de objetos de arte, de coleção ou de antiguidades, nos termos deste Regime especial, o enquadramento no Regime especial dos pequenos retalhistas, em conformidade com o artigo 60º do CIVA, número 8, referente aos pequenos retalhistas.

### **2.1.13 – Extensão do Regime especial**

O Regime especial se estende para a venda de “salvados”<sup>9</sup> que, anteriormente ao sinistro, tenham estado afetos a uso particular, a uma atividade isenta sem direito à dedução ou correspondam a bens excluídos à dedução nos termos do número 1

---

<sup>9</sup> De acordo com artigo 13º da legislação rodoviária, entende-se por salvado o veículo a motor que, em consequência de acidente, entre na esfera patrimonial de uma empresa de seguros por força de contrato de seguro automóvel e : a) Tenha sofrido danos que afetem gravemente as suas condições de segurança; b) cujo valor de reparação seja superior a 70% do valor venal do veículo à data do sinistro.

do artigo 21º do CIVA, aplica-se o Regime especial de tributação dos bens em segunda mão, conforme o ponto 3 do Ofício circular número 30153/2013.

Como transcrito do número 1 do Ofício circular número 30153/2013, caso a seguradora incorpore no seu património um automóvel salvado, por meio de indemnização do respetivo proprietário, a operação figura-se como complementar à atividade da seguradora, por esta via, a operação estaria sujeita a IVA por força do número 1 do artigo 3º do CIVA, não se enquadrando na isenção prevista no artigo 9º alínea 32) do respetivo CIVA, dito isto a operação efetuada por uma seguradora não estaria contemplada pelo Regime especial. No entanto, segundo Laires (2012), o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) considera que as seguradoras também atuam na qualidade de revendedores de viaturas de segunda mão, pois a aquisição sem a intenção imediata de revenda não afeta a qualidade do sujeito passivo, pois continuam preenchidos os requisitos das alíneas a) e c) do artigo 2º do Regime especial. Importa ressaltar que de acordo com o autor apenas as seguradoras enquadram nessa categoria de sujeitos passivos na venda de salvados.

## **2.2 - Regime de transição aplicável aos meios de transporte em segunda mão**

### **2.2.1 - Incidência**

Na subsecção 2 da DIVA, o regime de transição pressupõe a utilização desde disposto regime desde 1992, e após sua adaptação, e conseqüente introdução do regime definitivo previsto no artigo 402.º, este deverá respeitar as condições previstas neste disposto, de acordo com artigo 326.º, ambas da DIVA.

A aceção que vincou com o artigo 327.º da DIVA abrange os sujeitos passivos revendedores sujeitos ao Regime da Margem de lucro.

O regime transitório recai sobre meios de transporte, conforme enumeradas no artigo 2.º da DIVA, número 2 alínea a), destinados ao transporte de pessoas ou de mercadorias, sendo considerados então:

- a) Os veículos terrestres a motor com cilindrada superior a 48 centímetros cúbicos ou potência superior a 7,2 quilowatts;

- b) As embarcações com comprimento superior a 7,5 metros, com exceção das embarcações afetas à navegação no alto mar e que assegurem o transporte remunerado de passageiros ou o exercício de uma atividade comercial, industrial ou de pesca, bem como das embarcações de salvamento e de assistência no mar e das embarcações afetas à pesca costeira;
- c) As aeronaves com peso total na descolagem superior a 1 550 quilogramas, com exceção das aeronaves utilizadas por companhias de navegação aérea que se dediquem essencialmente ao tráfego internacional remunerado.

Importa referir que para este Regime especial, uma definição a ter em consideração prende-se com o conceito de “segunda mão”, que por força da legislação vigente, artigo 327.º da DIVA número 2, mas o complemento do artigo 2º do mesmo disposto alínea b)<sup>10</sup>, se enquadram nesse conceito os bens acima referidos que não preenchem as seguintes características, referente a cada alínea, de forma cumulativa, ou seja, que ultrapassam os seguintes limites:

- a) Relativamente aos veículos terrestres a motor, quando a entrega for efetuada no prazo de seis meses após a primeira entrada em serviço ou o veículo tiver percorrido um máximo de 6000 quilómetros;
- b) Relativamente às embarcações, quando a entrega for efetuada no prazo de três meses após a primeira entrada em serviço ou a embarcação tiver navegado um máximo de 100 horas;
- c) Relativamente às aeronaves, quando a entrega for efetuada no prazo de três meses após a primeira entrada em serviço ou a aeronave tiver voado um máximo de 40 horas.

### **2.2.2 - Valor tributável**

Para o Regime especial o valor tributável é constituído pela diferença entre o preço de venda solicitado pelo sujeito passivo revendedor para os bens e o seu

---

<sup>10</sup> Caso os requisitos referidos sejam cumpridos, as viaturas de segunda mão serão consideradas novas, tendo então um enquadramento no RITI nas TI na alínea b) do número 1, 2 e 3 do artigo 6º.

preço de compra como regulamenta o artigo 315.º da DIVA. Em relação às faturas, como doutrinado no artigo 325.º, “o sujeito passivo revendedor não pode indicar separadamente nas faturas por ele emitidas o IVA correspondente às entregas de bens que sujeita ao Regime da Margem de lucro”. As faturas ou documentos equivalentes, relativas às operações efetuadas ao abrigo deste Regime especial, não podem discriminar o imposto devido, porém devem conter a menção: “IVA

- bens em segunda mão” ou “IVA - objetos de arte, de coleção e às antiguidades”, conforme o caso, de acordo com número 1 do artigo 6.º do DL 199/96, de 18 de outubro.

