

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: Decreto-Lei n.º 199/96 de 18 de Outubro
- Assunto: Bens em segunda mão – Comissão paga ao fornecedor incluída no valor de compra.
- Processo: n.º 3091, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2012-05-15.
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do art.º 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), por «**A**...», presta-se a seguinte informação.

1. A requerente, enquadrada, em sede de imposto sobre o valor acrescentado (IVA), no regime normal de tributação, de periodicidade mensal, pelo exercício da atividade de comércio a retalho de artigos em segunda mão, em estabelecimentos especializados, vem expor e requerer nos seguintes termos:

1.1. "O artigo 4.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 199/96 de 18 de Outubro estabelece que *'O valor tributável das transmissões de bens referidas no artigo anterior, efectuadas pelo sujeito passivo revendedor, é constituído pela diferença, devidamente justificada, entre a contraprestação obtida ou a obter do cliente, determinada nos termos do artigo 16.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, e o preço de compra dos mesmos bens, com inclusão do imposto sobre o valor acrescentado, caso este tenha sido liquidado e venha expresso na factura ou documento equivalente.'*"

1.2. "A Directiva n.º 94/5/CE de 14 de Fevereiro [que completou o sistema comum do IVA e alterou a Directiva 77/388/CEE — Regime especial aplicável aos bens em segunda mão, aos objetos de arte e de coleção e às antiguidades], estabelece que se deve entender como *'valor de compra, tudo o que constitui a contrapartida obtida ou a obter do sujeito passivo revendedor pelo seu fornecedor'*."

1.3. "Assim, nos casos em que um sujeito passivo revendedor sujeito ao regime da margem previsto no Decreto-Lei n.º 199/96, como é o caso da ora signatária, adquire um bem a um determinado fornecedor, em que na factura vem indicado o valor de venda e nele está incluído um valor de comissão ou fee [quantia em dinheiro paga a uma pessoa que exerce uma atividade liberal ou a uma organização pelos seus serviços], que surge discriminado, este valor de comissão, é considerado como valor de compra?"

1.4. "Salvo melhor opinião, não temos duvida que assim seja, pois essa interpretação é a única que está de acordo com a citada Directiva, sendo também a única que está de acordo com o disposto no artigo 17.º do CIVA, o qual, no que respeita à fixação do valor a considerar para efeitos de importação, considera expressamente incluído nesse valor as comissões pagas, sendo ainda certo que é esse o valor que a lei manda

considerar no caso de importação pelo próprio sujeito passivo revendedor (n.º 2 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 199/99)."

2. O presente pedido de informação vinculativa tem, assim, por objeto averiguar se é de incluir, no conceito de preço de compra, a comissão paga pelo sujeito passivo revendedor quando adquire os bens, cuja posterior transmissão se encontra abrangida pelo regime especial de tributação da margem.

3. O diploma mencionado no ponto 1.3 procede, em matéria de harmonização comunitária, à transposição para a ordem jurídica nacional da Diretiva 94/5/CE do Conselho, de 14 de fevereiro de 1994, atualmente revogada.

4. O Decreto-Lei n.º 199/96, de 18 de outubro, que operou essa transposição, consagrando os princípios enformadores do regime em apreço, define no art.º 2.º, alínea c), o conceito de sujeito passivo, nestes termos: "*Sujeito passivo revendedor — o sujeito passivo que, no âmbito da sua actividade, compra, afecta às necessidades da sua empresa ou importa, para revenda, bens em segunda mão, objectos de arte, de colecção ou antiguidades, quer esse sujeito passivo actue por conta própria, quer por conta de outrem nos termos de um contrato de comissão de compra e venda*".

