

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 414/2025-T**

**Tema: IVA. Compra e venda de bens em segunda mão – Decreto-Lei n.º 199/96 de 18 de outubro.**

**SUMÁRIO:**

- I- *O Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão, Objetos de Arte, de Coleção e às Antiguidades, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 199/96, de 18 de Outubro, consiste num regime especial de tributação que prevê uma forma distinta de apurar o imposto, adotando o denominado regime de tributação pela margem, que corresponde à diferença entre o valor de compra e o valor de venda.*
- II- *Os requisitos que devem ser preenchidos para que um sujeito passivo possa aplicar o regime da margem de lucro estão previstos no aludido artigo 314.º, da Diretiva do IVA, pelo que além de precisar o tipo de bens que um sujeito passivo revendedor pode entregar ao abrigo do regime da margem de lucro, estabelece, nos seus pontos a) a d), a lista de pessoas a quem esse sujeito passivo revendedor se deve dirigir para adquirir esses bens e que lhe permitem, assim, aplicar esse regime especial, sendo que essas várias pessoas têm em comum o facto de não poderem de modo nenhum deduzir o imposto pago a montante no momento da compra desses bens e, por conseguinte, suportaram integralmente esse imposto.*
- III- *Sempre que as transmissões sejam efetuadas ao abrigo deste regime, não se deve discriminar o imposto na fatura e é obrigatório mencionar “IVA – Bens em segunda mão”.*
- IV- *O n.º 2 do artigo 6.º do RETBSM consagra a necessidade de os sujeitos passivos revendedores evidenciarem os elementos que permitam aferir dos requisitos de aplicação do Regime especial de tributação pela margem a que se refere o n.º 1 do artigo 3.º.*

- V- *É conforme o quadro legal exigir que um operador haja de boa-fé, bem como tome todas as medidas razoavelmente exigíveis para se certificar de que a operação que efetua não implica a sua participação numa fraude fiscal, devendo o operador económico deve obter informações suplementares sobre o outro operador com quem negocia e contrata.*
- VI- *Quando existem indícios que permitem suspeitar da existência de irregularidades ou de fraude, o operador prudente pode, de acordo com as circunstâncias do caso concreto, ver-se obrigado a obter informações sobre outro operador a quem pretende adquirir bens ou serviços, para se certificar da fiabilidade desse operador.*
- VII- *Não demonstrando estes contribuintes o cumprimento dos requisitos formais e substanciais para aplicação do Regime Especial, não resta à Autoridade Tributária outra alternativa que não seja a tributação à luz do regime geral de IVA.*

## DECISÃO ARBITRAL

O Árbitro Rui Miguel Zeferino Ferreira, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Singular, decide o seguinte:

### I. RELATÓRIO

1. **A... UNIPessoal LDA** (doravante abreviadamente designado por “Requerente”), com sede na ..., n.º..., ...-... Guimarães, titular do número de identificação de pessoa coletiva..., veio solicitar a constituição de Tribunal Arbitral, nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, al. a), 3.º, n.º 1 e 10.º, n.º 1, al. a), do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), apresentando Pedido de Pronúncia Arbitral (PPA) o qual teve por objeto as liquidações de IVA números 2025..., respeitante ao período de 2022/01, no montante de € 2.062,52 (dois mil e sessenta e dois euros e cinquenta e dois cêntimos); 2025..., respeitante ao período de 2022/02, no montante de € 549,78 (quinhentos e quarenta e nove euros e setenta e oito cêntimos);

2.

2025..., respeitante ao período de 2022/03, no montante de € 1.111,71 (mil cento e onze euros e setenta e um cêntimos); 2025..., respeitante ao período de 2022/04, no montante de € 2.199,03 (dois mil cento e noventa e nove euros e três cêntimos); 2025..., respeitante ao período de 2022/05, no montante de € 1.552,98 (mil quinhentos e cinquenta e dois euros e noventa e oito cêntimos); 2025..., respeitante ao período de 2022/06, no montante de € 1.330,47 (mil trezentos e trinta euros e quarenta e sete cêntimos); 2025..., respeitante ao período de 2022/07, no montante de € 1.913,89 (mil novecentos e treze euros e oitenta e nove cêntimos); 2025..., respeitante ao período de 2022/08, no montante de € 435,69 (quatrocentos e trinta e cinco euros e sessenta e nove cêntimos); 2025..., respeitante ao período de 2022/11, no montante de € 1.070,53 (mil e setenta euros e cinquenta e três cêntimos); e 2025..., respeitante ao período de 2022/12, no montante de € 9.663,70 (nove mil seiscentos e sessenta e três euros e setenta cêntimos); bem como as liquidações de juros compensatórios números 2025..., respeitante ao período de 2022/01, no montante de € 225,80 (duzentos e vinte e cinco euros e oitenta cêntimos); 2025..., respeitante ao período de 2022/02, no montante de € 58,26 (cinquenta e oito euros e vinte e seis cêntimos); 2025..., respeitante ao período de 2022/03, no montante de € 114,27 (cento e catorze euros e vinte e sete cêntimos); 2025..., respeitante ao período de 2022/04, no montante de € 218,09 (duzentos e dezoito euros e nove cêntimos); 2025..., respeitante ao período de 2022/05, no montante de € 149,25 (cento e quarenta e nove euros e vinte e cinco cêntimos); 2025..., respeitante ao período de 2022/06, no montante de € 121,60 (cento e vinte e um euros e sessenta cêntimos); 2025..., respeitante ao período de 2022/07, no montante de € 170,72 (cento e setenta euros e setenta e dois cêntimos); 2025..., respeitante ao período de 2022/08, no montante de € 37,48 (trinta e sete euros e quarenta e oito cêntimos); 2025..., respeitante ao período de 2022/11, no montante de € 81,30 (oitenta e um euros e trinta cêntimos); e 2025..., respeitante ao período de 2022/12, no montante de € 698,96 (seiscentos e noventa e oito euros e noventa e seis cêntimos).

2. O conjunto das liquidações totalizam um valor global de **€ 23.766,03 (vinte e três mil setecentos e sessenta e seis euros e três cêntimos)**, correspondentes a € 21.890,30

3.

(vinte e um mil oitocentos e noventa euros e trinta cêntimos) de imposto sobre o valor acrescentado (IVA), e € 1.875,73 (mil oitocentos e setenta e cinco euros e setenta e três cêntimos) de juros compensatórios (JC), o qual resultou das conclusões do relatório de inspeção, da Direção de Finanças de Braga, que decorreu ao abrigo da Ordem de Serviços n.º OI2024... .