Importa referir que quando a transmissão se refere a meios de transporte em segunda mão o preço de compra a ter em conta é o preço de compra na aceção do ponto 2) do artigo 312.º, enfatizada no ponto a) do artigo 329.º da DIVA. O preço de compra engloba o IVA que seria devido se o fornecedor do sujeito passivo revendedor tivesse sujeitado a sua entrega ao regime normal de IVA, de acordo com a alínea b) do mesmo artigo 329.º de IVA.

### **2.2.3 - Direito à dedução do revendedor**

A este propósito, deverá notar-se que, nos termos do prescrito artigo 331º da DIVA, o sujeito passivo não pode deduzir do imposto de que é devedor o IVA devido ou pago pelos meios de transporte em segunda mão que lhe sejam entregues por um sujeito passivo revendedor, se a entrega desses bens pelo sujeito passivo revendedor estiver sujeita ao imposto em conformidade com o presente regime transitório. O valor tributável, o IVA corresponde ao imposto no regime normal de IVA, deduzido o montante de IVA considerado incluído no preço de compra do meio de transporte pelo sujeito passivo revendedor, sendo o testemunho o artigo 328.º da DIVA.

## **2.3 - Regime especial aplicável às vendas em leilão e às antiguidades**

### **2.3.1 – Incidência**

Entende-se por objetos de coleção, os seguintes bens:

Regime especial de tributação em IVA aplicável aos bens em segunda mão, aos objetos de arte e de coleção e às antiguidades – em Portugal

- Selos de correio, selos fiscais, carimbos postais, envelopes de 1º dia, blocos postais e análogos, obliterados, ou então não obliterados mas que não estejam em circulação nem se destinem a ser postos em circulação;

- Coleções e espécimes para coleções de zoologia, botânica, mineralogia ou anatomia ou que tenham interesse histórico, arqueológico, paleontológico, etnográfico ou numismático.

Como antiguidades, são considerados os bens com mais de 100 anos de idade, com exclusão dos objetos de arte e dos objetos de coleção.

### **2.3.2 – Obrigação do leiloeiro**

Nos termos dos artigos 12.º e 13.º, ambos do DL 199/96 de 18 de Outubro, o organizador de vendas em leilão deve:

- Fornecer ao comprador uma fatura, ou documento equivalente, com indicação do montante total da transmissão dos bens e em que se especifique, nomeadamente:

O preço de adjudicação do bem;

Os impostos, direitos, contribuições e taxas, com exclusão do próprio imposto sobre o valor acrescentado;

a) As despesas acessórias, tais como despesas de comissão, embalagem, transporte e seguro, cobradas pelo organizador ao comprador do bem;

b) As faturas ou documentos equivalentes, emitidos pelos sujeitos passivos organizadores de vendas em leilão, devem conter a menção «IVA - Regime especial de venda de bens em leilão», sem discriminar o imposto sobre o valor acrescentado.

- Entregar um relatório ao comitente onde conste:

a) Identificação dos intervenientes no contrato;

b) O preço de adjudicação do bem, deduzido o montante da comissão obtida ou a obter do comitente, substituindo a fatura que este, no caso de ser sujeito passivo, deveria entregar ao organizador da venda em leilão.

- Registrar e justificar em contas de terceiros:

a) Os montantes obtidos ou a obter do comprador do bem;

- b) Os montantes reembolsados ou a reembolsar ao comitente.

### **2.3.3 - Valor tributável**

Como dito anteriormente, o valor tributável de bens sujeitos a esse Regime especial são tributados pelo Regime da Margem de lucro. Como transcrito no disposto 336º da DIVA, o valor tributável de cada entrega é constituído pelo montante total faturado ao adquirente, em conformidade com o artigo 339º da DIVA, pelo organizador de vendas em leilão, deduzidos os montantes seguintes:

- a) O montante líquido pago ou a pagar pelo organizador de vendas em leilão ao seu comitente, determinado em conformidade com o artigo 337º do CIVA;
- b) O montante de IVA devido pelo organizador de vendas em leilão pela sua entrega.

O montante líquido pago ou a pagar pelo organizador de vendas em leilão ao seu comitente por força do artigo 337º da DIVA corresponde à diferença entre o preço de adjudicação do bem em leilão e o montante da comissão obtida ou a obter pelo organizador de vendas em leilão do respetivo comitente, ao abrigo do contrato de comissão de venda.

## **2.4 – Regime especial aplicável aos objetos de arte**

De uma forma geral, pode-se dizer que, nos termos do prescrito ofício-circular número 7945, de 22/01/97, com a entrada em vigor do DL nº 199/96, de 18 de outubro, foram revogados os nºs 19 e 39 do artigo 9º do CIVA, passando assim a estar sujeitas a imposto as transmissões efetuadas pelos artistas, seus herdeiros ou legatários, das suas próprias obras (nº 19 do artigo 9º) e as transmissões de tapeçarias efetuadas pelo fabricante, bem como os têxteis para guarnições murais, confeccionados a partir de desenhos originais fornecidos pelos artistas (nº 39 do artigo 9º).