5. Após a definição de conceitos, ínsita no art.º 2.º, o art.º 3.º, firmando alguns dos aspetos basilares em que assenta o regime, consigna que:

"1 — As transmissões de bens em segunda mão, de objectos de arte, de colecção ou de antiguidades, efectuadas por um sujeito passivo revendedor, são sujeitas ao regime especial de tributação da margem, desde que este tenha adquirido esses bens no interior da Comunidade, em qualquer uma das seguintes condições:

a) A uma pessoa que não seja sujeito passivo;

b) A outro sujeito passivo, desde que a transmissão feita por este tenha sido isenta de imposto, ao abrigo do n.º 33 do artigo 9.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, ou de disposição legal idêntica vigente no Estado membro onde tiver sido efectuada a transmissão;

c) A outro sujeito passivo, desde que a transmissão feita por este tenha tido por objecto um bem de investimento e tenha sido isenta de imposto, ao abrigo do artigo 53.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, ou de disposição legal idêntica vigente no Estado membro onde tiver sido efectuada a transmissão;

d) A outro sujeito passivo revendedor, desde que a transmissão dos bens por esse outro sujeito passivo revendedor tenha sido efectuada ao abrigo do disposto neste diploma, ou de regulamentação idêntica vigente no Estado membro onde a transmissão dos bens tiver sido efectuada.

2 — Os sujeitos passivos revendedores poderão optar pela aplicação do regime especial de tributação da margem, previsto neste diploma, às seguintes transmissões:

a) De objectos de arte, de colecção ou de antiguidades que eles próprios tenham importado;

b) De objectos de arte que tenham sido adquiridos no interior da

Comunidade ao seu autor, aos seus herdeiros ou legatários;

c) De objectos de arte que tenham sido adquiridos a um outro sujeito passivo, não revendedor, desde que a transmissão por esse outro sujeito passivo ou a aquisição intracomunitária dos bens pelo sujeito passivo, revendedor, se for caso disso, tenha beneficiado da aplicação da taxa reduzida de imposto prevista nas alíneas c) e e) do artigo 15.º deste Regime Especial. (...)"

6. Pelo seu lado, o art.º 4.º, dedicado ao valor tributável, explicita, quanto a esta matéria, as incidências a considerar, nos seguintes moldes:

" 1 — O valor tributável das transmissões de bens referidas no artigo anterior, efectuadas pelo sujeito passivo revendedor, é constituído pela diferença, devidamente justificada, entre a contraprestação obtida ou a obter do cliente, determinada nos termos do artigo 16.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, e o preço de compra dos mesmos bens, com inclusão do imposto sobre o valor acrescentado, caso este tenha sido liquidado e venha expresso na factura ou documento equivalente.

2 — Quando as transmissões digam respeito a objectos de arte, de colecção ou antiguidades, importados pelo sujeito passivo revendedor, o preço de compra a ter em conta para o cálculo referido no número anterior será igual ao valor tributável na importação, determinado nos termos do art.º 17.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, acrescido do imposto devido ou pago na importação. (...)"

7. Com base nas citações insertas no ponto precedente (n.º 1 do art.º 4.º do regime especial em apreço), verifica-se que *"a contraprestação obtida ou a obter do cliente"* do sujeito passivo revendedor deve determinar-se com recurso às normas prescritas pelo art.º 16.º do Código do IVA (CIVA), enquanto se omite a forma de apurar *"o preço de compra"*, observando-se apenas que este deve incluir o imposto sobre o valor acrescentado, nas condições expressas.

8. O art.º 16.º do CIVA, sob a epígrafe "valor tributável nas operações internas", começa por assinalar que *"o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto é a contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro."* (n.º 1).

9. A alínea f) do n.º 2 deste artigo esclarece que o valor tributável *"para as transmissões de bens em segunda mão, de objectos de arte, de colecção ou antiguidades, efectuadas de acordo com o disposto em legislação especial"* é *"a diferença, devidamente justificada, entre o preço de venda e o preço de compra"*. Em complemento desta norma, o n.º 7 do artigo em apreciação determina que *"em legislação especial é regulamentado o apuramento do imposto quando o valor tributável for determinado de harmonia com o disposto"* na mesma, ou seja, remete-se para o regime especial a regulamentação do apuramento do imposto relativo às transmissões de bens em segunda mão, de objectos de arte, de colecção ou antiguidades.

10. E o n.º 5 deste artigo diz textualmente: *"O valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto, inclui: (...) b) As despesas acessórias debitadas, como sejam as respeitantes a comissões, embalagem, transporte, seguros e publicidade efectuadas por conta do cliente; (...)"*.