3. A Requerente não se conformando com as liquidações acima identificadas, vem nos presentes autos formular um pedido de anulação das liquidações de imposto de IVA, bem como das liquidações de juros compensatórios.
4. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Singular apresentado pela Requerente em 23 de abril de 2025, foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente comunicado à Requerida.
5. Nos termos do disposto do n.º 1 do artigo 6.º e das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitro do Tribunal Arbitral Singular o aqui signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 17 de junho de 2025, as Partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 7 de julho de 2025.

6. No pedido arbitral a Requerente invocou, em síntese, que:

- A.** A Autoridade Tributária e Aduaneira (Requerida), no âmbito das respetivas conclusões do Relatório de Inspeção Tributária entendeu que a Requerente aplicou indevidamente o “*Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão*” na venda de produtos (telemóveis) adquiridos ao fornecedor alemão “B... GmbH”, na medida em que este terá aplicado, na Alemanha, o regime geral do IVA (transmissão intracomunitária isenta de IVA), contrariando, assim, o disposto no n.º 1 do art.º 3.º do “*Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão*” que faz parte integrante do Decreto-Lei n.º 199/96, de 18/10.
- B.** O referido entendimento fundamenta-se, por um lado, por o fornecedor alemão ter declarado as transações como transmissões intracomunitárias isentas de IVA e, por outro lado, por ter feito constar nas faturas a menção de “transmissão sem IVA”.
- C.** A Requerida entende que o fornecedor alemão vende bens usados, mas aplica o regime de isenção, em função da menção colocada na fatura e do facto de as transações terem sido declaradas nas declarações recapitulativas de IVA, o que inviabilizaria a aplicação do regime da margem nas ulteriores transmissões realizadas pela Requerente, com a consequente aplicação do regime geral do IVA.
- D.** Daí resultou o apuramento do IVA considerado em falta, no montante global de € 21.890,30 (vinte e um mil oitocentos e noventa euros e trinta centavos), correspondente à diferença entre o valor do IVA liquidado nas vendas pelo regime da margem, de € 3.732,05 (três mil setecentos e trinta e dois euros e cinco centavos), e o valor que deveria ter sido liquidado pelo regime geral, de € 25.622,35 (vinte e cinco mil seiscentos e vinte e dois euros e trinta e cinco centavos).
- E.** A conclusão formulada no relatório de inspeção tributária concretiza uma interpretação literal da lei, segundo o qual, no caso de ser aplicável o regime geral do IVA no Estado-Membro da União Europeia onde se encontra estabelecido o fornecedor dos bens em segunda mão, não pode ser aplicado em território nacional, na ulterior transmissão dos bens usados, o regime da margem.

- F.** A Requerente tinha a firme convicção que o fornecedor alemão estaria a aplicar o regime da margem, pelo que entende que perante os dados disponíveis e a informação obtida junto do fornecedor (conversas desenvolvidas com o fornecedor e as afirmações do mesmo), não podia ser posta em causa a aplicação do regime especial da margem de lucro.
- G.** A pessoa que representava a empresa alemã confirmou que o regime aplicável na Alemanha foi o regime da margem, como também referiu que seria esse o regime a praticar em Portugal, pelo que a Requerente atuou de boa-fé, com base em informações que lhe foram transmitidas e que reputou serem idóneas.
- H.** A Requerente não tem acesso aos dados constantes das declarações recapitulativas apresentadas na Alemanha pelo fornecedor, de modo a poder aferir sobre o regime do IVA que aí estaria a ser aplicado, nem tem acesso às informações constantes do sistema VIES, apenas disponíveis para as Administrações Fiscais dos Estados Membros da União Europeia, pelo que não é abalado o seu argumento de que desconhecia que tal regime a estaria a ser aplicado pelo fornecedor alemão.
- I.** No que diz respeito às menções na fatura, tal facto não permitia à Requerente dar como certa a não aplicação na Alemanha do regime da margem, uma vez que neste regime, tal como no regime geral (isenção), o IVA não aparece mencionado na fatura, ou seja, em qualquer dos casos a fatura é passada “sem IVA”, podendo perfeitamente serem confundidos os dois regimes.
- J.** O fornecedor alemão, quando confrontado com as expressões constantes das faturas, esclareceu que nas faturas consta expressamente de que se trata de aparelhos em segunda mão (“*Second hand Devices*”) e tal resposta, prestada pelo fornecedor, remete-nos para a menção “*Second Hand Ware*”, que, de facto, consta nas faturas, esta sim, bastante mais clara, uma vez que está redigida em inglês, indiciando que estaria a ser aplicado o regime da margem.

- K.** Se a Requerente soubesse que na Alemanha não estava a ser aplicado o regime da margem e que, assim sendo, teria de aplicar o regime geral do IVA nas suas vendas, certamente que teria cessado de imediato as relações comerciais com o fornecedor, uma vez que a alteração dos regimes conduziria que em vez de uma situação de lucro, no caso de aplicação do regime da margem, passaria para uma situação de prejuízo, pelo regime geral do IVA.
- L.** A manutenção das correções constitui uma clara violação do princípio da proteção da confiança e da boa-fé, na medida em que a Requerente tinha uma expectativa legítima de estar a agir dentro da legalidade.
- M.** Não pode ser negada a aplicação do regime especial da margem, uma vez que inexistente qualquer demonstração, por parte dos Serviços da Inspeção Tributária, de que a Requerente não agiu de boa-fé, tal como, também, não há qualquer demonstração de que a Requerente não adotou medidas para assegurar o seu não envolvimento numa eventual fraude fiscal.
- N.** A Jurisprudência do TJUE exige às autoridades competentes a demonstração clara e inequívoca de que a Requerente agiu de má-fé ou não tomou todas as medidas razoáveis ao seu alcance para se certificar de que as operações em que participava implicariam a sua participação numa fraude às disposições do IVA.
- O.** Competia à Autoridade Tributária e Aduaneira (Requerida) o ónus probatório, sendo que se verifica a inexistência de qualquer indício demonstrativo da participação da Requerente num esquema de fraude, pelo que se impõe que seja valorada negativamente esta omissão, determinando-se a anulação das liquidações por não se verificar qualquer motivação válida para a desconsideração do regime da margem aplicada nas transmissões efetuadas pela Requerente.