### 2.4.1 – Incidência

Como doutrinado na alínea b) do artigo 2.º do Regime especial de tributação de bens em segunda mão, aos objetos de arte e de coleção e às antiguidades, no ponto A em anexo, são considerados como objetos de arte os seguintes bens:

- Quadros, colagens e peças similares, pinturas e desenhos, inteiramente executados à mão pelo artista, com exclusão dos desenhos de arquitetos, engenheiros e outros desenhos industriais, comerciais, topográficos ou similares, dos artigos manufaturados decorados à mão, das telas pintadas para cenários de teatro, fundos de estúdios ou utilizações análogas;
- Gravuras, estampas e litografias originais, ou seja, provas tiradas diretamente a preto ou a cores em número não superior a 200 exemplares, de uma ou várias chapas inteiramente executadas à mão pelo artista, independentemente da técnica ou do material utilizado, excluindo qualquer processo mecânico ou fotomecânico;
- Produções originais de estatuária ou de escultura, em qualquer material, desde que as produções sejam inteiramente executadas à mão pelo artista; fundições de esculturas de tiragem limitada a 8 exemplares e controlada pelo artista ou pelos seus sucessores;
- Tapeçarias e têxteis para guarnições murais de confeção manual a partir de desenhos originais fornecidos por artistas, desde que não sejam confeccionados mais de 8 exemplares de cada;
- Exemplares únicos de cerâmica, inteiramente executados à mão pelo artista e por ele assinados;
- Esmaltes sobre cobre, inteiramente executados à mão, limitados a 8 exemplares numerados e assinados pelo artista ou pela oficina de arte, com exclusão de artigos de bijutaria, ourivesaria ou joalheria;
- Fotografias realizadas pelo artista, tiradas por ele ou sob o seu controlo, assinadas e numeradas até ao limite de 30 exemplares, independentemente do respetivo formato ou suporte.

Importa referir que de acordo com o ofício-circular número 7945, de 22/01/97, quanto à interpretação a atribuir à expressão "produções inteiramente executadas à mão pelo artista", por despacho de 96.12.27 do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais foi entendido o seguinte:

- A expressão em causa não poderá em caso algum ser interpretada literalmente no sentido de as obras serem produzidas única e exclusivamente à mão sem o auxílio de qualquer instrumento, sob pena de se desvirtuar o sentido da norma.
- O que se pretende excluir da tributação à taxa reduzida são as obras produzidas industrialmente, tributando-se à taxa reduzida as obras produzidas pelo artista em que a utilização de máquinas reveste um carácter instrumental necessário à sua execução.
- Deve prevalecer em termos de interpretação do disposto no Regime especial, como obras de arte, todas as estátuas ou esculturas que sejam totalmente executadas pelo artista independentemente dos instrumentos de que se socorre, excluindo-se, como se referiu, o caso da produção industrial.

Assim, como regulamentado no 3.4 do ofício-circular número 7945 de 22/01/97, consideram-se como obras executadas inteiramente à mão pelo artista todas aquelas em que a respetiva intervenção manual é decisiva, revestindo a utilização da máquina um carácter meramente instrumental, não se autonomizando da intervenção do artista, de forma a se poder afirmar que a obra é inteiramente executada por este.

#### **2.4.2 - Taxa**

Com conformidade com o artigo 103º da DIVA os EM podem estender a aplicabilidade da taxa reduzida<sup>11</sup>, fixadas numa percentagem do valor tributável que não pode ser inferior a 6 %, contemplada nos artigos 98º e 99º as importações de objetos de arte e de coleção ou de antiguidades, tal como definidos nos pontos 2), 3) e 4) do n.º 1 do artigo 311º da DIVA. De acordo com a

---

<sup>11</sup> A taxa reduzida de IVA em 2016 é de 6% no Continente, 5% na Madeira e 4% nos Açores.

redação do artigo 15º do DL 199/96, no momento da aquisição por parte do sujeito passivo revendedor, a taxa reduzida de 6 % é aplicável:

- a) Às importações de objetos de arte;
- b) Às transmissões de objetos de arte efetuadas pelo seu autor, herdeiros ou legatários;
- c) Às transmissões de objetos de arte efetuadas ocasionalmente por um sujeito passivo não revendedor, se esses bens tiverem sido importados pelo próprio sujeito passivo, adquiridos ao seu autor, herdeiros ou legatários ou lhe tiverem conferido direito à dedução total do imposto aquando da sua aquisição;
- d) Às aquisições intracomunitárias de objetos de arte, efetuadas por um sujeito passivo revendedor, quando o sujeito passivo vendedor desses bens, em outro Estado membro, seja o seu autor, herdeiros ou legatários;
- e) Às aquisições intracomunitárias de objetos de arte, efetuadas por um sujeito passivo revendedor, quando a transmissão correspondente pudesse ser sujeita a taxa reduzida, de acordo com as condições previstas na alínea c) deste artigo, caso tivesse ocorrido em território nacional.

Neste sentido, e em linhas gerais, se o sujeito passivo fizer uso da faculdade prevista no n.º 1 artigo 311º da DIVA, o EM podem aplicar igualmente a taxa reduzida às seguintes entregas:

- a) Entregas de objetos de arte efetuadas pelo autor ou pelos seus sucessores;
- b) Entregas de objetos de arte efetuadas esporadicamente por um sujeito passivo que não seja um sujeito passivo revendedor, se os objetos de arte tiverem sido importados pelo próprio sujeito passivo ou lhe tiverem sido entregues pelo autor ou pelos seus sucessores ou ainda se lhe tiverem conferido direito à dedução total de IVA.

Como nos elucida Palma (1997), as importações de objetos de arte e antiguidades permanecem a ser tributados pela taxa normal, pois se assim não fosse contribuiria para distorções de concorrência, incentivando então a importação direta. Dito isto, a aplicabilidade da taxa reduzida diminuiria a taxa

final do imposto referente ao bem transacionado pelo revendedor caso este viesse à se sujeitar ao Regime especial.