11. Retomando o disposto no n.º 2 do art.º 4.º do regime, relativo à determinação do preço de compra nas transmissões que digam respeito a objetos de arte, de coleção ou antiguidades importados pelo próprio sujeito passivo revendedor, aquela norma esclarece que esse preço de compra, a ter em conta para o cálculo da margem, é o que consta no art.º 17.º do CIVA.

12. De acordo com o artigo do CIVA citado no ponto anterior, sob a epígrafe "*valor tributável nas importações*", "*o valor tributável dos bens importados é constituído pelo valor aduaneiro, determinado de harmonia com as disposições comunitárias em vigor.*" (n.º 1). O n.º 2 acrescenta que "*o valor tributável dos bens importados inclui, na medida em que nele não estejam compreendidos: (...) b) As despesas acessórias, tais como despesas de comissões, embalagem, transportes e seguros, verificadas até ao primeiro lugar de destino dos bens em território nacional, ou outro lugar de destino no território da Comunidade se este for conhecido no momento em que ocorre o facto gerador na importação, com exclusão das despesas de transporte a que se refere a alínea t) do n.º 1 do artigo 14.º; (...)*".

13. Confrontando a legislação comunitária e nacional que procedem ao enquadramento da matéria em apreciação, importa verificar o tratamento concedido à mesma na Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (a atual Diretiva IVA).

14. No diploma comunitário, os regimes especiais aplicáveis aos bens em segunda mão, aos objetos de arte e de coleção e às antiguidades ocupam o capítulo 4 (art.ºs 311.º a 341.º).

15. Nesta conformidade, citamos o art.º 312.º, que explicita: "*Para efeitos da presente subsecção [Regime da margem de lucro], entende-se por: 1) '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 directamente ligadas à operação, os impostos, direitos, contribuições e taxas, as despesas acessórias, tais como despesas de comissão, embalagem, transporte e seguro cobradas pelo sujeito passivo revendedor ao adquirente, com exclusão dos montantes referidos no art.º 79.º; 2) 'Preço de compra', tudo o que constitua a contraprestação definida no ponto 1), obtida ou a obter do sujeito passivo revendedor pelo seu fornecedor.*"

16. Como corolário dos normativos atrás citados e no que concerne à inclusão de uma comissão paga pelo sujeito passivo revendedor no ato da aquisição de bens em segunda mão, de objetos de arte, de coleção ou de antiguidades no preço de compra a considerar para a determinação do valor tributável no regime especial de tributação da margem, pode, finalmente, concluir-se (indicam-se entre parênteses os pontos antecedentes em que a respetiva matéria foi exposta):

16.1. No respeitante às importações, essa inclusão vem claramente expressa na legislação nacional (pontos 6 e 12).

16.2. Quanto às restantes aquisições, ou seja, aquelas que não podem ser qualificáveis como importações, as disposições do ordenamento jurídico comunitário, fazendo coincidir os elementos constitutivos do preço de venda e do preço de compra, adotam igualmente, de forma expressa, a inclusão da comissão no preço de compra (ponto 15).

16.3. No concernente às regras nacionais relevantes e reiterando observação anterior (ponto 7), os elementos suscetíveis de concorrer para a formação do preço de compra nestas últimas operações são omitidos.

16.4. Não obstante, o preço de venda é expressamente determinado nos termos do art.º 16.º do CIVA (por remissão operada no art.º 4.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 199/96), e aí a inclusão da comissão não oferece dúvidas (ponto 10).

16.5. Deve, contudo, atender-se a que em contraposição a uma transmissão de bens existe sempre uma aquisição, que só se pode falar de transmitente, se, no reverso da operação, se posicionar um adquirente, que existe um único documento de suporte para a operação que de um lado é transmissão e do outro aquisição, e que este raciocínio só permite apreender que o preço a considerar para as transmissões de bens que consubstanciam operações internas é exatamente o mesmo para as correspondentes aquisições.

17. Em síntese e como conclusão final, um sujeito passivo revendedor no âmbito do regime da margem previsto no Decreto-Lei n.º 199/96, de 18 de outubro, ao realizar as suas operações, quaisquer que elas sejam, deve considerar incluída no preço de compra uma eventual comissão que lhe tenha sido debitada pelo fornecedor como despesa acessória. Tal entendimento é, ademais, suportado pela legislação comunitária homóloga (ponto 15).