7. Em 24 de setembro de 2025, após notificação à Requerida para apresentação de resposta, a mesma veio fazê-lo, juntando o respetivo processo administrativo, invocando em síntese, que:
- A. No âmbito de ação inspetiva foram realizadas correções meramente aritméticas, na medida em que se concluiu que a Requerente aplicou indevidamente o "*Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão*" (RETBSM) nas vendas de telemóveis adquiridos ao fornecedor alemão "*B... GmbH*".
  - B. Constituíram fundamentos das liquidações de IVA: (i) que o fornecedor alemão aplicou o regime geral do IVA (transmissão intracomunitária de bens), isenta de IVA na Alemanha, o que, segundo os Serviços de Inspeção Tributária contraria o disposto no art.º 3.º, n.º 1 do RETBSM (Decreto-Lei n.º 199/96, de 18 de outubro); (ii) que as aquisições de bens ao fornecedor alemão constam no sistema VIES como transmissões intracomunitárias isentas de IVA; (iii) que as faturas continham a menção "*Umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung*", que os SIT traduziram como "*transmissão intracomunitária sem IVA*"; (iv) que embora as faturas mencionassem "*Gebrauchtware / Second Hand Ware*" (bens usados/bens em segunda mão), os Serviços de Inspeção Tributária consideraram que o fornecedor aplicou o regime geral (com isenção nas transmissões), o que inviabiliza a aplicação do regime da margem nas transmissões subsequentes realizadas pela Requerente; (v) que, consequentemente, o IVA deveria ter sido calculado sobre o preço de venda e não sobre a margem de lucro.
  - C. A Requerente aplicou o regime especial de tributação de bens em segunda mão na venda de telemóveis adquiridos ao fornecedor alemão "*B... GmbH*", enquanto este fornecedor, no seu Estado-Membro (Alemanha), aplicou o regime geral do IVA, tendo este qualificado as suas operações como transmissões intracomunitárias (isentas de IVA).



- D.** Neste caso, a aplicação do Regime da Margem por sujeitos passivos revendedores exigia que os bens tivessem sido adquiridos a fornecedor intracomunitário, cuja transmissão efetuada estivesse também abrangida por um regime de tributação da margem.
- E.** Os serviços de inspeção tributária concluíram, em primeiro lugar, que as transações entre o fornecedor alemão e a Requerente foram declaradas no sistema VIES (Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA) como transmissões intracomunitárias isentas de IVA, sendo que esta declaração é um elemento formal e vinculativo do regime aplicado pelo fornecedor no seu país.
- F.** Em segundo lugar, as faturas emitidas pelo fornecedor alemão continham a menção expressa "*Umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung*", que significa "*transmissão intracomunitária sem IVA*", e embora a menção "*Gebrauchtware/ Second Hand Ware*" também estivesse presente, a prevalência da menção relativa ao regime de IVA é crucial para determinar o enquadramento fiscal da operação económica na origem.
- G.** Em terceiro lugar, a aquisição destes bens pela Requerente não se enquadrava nas condições do n.º 1 do art.º 3.º do Regime Especial.
- H.** Em quarto lugar, e como consequência, a aquisição intracomunitária destes bens fica sujeita a IVA em território nacional, ao abrigo do art.º 1.º, alínea a), do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI), com autoliquidação pelo sujeito passivo adquirente (Requerente) nos termos do art.º 2.º, n.º 1, deste regime.
- I.** Em quinto lugar, nestas circunstâncias, a posterior venda dos bens pela Requerente em território português não pode beneficiar do RETBSM, devendo o IVA ser liquidado sobre o preço de venda e não sobre a margem de lucro, bem como o art.º 5.º do RETBSM estabelece a impossibilidade de deduzir o IVA que onera a aquisição, quando os bens se destinam a transmissões sujeitas ao regime da margem.

- J.** Em sexto lugar, por esse facto, dado que a operação foi reclassificada para o regime geral, o IVA autoliquidado tornou-se dedutível (liquidação e dedução simultâneas), não resultando em imposto a pagar adicional neste ponto, mas apenas na correção do IVA liquidado nas vendas, pelo que resultou um valor de IVA em falta de € 21.890,30, e correções de IVA autoliquidado e deduzido no montante de € 33.098,84.
- K.** Que as alegações do desconhecimento da lei, a par da invocação de equívocos, redundam em ambiguidades e entropias que só à Requerente podem ser imputadas, bem como a Requerente tem a consciência da importância da menção do regime aplicável na fatura e, bem assim, existe uma falta de diligência na obtenção de uma resposta clara e juridicamente vinculativa.
- L.** A resposta do fornecedor, que *"nas faturas consta expressamente de que se trata de aparelhos em segunda mão ('Second hand Devices') e que, segundo a lei alemã, os impostos (19%) já foram pagos uma vez e é por isso margem"*, é manifestamente insuficiente para ilidir a informação formal e objetiva contida na fatura (*"Umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung"*) e, mais importante, a declaração no VIES.
- M.** A mera referência a *"bens usados"* ou *"second hand"* não é, por si só, prova da aplicação do Regime da Margem, prova disso é o facto de bens usados poderem ser transacionados sob o regime geral do IVA, pelo que era obrigação da Requerente assegurar que as operações económicas em que intervém estão devidamente enquadradas fiscalmente, o que não se compagina com a interpretação de mensagens informais ou menções ambíguas, como sucedeu no caso em dissídio.
- N.** A consulta de um especialista fiscal ou de informações oficiais sobre o regime aplicável no Estado-Membro de origem seriam medidas razoáveis e proporcionais para um operador económico que realiza transações intracomunitárias de vulto, bem como a existência de uma declaração formal no VIES, que classifica a operação

como uma transmissão intracomunitária isenta de IVA nos termos do art.º 14.º do RITI, é um elemento objetivo e legalmente qualificado da operação de aquisição.

- O.** A Requerida não necessita de solicitar informações adicionais à administração fiscal alemã quando o regime aplicado pelo fornecedor já é formalmente conhecido e incompatível com o RETBSM em Portugal, bem como a alegação que a expressão "*Umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung*" pode ser confundida com a não menção do IVA no Regime da Margem, é inconsistente com a taxonomia fiscal europeia e nacional, uma vez que uma "*transmissão intracomunitária isenta de IVA*" (prevista no artigo 14.º do RITI) e uma "*transmissão sujeita ao regime da margem*" (como a prevista no DL n.º 199/96, de 18 de outubro) são categorias jurídicas distintas e com enquadramentos fiscais fundamentalmente diferentes.
- P.** A referência da menção "*transmissão intracomunitária*" é chave e afasta, desde logo, a aplicação do Regime da Margem, que não se baseia nesse conceito de tributação no destino da operação, bem como a alegação de que a aplicação do regime geral resultaria em prejuízo para a Requerente reconduz-se somente a uma consideração de índole económica e de gestão, totalmente irrelevante para a determinação do regime fiscal aplicável.
- Q.** A jurisprudência invocada pela Requerente deve ser interpretada e aplicada à luz dos factos concretos do caso, sendo que no caso em apreço a Requerente não tomou todas as medidas razoáveis ao seu alcance, visto que os serviços de inspeção tributária demonstraram que as faturas continham a menção "*Umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung*", uma indicação clara de uma transmissão intracomunitária isenta e não da aplicação de regime da margem; que as operações foram declaradas no VIES como transmissões intracomunitárias isentas, o que constitui um registo formal e internacionalmente partilhado do regime aplicado; que a própria Requerente, através do seu gerente, questionou a falta da menção "Margin Scheme" nas faturas; que esta dúvida deveria ter sido um sinal de alerta para a Requerente aprofundar a sua investigação ou procurar aconselhamento fiscal

especializado, em vez de se suportar com respostas vagas do fornecedor, e não oponíveis à AT.