### **2.4.3 - Opção pelo Regime da Margem**

O Regime especial é facultativo na medida em que os sujeitos passivos abrangidos pelo Regime da Margem de lucro tem o direito concedido pelos EM de em certas transmissões optar pelo Regime da Margem de lucro, e uma vez aderido a este Regime da Margem de lucro, deve mantê-lo por um período de pelo menos dois anos, segundo o nº 1 do artigo 316º da DIVA.

Como prescrito no artigo 317º da mesma DIVA, existem regras para exercer essa opção, como por exemplo, findo o prazo de dois anos, se o sujeito passivo pretender renunciar à opção efetuada, deverá comunicar esse facto à Autoridade Tributária (AT), e só poderá ser apresentada durante o mês de Janeiro de um dos anos seguintes àquele em que se tiver completado o prazo do regime da opção, produzindo efeitos a partir de 1 de Janeiro do ano da sua apresentação, conforme regulamento do número 6 do artigo 3º do DL 199/96, de 18 de outubro. O imposto respeitante aos bens adquiridos no período de opção e que se encontrem em existência no final do ano, poderá ser deduzido pelo sujeito passivo revendedor.

O direito de opção deve ser exercido relativamente ao conjunto das operações, mediante comunicação prévia à AT, produzindo efeitos imediatos, tal possibilidade recaí nos seguintes objetos:

- a) Objetos de arte e de coleção ou antiguidades que eles próprios tenham importado;
- b) Objetos de arte que lhes tenham sido entregues pelo autor ou pelos seus sucessores;
- c) Objetos de arte que lhes tenham sido entregues por um sujeito passivo que não seja um sujeito passivo revendedor, quando, por força do disposto no artigo 103º do CIVA, tenha sido aplicada a taxa reduzida à entrega efetuada por esse outro sujeito passivo.

Em alternativa a esse Regime da Margem, e em regra, o sujeito passivo revendedor aplica o regime normal de IVA, de acordo com o artigo 319º da DIVA. Caso o sujeito passivo revendedor não opte pelo Regime especial, isto acarretará

Regime especial de tributação em IVA aplicável aos bens em segunda mão, aos objetos de arte e de coleção e às antiguidades – em Portugal

das duas uma, ou um preço final mais elevado, ou uma margem de lucro mais reduzida. Daí a obrigatoriedade de fazer menção nas faturas emitidas, de qual o regime que está em causa, "bens em 2ª mão ao abrigo do Regime da Margem de lucro".

Quando o sujeito passivo revendedor que aplique simultaneamente o regime normal de IVA e o regime da margem de lucro deve indicar separadamente na sua contabilidade as operações sujeitas a cada um desses regimes, de acordo com as regras estabelecidas pelos EM, conforme artigo 324º da DIVA e número 3 do artigo 6º do Regime especial,

De acordo com o número 7 do ofício-circular número 7945, de 22/01/97, a taxa a aplicar a transmissões de obras de arte referidas no ponto A do anexo ao DL nº 199/96, será de 23% quando essas transmissões não preencham as condições do artigo 15º do Regime especial de Tributação dos bens em segunda mão, objetos de arte, de coleção e às antiguidades. Para as transmissões de obras de arte não elencadas, ou expressamente excluídas do ponto A daquele anexo, nomeadamente, nos casos em que o número de exemplares é superior aos limites aí estabelecidos, a taxa de IVA a aplicar é de 23%, independentemente da natureza do transmitente.

#### **2.4.4 - Venda de objeto de arte efetuada pelo autor ou seus herdeiros**

Como nos elucida Laires (2012), o Regime da Margem não tem aplicação à venda feita pelo próprio autor do objeto de arte, a qual segue o regime geral de IVA, apesar destes serem tributados a taxa reduzida e de o bem ser entregue pelo autor, de acordo com alínea b) do Regime especial. A operação efetivada por estes sujeitos.

Importa ressaltar porém, que Portugal nos termos do artigo 377º conjugada com a alínea 2) da parte B do seu anexo x, ambas do DIVA, isenta as prestações de serviços dos autores, artistas, intérpretes ou executantes de obra de arte, excluindo então as operações de transmissão ou importação dos bens efetuado por estes.

#### **2.4.5 – Posterior revenda**

Os sujeitos passivos revendedores que adquiram os objetos elencados anteriormente, nas condições do artigo 15º do Regime especial suportam IVA à taxa reduzida, ou seja 6%, porém no momento da revenda, como transposto do ofício-circular número 7945, de 22/01/97, a taxa a aplicar será sempre a taxa normal, do regime IVA nos termos seguintes:

- Taxa normal (23%) sobre o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, determinada nos termos do artigo 16º do CIVA, caso a transmissão seja efetuada pelo regime geral de tributação, por não ter sido feita a opção nos termos do nº 2 do artigo 3º do Regime especial.
- Taxa normal (23%) sobre a margem, caso o revendedor tenha optado, nos termos do nº 2 do artigo 3º do Regime especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão, Objetos de Arte, de Coleção e Antiguidades, aprovado pelo DL nº 199/96, de 18 de outubro, pela aplicação do Regime especial de tributação da margem. A taxa normal (23%) será também aplicável ao valor tributável apurado nos termos dos artigos 10º e 11º do Regime especial, nas transmissões efetuadas por organizadores de vendas em leilão.

Importa realçar que segundo o artigo 320º da DIVA, considerando que a transação é realizada segundo o regime geral de IVA, caso o sujeito passivo tiver importado o bem que pretende revender terá direito de exercer o direito de dedução de IVA pago na importação.

#### **2.5 – Casos práticos**

##### **2.5.1 – Caso 1 – Transação intracomunitária (meio de transporte em segunda mão)**

Uma entidade registada, sujeito passivo de IVA em território nacional, possui uma firma cujo objeto de negócio consiste na revenda em território nacional de viaturas

Regime especial de tributação em IVA aplicável aos bens em segunda mão, aos objetos de arte e de coleção e às antiguidades – em Portugal

usadas. Sucede que esta adquire uma viatura usada de um revendedor situado em França, porém o vendedor diz ter aplicado o Regime da Margem, o que não vem expresso na fatura. Qual seria o enquadramento dessa transmissão?

A primeira análise prende-se com os sujeitos envolvidos na TI.

O primeiro ponto a analisar é a qualidade do sujeito passivo adquirente, sendo que faz revenda de viaturas, exerce uma atividade de natureza comercial, e de carácter habitual, logo se enquadra na categoria de sujeito passivo revendedor, em harmonia com o disposto artigo 2 alínea c) do Regime especial.

De notar que, em relação ao vendedor da França, de acordo com o artigo 312º da DIVA é considerado sujeito passivo revendedor se este tiver aplicado o Regime de lucro em França, o que acontece de acordo com o vendedor e serve de prova a não especificação do imposto na fatura, pois em França, não existe a obrigatoriedade de mencionar na fatura “Regime de bens em segunda mão”, de acordo com o artigo 297º *du code général des impôts*. Tal como em França, não existe essa obrigatoriedade de constar na fatura “Regime de bens em segunda mão” nos seguintes países: Alemanha, Áustria, Países Baixos e Suécia, como se pode constar no quadro que se segue.

Regime especial de tributação em IVA aplicável aos bens em segunda mão, aos objetos de arte e de coleção e às antiguidades – em Portugal

**Quadro 1 - Obrigatoriedade de menção nas faturas dos países da UE (Regime de bens em segunda mão)**

ESTADO MEMBRO	Mencões a Constar nas Facturas (REGIME BENS EM SEGUNDA MÃO)		REGIME GERAL	
	Legislação nacional	Menção na factura	Legislação nacional	Menção na factura
ALEMANHA	§ 25 a UStG	não obrigatória	§ 4 Nr. 1 b, 6 a UStG	obrigatória
AUSTRIA	§ 24 UStG 1994	não obrigatória	Artikel 6 Absatz 1 im	Artikel 11 Absatz 1 UstG 1994
BÉLGICA	Art. 58, § 4, du Code de la TVA	obrigatória	Art 39-bis du Code de la TVA	obrigatória
DINAMARCA	Section 69-71 of the Danish VAT Act	obrigatória	Section 34, § 1 n° 1-4 of the Danish VAT Act	obrigatória
ESPAÑA	Art. 135 LIVA	obrigatória	Art.25 LIVA	não obrigatória
FRANÇA	Art. 297-A du Code Général des Impôts	não obrigatória	Art. 262-ter-I du Code Général des Impôts	obrigatória
FINLÂNDIA	Art. 79 a of the Value Added Tax Act in Finnish	obrigatória	Art. 72 a of the Value Added Tax Act in Finnish	"Intra Community Supply, VAT 0%" in Finnish
GRÉCIA	Art. 36 a de la Loi 1642/86	obrigatória		
IRLANDA	Finance Act, 1995	Obrigatória	Par (i) (b) Second Schedule VAT Act 1972	obrigatória
ITÁLIA	Art. 36 du décret-loi 41/95 du 23.02.1995	"Special Scheme – this invoice does not give the right to an input credit of VAT"	Art. 41-1-a du décret-loi 331/93 du 30.08.1993	obrigatória
LUXEMBURGO	Art. 56-ter de la loi TVA du 12/02/1979	Obrigatória «Regime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire prévu à l'article 56-ter»	Art. 3 sous a) du règlement grand-ducal du 12/07/195	não obrigatória
PAÍSES BAIXOS	Art. 28 b a 28 i Wet op de Omzetbelasting 1968	não obrigatória "Marge regeling"	Tabel II, post A6 (Annexe sur code TVA néerlandais)	Art. 35 Wet op de Omzetbelasting 1968
REINO UNIDO	Section 50-A of the Value Added Tax (VAT) Act 1994	obrigatória	Section 30 (8) of the Value Added Tax (VAT) Act 1994	não obrigatória
SUÉCIA	Chapitre 9-a Mervärdeskattelagen	não obrigatória	3 Kap. 30a § Mervärdeskattelagen	5 Kap. 2 § Mervärdeskattelagen

Fonte: Fornecida pela entidade de acolhimento

A segunda análise recai sobre a condição da viatura. Considerando que essa viatura se encontrava numa condição de segunda mão, isto significa de acordo com o artigo 327º da DIVA, que duas condições se verificavam em simultâneo:

- este já possuía mais de seis meses de uso e
- teria percorrido até então pelo menos seis mil quilómetros.

Em terceiro lugar, considerando que as condições da aplicabilidade do Regime especial de lucro se encontram preenchidas, dito isto, em território nacional esta operação não origina IVA, por força da alínea a) do artigo 4º da DIVA, e ainda, como prescrito do artigo 14º número 1, não obstante o disposto nas alíneas a) e d) do artigo 1.º do RITI, não são sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado as aquisições intracomunitárias de bens em segunda mão, de objetos de arte, de coleção ou de antiguidades, se o vendedor for um sujeito passivo revendedor ou um organizador de vendas em leilão e os bens tiverem sido sujeitos a imposto

sobre o valor acrescentado no EM de expedição ou transporte, de acordo com um Regime especial de tributação idêntico ao previsto no Regime especial.