- R.** A Requerente não agiu com a diligência esperada de um operador económico prudente e zeloso, não se exigindo que a Requerida prove a participação da Requerente numa fraude fiscal, pelo que fica demonstrado que a Requerente não teve a diligência que seria de esperar de um homem médio, isto é, não tomou as medidas razoáveis para se certificar do enquadramento correto das operações económicas em causa - aquisições de bens usados, uma vez que o mero desconhecimento da lei estrangeira, ou do idioma, não exime o contribuinte do dever de diligência, especialmente quando os documentos formais indicam claramente um regime fiscal diferente do pretendido.
- S.** O caso em apreço não se prende com uma situação de fraude fiscal a montante, mas sim com o correto enquadramento de uma operação transfronteiriça com base em elementos formais e objetivos, que, pela sua ambiguidade, deveriam ter levado a um aprofundamento das averiguações.
- T.** As correções de IVA e respetivos Juros Compensatórios, são conformes com a legislação tributária portuguesa, nomeadamente face ao Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão (Decreto-Lei n.º 199/96) e ao Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (Decreto-Lei n.º 290/92, que incorpora o RITI), e que a Requerente não cumpriu com as condições legais exigíveis, para a aplicação do RETBSM nas suas vendas, uma vez que as aquisições dos telemóveis, junto do fornecedor alemão, foram por este enquadradas como transmissões intracomunitárias, isentas na origem, as quais, nessa conformidade, têm de ser qualificadas como aquisições intracomunitárias tributadas em território nacional.
- U.** Deverá o pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente por não provado, e, consequentemente, absolvida a Requerida de todos os pedidos.

8. Por despacho de 15 de outubro de 2025, dispensou-se a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, com fundamento na inexistência de testemunhas e de estarem em causa essencialmente questões de direito, bem como se concedeu o prazo de 10 dias, em simultâneo, para as Partes, querendo, apresentarem alegações.
9. A Requerente procedeu ao pagamento da taxa de arbitragem subsequente, em 20.10.2025, cujo comprovativo remeteu aos autos em 24.10.2025.
10. As Partes apresentaram alegações, em 31.10.2025, tendo a Requerida remetido para a argumentação resultante da resposta apresentada, concluído que *“os argumentos do Requerente não podem, de todo, proceder, porquanto fazem uma interpretação e aplicação das normas legais subsumíveis ao caso sub judice notoriamente erradas, como se demonstrou”*. Por seu lado, a Requerente sustenta as suas alegações nos elementos de facto e de direito constantes do pedido de pronúncia arbitral, concluindo que *“Em função do exposto e considerando que a Requerente agiu sempre de boa-fé, confiando num fornecedor com o qual contratou a aquisição de equipamentos em segunda mão aos quais seria aplicável o regime da margem para efeitos de IVA, tendo insistido junto do fornecedor para o esclarecimento dessa particular situação, Deve ser-lhe reconhecido o direito à aplicação do regime da margem em sede de IVA nas transmissões posteriores dos equipamentos, com a consequente anulação das liquidações de IVA e Juros compensatórios respeitantes aos períodos de 2022.01 a 2022.08 e 2022.11 e 2022.12, devidamente identificadas no Pedido Arbitral.”*

## II. SANEAMENTO

11. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.
12. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (*vide* artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

13. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT.
14. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo uma vez que foi apresentado no prazo previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10º do RJAT.
15. Não foram suscitadas exceções de que cumpra conhecer.
16. O processo não enferma de nulidades.

### **III. DA MATÉRIA DE FACTO**

#### **A. FACTOS PROVADOS**

17. Analisada a prova produzida nos presentes autos, com relevo para a decisão da causa consideram-se provados os seguintes factos:
- A. A Requerente tem a sua sede em território português, na..., n.º..., ...-... Guimarães, tendo iniciado a sua atividade económica em 03.09.2019, consubstanciada na compra e venda de equipamentos eletrónicos e de telecomunicações usados e novos, bem como a compra e venda de acessórios e reparação de equipamentos (Cfr. PA).
- B. A Requerente foi sujeita a ação inspetiva, realizada pelos Serviços de Inspeção da Direção de Finanças de Braga, ao abrigo da Ordem de Serviço Externa n.º OI2024..., de 06.08.2023, de âmbito parcial em IVA e IRC e com extensão para o exercício de 2022, que teve como o objetivo o controlo declarativo, designadamente “(...) a comprovação e verificação, visando a confirmação do cumprimento das obrigações dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários” (Cfr. Doc. 2, do PPA, e PA).

C. Os Serviços de Inspeção Tributária, entre o demais, concluíram no âmbito do Projeto de Relatório de Inspeção Tributária, de 25.11.2024, que (Cfr. Doc. 2, do PPA, e PA):

*“36. Nas vendas de bens usados o SP aplica o Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão.*

***37. Do Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão***

*38. De acordo com o artigo 1.º do Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 199/96 de 18 de outubro, estão sujeitas a IVA segundo o regime especial de tributação da margem, as transmissões de bens em segunda mão, efetuadas nos termos previstos no diploma, por sujeitos passivos revendedores.*

*39. Por força do n.º 1 do artigo 3.º do Regime Especial, estão sujeitas ao regime da margem as transmissões de bens em segunda mão, efetuadas por sujeitos passivos revendedores, quando estes tenham adquirido os bens no interior da Comunidade (em Portugal ou noutro Estado membro), numa 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 ao abrigo do n.º 32 do artigo 9.º do CIVA ou de disposição legal idêntica vigente no Estado membro onde tiver sido efetuada a transmissão;*
- c) A outro sujeito passivo, desde que a transmissão feita por este tenha tido por objeto um bem de investimento e tenha sido isenta ao abrigo do artigo 53.º do CIVA ou de disposição legal idêntica vigente no Estado membro onde tiver sido efetuada a transmissão;*
- d) A outro sujeito passivo revendedor, desde que a transmissão por este efetuada esteja abrangida por um regime de tributação da margem.*

***40. Análise da aplicação do Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão pelo SP***

*41. O SP declara aquisições de bens em segunda mão:*

*41.1. A outros sujeitos passivos nacionais revendedores e que efetuaram a transmissão ao abrigo do regime especial de tributação da margem;*