Como prescrito do número 2 do artigo 6.º do Regime especial, “as transmissões sujeitas ao Regime de tributação da Margem devem ser escrituradas de modo a evidenciar os elementos que permitam concluir a verificação das condições previstas no artigo 3.º e dos elementos determinantes do valor tributável referidos no artigo 4.º” do Regime especial.

Por fim, na posterior revenda da viatura no território nacional, o sujeito passivo revendedor aplicará o Regime da Margem, sendo que na fatura, relativa a operação efetuada ao abrigo deste Regime, não pode discriminar o imposto devido, porém deve conter a menção: “Iva - bens em segunda mão”, número 1 do artigo 6.º do DL 199/96, de 18 de outubro. Neste contexto o sujeito passivo não poderá deduzir o IVA suportado na sua aquisição, conforme decorre do disposto no n.º 3 do artigo 21º do CIVA e no n.º 3 do artigo 5º do DL n.º 199/96, sendo que o não cumprimento deste ponto, à menção de IVA na fatura, afastaria o sujeito passivo do Regime especial da Margem de lucro.

### **2.5.2. Caso 2 – Transação Nacional (meio de transporte em segunda mão)**

Uma entidade, *Stand* de automóveis, com registo comercial e com enquadramento de IVA em regime normal, faz uma retoma de uma viatura de turismo a uma empresa, sucede que na venda da viatura de turismo a viatura se encontrava no estado de novo, o que significa que houve liquidação de IVA. Qual seria o enquadramento dessa retoma?

A primeira análise prende-se com os sujeitos envolvidos na TI. O primeiro ponto a analisar é a qualidade do sujeito passivo vendedor, considerando que se tratava de uma viatura de turismo. Daí significa que a empresa não teve direito à dedução de IVA, como consta do artigo 21º do CIVA, dito isto, a empresa não liquidou IVA na posterior venda ao *Stand*, o que significa que a empresa se figura como um dos sujeitos passivos, que isenta a venda ao abrigo do n.º 32 do artigo 9º CIVA, cabendo então à empresa a categoria de sujeito passivo da alínea b) do número 1 do artigo 3º do Regime especial.

Quanto ao *Stand*, este retomou o automóvel com a intenção de revenda, logo por esta via pode aplicar o Regime especial de bens em segunda mão, quando verificadas as condições do artigo 327º da DIVA para que a viatura seja considerada de segunda mão. No que concerne a fatura, esta não deve discriminar o montante de IVA, que será pela margem de lucro, ou seja, pela diferença entre o preço de venda e o preço de compra, mas deve apenas mencionar “IVA - bens em segunda mão”, de acordo com número 1 do artigo 6.º do DL 199/96, de 18 de outubro.

Por força do número 2 do artigo 6.º do Regime especial, a transmissão deve ser escriturada de modo a evidenciar os elementos que permitam concluir a verificação das condições previstas no artigo 3.º e dos elementos determinantes do valor tributável referidos no artigo 4º.

### **2.5.3. Caso 3 – Automóvel salvado (meio de transporte em segunda mão)**

Autos Lda. é uma empresa seguradora, conceituada no mercado, que se dedica à revenda de veículos de turismo salvados, tendo adquirido um automóvel a um particular. Esta operação se figura nos termos do Regime especial de tributação?

A primeira análise prende-se com os sujeitos envolvidos na TI. O primeiro ponto a analisar é a qualidade do sujeito comprador, que no caso é a seguradora. Visto que se o Autos Lda. adquiriu a viatura a um particular, o particular figura-se como um dos vendedores que cabe no Regime especial, como prescrito no nº 32 do artigo 9º CIVA, na categoria de particulares da alínea a) do número 1 do artigo 3º do Regime especial.

Quanto ao sujeito adquirente, a legislação prevê que este seja um sujeito passivo revendedor, de acordo com alínea c) do artigo 2 do Regime especial. Porém, mesmo que no momento da compra não houvesse o interesse na posterior venda imediata, este sujeito (a seguradora), encontra-se abrangido na categoria de sujeito revendedor, e só a seguradora está contemplada nesse tipo de transação, segundo TJUE.

Em segundo, avalia-se as condições da viatura. Neste sentido, trata-se de uma viatura de turismo, o que significa que o particular não teve direito à dedução de IVA, como consta do artigo 21º do CIVA.

Tendo como condição que anteriormente ao sinistro o automóvel tenha estado afeto a uso particular, se isto se verificar, esta venda enquadra-se no Regime especial de tributação dos bens em segunda mão, conforme o ponto 3 do Ofício circular número 30153/2013. Por esta via, o imposto não seria discriminado na fatura (número 1 do artigo 6.º do DL 199/96), constaria na mesma “IVA - bens em segunda mão”, de acordo com o prescrito no número 1 do artigo 6.º do DL 199/96, de 18 de outubro.

Neste caso, a liquidação do imposto seria feita pela margem, ou seja, pela diferença entre o preço de venda e o preço de compra, previsto pelo DL nº 199/96 de 18 de outubro.

Como prescreve o número 2 do artigo 6º do Regime especial, a transmissão deve ser escriturada de modo a evidenciar os elementos que permitam concluir a verificação das condições previstas no artigo 3.º e dos elementos determinantes do valor tributável referidos no artigo 4º.

#### **2.5.4. Caso 4 – Leiloeira nacional**

No decorrer das atividades de uma Leiloeira registada, que tem como objeto de negócio o leilão presencial e *online* de antiguidades, artigos de coleção e objetos de valor, existe a vende uma coleção de pedras vulcânicas. Para esta transação a leiloeira emite uma declaração comprovando a autenticidade do bem transmitido, onde consta o preço do bem, os direitos, as despesas acessórias, e a menção «IVA - Regime especial de venda de bens em leilão», sem discriminar o imposto sobre o valor acrescentado. Essa transmissão figura-se nos termos do Regime especial de tributação?