*41.2. A outros sujeitos passivos intracomunitários revendedores e que efetuaram a transmissão ao abrigo do regime especial de tributação da margem;*

*41.3. A particulares não sujeitos passivos.*

*42. Na análise das compras de bens usados declaradas pelo SP como sendo junto de sujeitos passivos intracomunitários revendedores e que efetuaram a transmissão ao abrigo do regime especial de tributação da margem, e que na respetiva venda o SP aplicou o Regime Especial de Tributação dos*

*Bens em Segunda Mão foi detetado que:*

43. *Relativamente ao fornecedor B..., GmbH, (...), as transações foram declaradas enquanto transmissões intracomunitárias isentas de IVA nos termos do artigo 14º do RITI, na medida em que foram declaradas no VIES e as respetivas faturas, consultadas na contabilidade do SP (...) evidenciam a menção “Umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung” que traduzindo do alemão significa transmissão intracomunitária sem IVA.*

44. *Nas faturas consta ainda a seguinte menção “Wir erlauben uns folgende Rechnung zu übermitteln und freuen uns, wenn wir auch in Zukunft für Sie tätig werden dürfen. Es handelt sich um Gebrauchtwagen / Second Hand Ware. Mit der Zahlung des Angebots wird ein wirksamer Vertrag geschlossen, die Rücknahmebedingungen, sowie die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der B... GmbH werden akzeptiert. Mängelanzeigen bearbeiten wir nur bei sofortiger Mängelrüge binnen der ersten 7 Tage nach Gefahrübergang an den Käufer. Die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der B... GmbH finden sie bitte unter folgendem Link: <http://B...>” que traduzindo do alemão significa “Tomamos a liberdade de lhe enviar a seguinte fatura e esperamos continuar a trabalhar para si no futuro. São bens usados/bens em segunda mão. No pagamento da oferta, é celebrado um contrato efetivo, são aceites as condições de devolução e os termos e condições gerais da B... GmbH; Só processaremos reclamações de defeitos se o defeito for comunicado imediatamente nos primeiros 7 dias após a transferência do risco para o comprador. Pode encontrar os termos e condições gerais da B... GmbH. Por favor utilize o seguinte link: <http://B...> (...).*

45. *Portanto através destas faturas o fornecedor B... GmbH vende bens usados, mas aplica o regime de isenção previsto no artigo 14º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI) enquanto transmissão intracomunitária de bens. A aplicação do regime de isenção é evidenciado quer pela menção na fatura “Umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung” quer quando declara estas operações nas recapitulativas de IVA enquanto transmissões intracomunitárias de bens (TIB).*

46. *Conforme decorre do disposto no n.º 1 do artigo 3.º do Regime Especial, apenas estão sujeitas ao regime da margem as transmissões de bens em segunda mão, efetuadas por sujeitos passivos revendedores, quando estes tenham adquirido os bens no interior da Comunidade (em Portugal ou noutro Estado membro a outro sujeito passivo revendedor, desde que a transmissão por este efetuada esteja abrangida por um regime de tributação da margem (nosso sublinhado).*

47. *Isto significa que, estando em causa bens adquiridos a outros operadores económicos, que tiveram de liquidar IVA na transmissão desses bens, não é possível utilizar o regime especial de tributação na sua posterior revenda. O mesmo se diga dos bens adquiridos a operadores intracomunitários que utilizaram na venda efetuada ao revendedor nacional o regime geral das transações intracomunitárias, que se caracteriza pelo facto de as vendas serem isentas e de serem sujeitas a imposto as compras. Neste caso, como a aquisição intracomunitária está sujeita a IVA no território nacional, embora sendo o IVA autoliquidado pelo adquirente, a posterior revenda destes bens no*



*território português não pode beneficiar do regime especial de tributação, o que significa que o IVA terá de ser liquidado sobre o preço de venda.*

*48. Nesta consonância, nestas aquisições de bens usados efetuadas pelo SP junto da B... GmbH não se encontra reunida a condição “...desde que a transmissão por este efetuada esteja abrangida por um regime de tributação da margem” prevista no n.º 1 do artigo 3.º do Regime Especial que permita aplicar na posterior venda daqueles bens usados o Regime especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão.*

*49. O SP exibiu troca de mensagens em 2021-02-17 através da rede social Whatsapp com C... alegadamente um representante do fornecedor B... GmbH (anexo 3). Nas quais o SP afirma que nas faturas está indicado “IVA intracomunitário” e pede para esclarecer o “regime de vendas correto”. Ao que aquele respondeu que é o regime da margem de bens em segunda mão. O SP insiste que não se encontra escrito nas faturas o regime e que conforme conversa com o contabilista é obrigatória a menção “Regime da Margem” sob pena de as faturas não serem aceites enquanto sujeitas a regime da Margem pela autoridade tributária em Portugal. C... responde que “se tratam de bens usados tal como mencionado nas faturas e que isto significa que, segundo a lei alemã, naqueles dispositivos os impostos (IVA à taxa de 19%) já foram pagos uma vez e é por isso margem e temos de usar nessa conformidade nas nossas faturas.”*

*50. Então, não obstante nas mensagens o fornecedor alemão afirmar que nas faturas é aplicado o regime de tributação da margem de bens em segunda mão, em verdade o fornecedor B... GmbH declara no VIES estas operações como transmissões intracomunitárias isentas de IVA e nas faturas declara de forma expressa “Umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung” que traduzindo do alemão significa transmissão intracomunitária sem IVA.*

#### **V.1.1. Correção IVA liquidado**

*51. Nesta sequência, como a aquisição intracomunitária está sujeita a IVA no território nacional, embora sendo o IVA autoliquidado pelo adquirente, a posterior revenda destes bens no território português não pode beneficiar do regime especial de tributação, o que significa que o IVA terá de ser liquidado sobre o preço de venda.*

*52. Impondo-se assim a correção no valor de 21.890,30€ do IVA liquidado sobre as vendas destes bens adquiridos junto do fornecedor B... GmbH (...)*

*53. Por período as correções apresentam-se nos seguintes valores:*

**Quadro 9:** Resumo das correções na aplicação do regime normal de IVA nas vendas dos bens adquiridos à B... GmbH por período

Período	Base tributável Declarada (regime tributação da margem)	IVA declarado Regime tributação da margem	Base tributável regime normal IVA	Valor IVA regime normal	Base tributável - valor da diferença a acrescer às DP de IVA	Valor Iva em falta
2022-01	2 046,30 €	470,65 €	13 076,30 €	2 533,17 €	8 967,48 €	2 062,52 €
2022-02	388,62 €	89,36 €	3 328,64 €	639,14 €	2 390,24 €	549,78 €
2022-03	903,24 €	207,70 €	6 848,28 €	1 319,41 €	4 833,33 €	1 111,71 €
2022-04	1 669,91 €	384,07 €	13 429,92 €	2 583,10 €	9 560,98 €	2 199,03 €
2022-05	1 539,83 €	354,15 €	9 844,84 €	1 907,13 €	6 752,03 €	1 552,98 €
2022-06	1 054,47 €	242,51 €	8 169,49 €	1 572,98 €	5 784,55 €	1 330,47 €
2022-07	1 219,51 €	280,46 €	11 454,54 €	2 194,35 €	8 321,14 €	1 913,89 €
2022-08	308,93 €	71,05 €	2 638,93 €	506,74 €	1 894,31 €	435,69 €
2022-11	586,18 €	134,82 €	6 311,18 €	1 205,35 €	4 654,47 €	1 070,53 €
2022-12	6 509,75 €	1 497,28 €	58 189,71 €	11 160,98 €	42 016,26 €	9 663,70 €
<b>Total Geral</b>	<b>16 226,73 €</b>	<b>3 732,05 €</b>	<b>133 291,83 €</b>	<b>25 622,35 €</b>	<b>95 174,80 €</b>	<b>21 890,30 €</b>

54. As correções acima fundamentadas, por sujeição indevida a imposto sobre o valor acrescentado segundo o regime especial de tributação da margem nas transmissões de bens em segunda mão adquiridas a revendedor que aplicou o regime das transações intracomunitárias em violação do n.º 1 do artigo 3.º do Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 199/96 de 18 de outubro, implicam as seguintes correções às declarações periódicas de IVA:

**Quadro 10:** Resumo das correções nas Declarações periódicas de IVA por período

Período a que respeita	campo 3 DP IVA declarado	campo 4 DP IVA declarado	Valor base tributável a acrescer DP	Imposto a acrescer	Base tributável corrigida	Valor IVA corrigido
	[1]	[2]	[3]	[4]	[5]=[1]+[3]	[6]=[2]+[4]
2022-01	27 932,13 €	6 424,39 €	8 967,48 €	2 062,52 €	36 899,61 €	8 486,91 €
2022-02	20 504,76 €	4 716,09 €	2 390,24 €	549,78 €	22 895,00 €	5 265,87 €
2022-03	19 477,75 €	4 479,88 €	4 833,33 €	1 111,71 €	24 311,08 €	5 591,59 €
2022-04	24 185,01 €	5 562,55 €	9 560,98 €	2 199,03 €	33 745,99 €	7 761,58 €
2022-05	24 398,42 €	5 611,64 €	6 752,03 €	1 552,98 €	31 150,45 €	7 164,62 €
2022-06	21 162,70 €	4 867,42 €	5 784,55 €	1 330,47 €	26 947,25 €	6 197,89 €
2022-07	17 966,60 €	4 132,32 €	8 321,14 €	1 913,89 €	26 287,74 €	6 046,21 €
2022-08	11 610,13 €	2 670,28 €	1 894,31 €	435,69 €	13 504,44 €	3 105,97 €
2022-09	12 698,85 €	2 920,56 €	0,00 €	0,00 €	12 698,85 €	2 920,56 €
2022-10	10 324,44 €	2 374,53 €	0,00 €	0,00 €	10 324,44 €	2 374,53 €
2022-11	9 472,33 €	2 178,51 €	4 654,47 €	1 070,53 €	14 126,80 €	3 249,04 €
2022-12	20 349,45 €	4 680,36 €	42 016,26 €	9 663,70 €	62 365,71 €	14 344,06 €
<b>Total</b>	<b>220 082,57 €</b>	<b>50 618,53 €</b>	<b>95 174,80 €</b>	<b>21 890,30 €</b>	<b>315 257,37 €</b>	<b>72 508,83 €</b>

**D.** A Requerida fundamentou os atos tributários, posteriormente emitidos, nos seguintes fundamentos e constatações (Cfr. RIT):

- a) Que o fornecedor alemão aplicou o regime geral do IVA (transmissão intracomunitária de bens (TIB), isenta de IVA na Alemanha, o que, segundo os SIT contraria o disposto no art.º 3.º, n.º 1 do RETBSM (Decreto-Lei n.º 199/96, de 18 de outubro);
- b) Que as aquisições de bens ao fornecedor alemão constam no sistema VIES como transmissões intracomunitárias isentas de IVA;
- c) Que as faturas continham a menção "Umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung", que os SIT traduziram como "transmissão intracomunitária sem IVA";
- d) Que, embora as faturas mencionassem "Gebrauchtware / Second Hand Ware" (bens usados/bens em segunda mão), os SIT consideraram que o fornecedor aplicou o regime geral (com isenção nas transmissões), o que inviabiliza a aplicação do regime da margem nas transmissões subsequentes realizadas pela Requerente; e
- e) Que, conseqüentemente, o IVA deveria ter sido calculado sobre o preço de venda e não sobre a margem de lucro.

**E.** As faturas emitidas pelo fornecedor alemão "*B... GmbH*" continham a menção "*Umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung*" ["transmissão intracomunitária sem IVA"], bem como a referência "*Gebrauchtware / Second Hand Ware*" [bens usados/bens em segunda mão] (Cfr. RIT).

**F.** O fornecedor alemão "*B... GmbH*" aplicou o regime geral do IVA, designadamente o regime de transmissão intracomunitária de bens, que permitiu a isenção de IVA na Alemanha (Cfr. RIT).

- 
- G.** As aquisições de bens ao fornecedor alemão constam no sistema VIES como transmissões intracomunitárias isentas de IVA (Cfr. RIT).
- H.** A Requerente aplicou o *regime especial de tributação de bens em segunda mão* na venda de telemóveis adquiridos ao fornecedor alemão "*B... GmbH*", enquanto este fornecedor, no seu Estado-Membro (Alemanha), aplicou o regime geral do IVA, tendo este qualificado as suas operações como transmissões intracomunitárias (isentas de IVA) (Cfr. RIT).
- I.** A Requerente indevidamente o "*Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão*" (RETBSM) nas vendas de telemóveis adquiridos ao fornecedor alemão "*B... GmbH*", em violação do art.º 3.º, n.º 1 do RETBSM (Decreto-Lei n.º 199/96, de 18 de outubro) (Cfr. RIT).
- J.** O IVA deveria ter sido calculado sobre o preço de venda e não sobre a margem de lucro (Cfr. RIT).
- K.** Em 02.12.2024, a Requerente foi notificada pelo Via CTT, nos termos dos artigos 60.º, da LGT e 60.º do RCPITA, do identificado Projeto de Relatório de Inspeção Tributária (Cfr. PA).
- L.** A Requerente não exerceu o direito de audição prévia (Cfr. PA).
- M.** Em 01.01.2025, a Requerente foi notificada pelo Via CTT, do Relatório Final de Inspeção Tributária (Cfr. PA).
- N.** A Requerida emitiu os seguintes atos tributários, em consequência das conclusões do Relatório Final da Inspeção Tributária (Cfr. Doc. 1-1 a 1-20 do PPA):