Em primeiro lugar, o sujeito vendedor como possui atividade registada, exerce uma atividades de natureza comercial, e de carácter habitual, logo se enquadra na categoria de sujeito passivo revendedor.

Em segundo lugar, nos termos dos artigos 12.º e 13.º, ambos do DL 199/96 de 18 de Outubro, o organizador de vendas de leilão incluiu, e bem, no documento equivalente à fatura, no caso a declaração de autenticidade, os elementos que deveriam nele constar.

Considerando efetivas as condições para a aplicabilidade do Regime especial, o valor tributável será constituído pelo montante total faturado ao adquirente, como transcrito no disposto 336º da DIVA, em conformidade com o artigo 339 º da DIVA, pelo organizador de vendas em leilão, deduzidos os seguintes montantes :

- c) O montante líquido pago ou a pagar pelo organizador de vendas em leilão ao seu comitente, determinado em conformidade com o artigo 337º do CIVA;
- d) O montante de IVA devido pelo organizador de vendas em leilão pela sua entrega.

O montante líquido pago ou a pagar pelo organizador de vendas em leilão ao seu comitente, regulado no artigo 337º da DIVA, é igual à diferença entre o preço de adjudicação do bem em leilão e o montante da comissão obtida ou a obter pelo organizador de vendas em leilão do respetivo comitente, ao abrigo do contrato de comissão de venda.

### **2.5.5. Caso 5 – Transmissão de uma obra de arte**

Um artista particular, sem registo de IVA, vende um quadro original executado à mão, por razões pessoais. Para esta operação o artista optou pelo Regime especial de tributação. Esta operação foi bem aplicada?

Primeiramente, de acordo com alínea b) do artigo 2 º do Regime especial de tributação de bens em segunda mão, aos objetos de arte e de coleção e às antiguidades, no ponto A em anexo, os quadros do artista são considerados objetos de arte.

De acordo com Devesa (2003), uma situação a considerar para esse efeito é a execução à mão por parte do artista, pois de acordo com o prescrito ofício-circular número 7945, de 22/01/97, por despacho, de 96.12.27, do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais foi entendido como obras executadas inteiramente à mão pelo artista todas aquelas em que a respetiva intervenção manual é decisiva, revestindo a utilização da máquina um carácter meramente instrumental, não se autonomizando da intervenção do artista, de forma a se poder afirmar que a obra é inteiramente executada por este.

Relativamente à opção feita pelo artista, considerando o direito que este possuía no âmbito do nº 1 do artigo 316º da DIVA, uma vez feita esta opção esta deverá ser mantida por um período de pelo menos dois anos.

Visto que se trata de uma transmissão de uma obra de arte por parte do artista, a operação não cabe na isenção contida no artigo 377º conjugada com a alínea 2) da parte B do seu anexo x, relativa a executantes de obra de arte.

Quanto à qualidade do vendedor, como nos elucida Laires (2012), o Regime da Margem não tem aplicação à venda feita pelo próprio autor do objeto de arte, a qual segue o regime geral de IVA. Apesar destes serem tributados à taxa reduzida e do bem ser entregue pelo autor, de acordo com alínea b) do Regime especial, esta operação figura-se como uma exceção do regime normal de IVA, cabendo no enquadramento da taxa reduzida e não no Regime especial.

Porém importa realçar, que com a observação das condições anteriormente referidas e, ainda se o sujeito vendedor fosse um sujeito passivo revendedor ou ainda um revendedor de leilão, estariam cumpridas os requisitos para aplicabilidade do Regime especial.

## **2.6. Análise crítica**

O tema Regime especial de bens em segunda mão, aos objetos de arte e às antiguidades é amplo, a legislação é bastante completa, considerando que aborda individualmente cada bem abrangido no Regime especial. As maiores dificuldades do tema prendem-se com os bens de segunda mão, nomeadamente os automóveis. Assim sendo, uma lógica para identificação dos critérios que precisam de ser satisfeitos para se proceder a aplicabilidade do Regime especial é extremamente importante. Em primeiro lugar convém sempre avaliar os sujeitos envolvidos na transação, pois para o sujeito adquirente, a legislação em vigor pressupõe que este seja um sujeito passivo revendedor, como prescrito no artigo 2 alínea c) do Regime especial, com exceção da venda de salvados, que mesmo não se verificando a condição de sujeito passivo revendedor, as seguradoras também estão abrangidas por este regime, pois assim o TJUE decidiu, isto no que se refere às compras de automóveis salvados feitos pelas seguradoras.

Para o sujeito vendedor também tem prescrição na lei de como este se deve figurar quer por forma de particulares, sujeitos passivos que isentam a venda ao abrigo do nº 32 do artigo 9º CIVA, sujeitos passivos que isentam a venda ao abrigo do artigo 53º CIVA, ou ainda, sujeitos passivos revendedores, cuja venda tenha sido abrangida pelo Regime da Margem de lucro.

De seguida, convém avaliar o bem objeto de transação, suas condições no momento da transação, isto no que se refere aos automóveis, e as suas particularidades relativamente aos objetos de arte.

Por último, e não menos importante, pois as condições são cumulativas, convém considerar o regime até então usado.