- a) Liquidação adicional de Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA) n.º 2025..., referente ao período de tributação 2022/01, no valor de € 2.062,52 (dois mil e sessenta e dois euros e cinquenta e dois cêntimos);
- b) Liquidação adicional de Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA) n.º 2025..., referente ao período de tributação 2022/02, no valor de € 549,78 (quinhentos e quarenta e nove euros e setenta e oito cêntimos);
- c) Liquidação adicional de Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA) n.º 2025..., referente ao período de tributação 2022/03, no valor de € 1.111,71 (mil cento e onze euros e setenta e um cêntimos);
- d) Liquidação adicional de Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA) n.º 2025..., referente ao período de tributação 2022/04, no valor de € 2.199,03 (dois mil cento e noventa e nove euros e três cêntimos);
- e) Liquidação adicional de Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA) n.º 2025..., referente ao período de tributação 2022/05, no valor de € 1.552,98 (mil quinhentos e cinquenta e dois euros e noventa e oito cêntimos);
- f) Liquidação adicional de Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA) n.º 2025..., referente ao período de tributação 2022/06, no valor de € 1.330,47 (mil trezentos e trinta euros e quarenta e sete cêntimos);
- g) Liquidação adicional de Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA) n.º 2025..., referente ao período de tributação 2022/07, no valor de € 1.913,89 (mil novecentos e treze euros e oitenta e nove cêntimos);
- h) Liquidação adicional de Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA) n.º 2025..., referente ao período de tributação 2022/08, no valor de € 435,69 (quatrocentos e trinta e cinco euros e sessenta e nove cêntimos);
- i) Liquidação adicional de Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA) n.º 2025..., referente ao período de tributação 2022/11, no valor de € 1.070,53 (mil e setenta euros e cinquenta e três cêntimos);
- j) Liquidação adicional de Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA) n.º 2025..., referente ao período de tributação 2022/12, no valor de € 9.663,70 (nove mil

seiscentos e sessenta e três euros e setenta cêntimos);

- k) Liquidação de juros compensatórios n.º 2025..., referente ao período de tributação 2022/01, no valor de € 225,80 (duzentos e vinte e cinco euros e oitenta cêntimos);
- l) Liquidação de juros compensatórios n.º 2025..., referente ao período de tributação 2022/02, no valor de € 58,26 (cinquenta e oito euros e vinte e seis cêntimos);
- m) Liquidação de juros compensatórios n.º 2025..., referente ao período de tributação 2022/03, no valor de € 114,27 (cento e catorze euros e vinte e sete cêntimos);
- n) Liquidação de juros compensatórios n.º 2025..., referente ao período de tributação 2022/04, no valor de € 218,09 (duzentos e dezoito euros e nove cêntimos);
- o) Liquidação de juros compensatórios n.º 2025..., referente ao período de tributação 2022/05, no valor de € 149,25 (cento e quarenta e nove euros e vinte e cinco cêntimos);
- p) Liquidação de juros compensatórios n.º 2025..., referente ao período de tributação 2022/06, no valor de € 121,60 (cento e vinte e um euros e sessenta cêntimos);
- q) Liquidação de juros compensatórios n.º 2025..., referente ao período de tributação 2022/07, no valor de € 170,72 (cento e setenta euros e setenta e dois cêntimos);
- r) Liquidação de juros compensatórios n.º 2025..., referente ao período de tributação 2022/08, no valor de € 37,48 (trinta e sete euros e quarenta e oito cêntimos);
- s) Liquidação de juros compensatórios n.º 2025..., referente ao período de tributação 2022/11, no valor de € 81,30 (oitenta e um euros e trinta cêntimos);
- t) Liquidação de juros compensatórios n.º 2025..., referente ao período de tributação 2022/12, no valor de € 698,96 (seiscentos e noventa e oito euros e noventa e seis cêntimos);

**O.** Em 23.04.2025, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral, o qual deu origem ao presente processo de arbitragem tributária.

## **B. FACTOS NÃO PROVADOS:**

18. Não há factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

### **C. FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO DADA COMO PROVADA E NÃO PROVADA**

19. A matéria de facto foi fixada por este Tribunal Arbitral e a convicção ficou formada com base nas peças processuais, bem como nos documentos juntos aos autos, quer pela Requerente (com o pedido de pronuncia arbitral), quer pela Requerida (no processo administrativo) e em factos não questionados pelas partes.

20. Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta(m) o pedido formulado pelo autor, nos termos do n.º 1 do artigo 596.º e n.ºs 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis ex vi alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, de acordo com o n.º 2 do artigo 123.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

21. Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do n.º 7 do artigo 110.º do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Acórdão do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo n.º 07148/131, “*o valor probatório do relatório da inspeção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas*”.

22. Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a decisão, em relação às provas produzidas, na íntima convicção, formada a partir do exame e

---

<sup>1</sup> Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC.

- 23.** Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g., força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

#### **IV. MATÉRIA DE DIREITO**

##### **A. DA QUESTÃO DECIDENDA**

- 24.** Em conformidade com a posição das Partes, nos termos dos argumentos apresentados por cada uma delas, constitui questão decidenda determinar se o *regime especial tributação dos bens em segunda mão* foi aplicado indevidamente pela Requerente, como sustenta os serviços de inspeção tributária.

##### **B. DA FUNDAMENTAÇÃO DE DIREITO**

- 25.** O *Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão, Objetos de Arte, de Coleção e às Antiguidades*, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 199/96, de 18 de Outubro, consiste num regime especial de tributação que prevê uma forma distinta de apurar o imposto, adotando o denominado regime de tributação pela margem, que corresponde à diferença entre o valor de compra e o valor de venda.
- 26.** O identificado diploma legal procedeu, em matéria de harmonização comunitária, à transposição para a ordem jurídica nacional da Diretiva n.º 94/5/CE, do Conselho, de 14 de Fevereiro de 1994, relativa à tributação, em IVA, das transmissões de bens em



segunda mão, objetos de arte, de coleção e antiguidades, encontrando-se atualmente acolhido no Capítulo 4 do título XII da denominada Diretiva IVA que prevê os regimes especiais aplicáveis aos bens em segunda mão, aos objetos de arte e de coleção e às antiguidades [Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro].