Importa ressaltar que as obrigações do sujeito passivo revendedor passa por fazer menção na fatura “Regime de bens em segunda mão, aos objetos de arte e de coleção e às antiguidades”, de acordo com o bem em causa, e ainda a transmissão deve ser escriturada de modo a evidenciar os elementos que permitiram concluir a verificação das condições previstas no artigo 3º. Artigo este que discrimina o qualidade do sujeito passivo que vende os bens em causa, e dos elementos determinantes do valor tributável referidos no artigo 4.º do Regime especial.

É de retirar a ilação, que o Regime especial diz respeito apenas ao apuramento do valor tributável. Muito mais do que apenas contemplar a tributação da transação, entre outros, o Regime especial contempla também a incidência, as isenções, o direito à dedução, o direito de optar pelo Regime especial nos bens que lhe permitem, nomeadamente nos objetos de arte.

## **Conclusões**

A realização deste estágio foi bastante positiva, pois fui confrontada com situações reais, que me permitiram adquirir conhecimentos.

O tema é muito interessante e o Regime especial possui particularidades singulares, neste sentido as dúvidas são de natureza fiscal. A este propósito, ao termo do Regime especial de tributação, deverá notar-se que sua transposição para o território Português deveu-se a uma Diretiva da Comissão Europeia, o que significa que a Comissão Europeia fixou objetivos, cabendo a cada EM os transpor para a legislação local, por outro lado, se a tributação desses bens abrangidos no Regime especial dependesse de um regulamento, dito isto, haveria uma maior harmonização sendo que o regulamento não precisa de transposição para os diferentes EM, dado o seu carácter vinculativo. Desta forma seria igual para todos os EM, evitando então interpretações diversas, por vezes até adversas.

O Regime especial aplicável aos bens em segunda mão, aos objetos de arte e de coleção e às antiguidades abrange também as vendas de viaturas salvadas, que anteriormente ao sinistro tenham sido usadas por particulares, isto por parte das seguradoras, pois o TJUE assim o decidiu englobar na categoria de sujeito passivo revendedor.

Para o tema em estudo, na avaliação das transações e da aplicabilidade do Regime especial, deve-se considerar sempre a qualidade dos sujeitos passivos envolvidos na transação, o estado em que se encontra o bem em causa, o tipo de bem envolvido na transação, os elementos constantes na fatura, e o regime aplicado anteriormente.

## **Referências bibliográfica**

Bernardo, S. (2009). Venda de viaturas afeta ao imobilizado de empresas. *VidaEconómica*, pp. 33- 34.

Cunha, P. N. (2004). Imposto sobre o valor acrescentado: anotações ao código do imposto sobre o valor acrescentado e ao regime de IVA nas transações intracomunitárias. Lisboa: Instituto Superior de Gestão.

Devesa, J. (2003). IVA - código do imposto sobre o valor acrescentado. Almedina.

Laires, R. (2012). Tributação em IVA das vendas de bens em segunda mão, de objetos de arte ou de coleção e de antiguidades. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiras, pp. 41-114.

Palma, C. C. (1997). O Regime especial de Tributação em IVA dos bens de segunda mão, Objetos de arte, coleção e às antiguidades. *Fisco números 82/83*, pp. 31- 43.

Pinto, J. A. (2011). SNC e as relações entre a contabilidade e a fiscalidade. Porto: *Revista Portuguesa De Contabilidade*.

Rodrigues, J. (2014). Sistema de Normalização Contabilística Explicado - SNC Explicado. Porto: Porto Editora.

Terra, B. J. (1994). Seventh VAT Directive: special arrangements applicable to second-hand goods, works of art, collectors' items and antiques. *International VAT monitor: a global guide to sales taxation*, pp. 54-67.

## **Legislação consultada**

Code général des impôts - De Franca.

Código Imposto Sobre o Valor Acrescentado.

Decreto-Lei n.º 504-G/85, de 30 de dezembro.

Decreto-Lei n.º 346/89, de 12 de Outubro.

Decreto-Lei n.º 44/2005 de 23 de Fevereiro.

Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho.

Decreto-Lei n.º 102/2008 de 20 de junho.

Decreto-Lei n.º 362/99, de 16 de setembro.

Regime especial de tributação em IVA aplicável aos bens em segunda mão, aos objetos de arte e de coleção e às antiguidades – em Portugal

Diretiva 2006/112/CE o Conselho, de 28 de Novembro de 2006.

Diretiva n.º 94/5/CE, de 14 de Fevereiro de 1994.

Diretiva n.º 91/680/CEE.

Diretiva n.º 77/388/CEE.

Diretiva n.º 199 de 18/10/96.

Diretiva n.º 67/227/CEE

Diretiva n.º 67/228/CEE

Ofício circular n.º 98 567, de 24/10/96

Ofício circular n.º 30 253, de 16/10/2013, Autoridade tributária.

Ofício circular número 7945 de 22/01/97.

Portaria 375/2003, de 10 de Maio, Série-b. n.º 108, Ministério das Finanças.

Rendimento das pessoas Coletivas (IRC).

Regime de IVA nas transações intracomunitárias (RITI).

### **Sítes consultados**

*My Business* Consultores [www.litleprice.com.pt](http://www.litleprice.com.pt). Consultado em 18 de Março de 2016.

Portal da justiça <https://publicacoes.mj.pt/>. Consultado em 17 de Março de 2016.

Pinto, V. L. Fonte: portal-gestão: <https://www.portal-gestao.com/artigos/6745-Regimes-particulares-de-iva.html>. Consultado em 19 de Junho de 2016.

Santos, A. J., Paula, A., & Baião, F. P.. gerironline. Fonte: [dashofer:gerironline.dashofer.pt/](http://dashofer:gerironline.dashofer.pt/) Consultado em 30 de Abril de 2016.