**27.** A subsecção 1 da secção 2 deste capítulo da Diretiva IVA estabelece o regime da margem de lucro para os sujeitos passivos revendedores, regulamentado nos respetivos artigos 312.º a 325.º. Assim, o Regime Especial reporta-se assim a vendas efetuadas pelos sujeitos passivos revendedores em geral.

**28.** O artigo 314.º da Diretiva IVA enuncia que *“O regime da margem de lucro é aplicável às entregas de bens em segunda mão, de objetos de arte e de coleção ou de antiguidades, efetuadas por um sujeito passivo revendedor, quando esses bens lhe tenham sido entregues no interior da Comunidade por uma das seguintes pessoas: a) Uma pessoa que não seja sujeito passivo; b) Outro sujeito passivo, na medida em que a entrega do bem por esse outro sujeito passivo esteja isenta em conformidade com o artigo 136.º; c) Outro sujeito passivo, na medida em que a entrega do bem por esse outro sujeito passivo beneficie da isenção para as pequenas empresas prevista nos artigos 282.º a 292.º e incida sobre um bem de investimento; d) **Outro sujeito passivo revendedor, na medida em que a entrega do bem por esse outro sujeito passivo revendedor tenha sido sujeita ao IVA em conformidade com o presente regime especial.**”* (negrito nosso).

**29.** Nos termos do artigo 315.º da Diretiva IVA, *“O valor tributável das entregas de bens referidas no artigo 314.º é constituído pela margem de lucro realizada pelo sujeito passivo revendedor, deduzido o montante do IVA correspondente à própria margem de lucro. A margem de lucro do sujeito passivo revendedor é igual à diferença entre o preço de venda solicitado pelo sujeito passivo revendedor para os bens e o seu preço de compra.”*

**30.** O artigo 312.º da Diretiva contém os conceitos relevantes para efeitos de aplicação do Regime e prescreve o seguinte:

“Artigo 312.º

*Para efeitos da presente subsecção, 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 diretamente 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 artigo 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.”*

**31.** Por último, segundo o artigo 342.º da referida Diretiva, “*Os Estados-Membros podem tomar medidas relativas ao direito à dedução do IVA a fim de evitar que os sujeitos passivos revendedores abrangidos por um dos regimes previstos na Secção 2 beneficiem de vantagens injustificadas ou sofram prejuízos injustificados.*”.

**32.** O objetivo do regime da margem de lucro é, como decorre do considerando 51 da Diretiva IVA, evitar as duplas tributações e as distorções de concorrência entre sujeitos passivos no domínio dos bens em segunda mão, dos objetos de arte e de coleção e das antiguidades [Acórdão de 3 de Março de 2011, Caso *Auto Nikolovi*, Proc. C-203/10].

**33.** Ora, tributar pela totalidade do seu preço a entrega de bens em segunda mão, de objetos de arte, de coleção ou de antiguidades por um sujeito passivo revendedor, quando o preço a que este adquiriu esses bens inclui uma quantia de IVA paga a montante por uma pessoa que pertence a uma das categorias identificadas no artigo 314.º, alíneas a) a d), da referida Diretiva, e que nem essa pessoa nem o sujeito passivo revendedor

puderam deduzir, implicaria, com efeito, uma dupla tributação [neste sentido, Acórdão de 19 de Julho de 2012, Caso *Bawaria Motors*, Proc. C-160/11]

34. Os requisitos que devem ser preenchidos para que um sujeito passivo possa aplicar o regime da margem de lucro estão previstos no aludido artigo 314.º.
35. Este artigo, além de precisar o tipo de bens que um sujeito passivo revendedor pode entregar ao abrigo do regime da margem de lucro, estabelece, nos seus pontos a) a d), a lista de pessoas a quem esse sujeito passivo revendedor se deve dirigir para adquirir esses bens e que lhe permitem, assim, aplicar esse regime especial. **Essas várias pessoas têm em comum o facto de não poderem de modo nenhum deduzir o imposto pago a montante no momento da compra desses bens e, por conseguinte, suportaram integralmente esse imposto** [neste sentido, o Acórdão de 19 de Julho de 2012, Caso *Bawaria Motors*, Proc. C-160/11].
36. Quanto ao quadro legal interno, em termos de incidência objetiva, de acordo com o disposto no artigo 1.º do RETBSM, estão sujeitas a IVA, segundo o regime especial de tributação da margem, as transmissões de bens em segunda mão, de objetos de arte, de coleção e de antiguidades, efetuadas por **sujeitos passivos revendedores** (negrito nosso).
37. Se no regime geral o imposto é calculado com base no valor da venda, no caso dos bens em segunda mão o cálculo tem por base, como vimos, a margem bruta da venda, de forma a evitar uma dupla tributação.
38. Para efeitos do presente regime especial, entende-se por *Bens em segunda mão*, os bens móveis suscetíveis de reutilização no estado em que se encontram ou após reparação, com exclusão dos objetos de arte, de coleção, das antiguidades, das pedras preciosas e metais preciosos, não se entendendo como tais as moedas ou artefactos daqueles materiais, bem como se entende por *sujeito passivo revendedor*, o sujeito passivo que, no âmbito da sua atividade, compra, afeta às necessidades da sua empresa ou importa, para revenda, bens em segunda mão, objetos de arte, de coleção ou antiguidades, quer

esse sujeito passivo atue por conta própria, quer por conta de outrem nos termos de um contrato de comissão de compra e venda.

**39.** Como se determina no artigo 3.º, n.º 1, as transmissões de bens em segunda mão, de objetos de arte, de coleção ou de antiguidades, efetuadas por um sujeito passivo revendedor, são sujeitas ao regime especial de tributação da margem, desde que este tenha adquirido esses bens no interior da União Europeia, 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 efetuada a transmissão; c) A outro sujeito passivo, desde que a transmissão feita por este tenha tido por objeto 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 efetuada a transmissão; **d) A outro sujeito passivo revendedor, desde que a transmissão dos bens por esse outro sujeito passivo revendedor tenha sido efetuada ao abrigo do disposto neste diploma, ou de regulamentação idêntica vigente no Estado membro onde a transmissão dos bens tiver sido efetuada (negrito nosso).**

**40.** No que concerne ao valor tributável, determina o artigo 4.º o seguinte para os efeitos que por ora nos interessam:

*“Artigo 4.º*

*Valor tributável*

*1 - O valor tributável das transmissões de bens referidas no artigo anterior, efetuadas 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 fatura ou documento equivalente.*

*(...)*

*3 – O apuramento do imposto devido será efectuado individualmente em relação a cada bem, não podendo o excesso do preço de compra sobre o preço de venda afectar o valor tributável de outras transmissões.*

*(...)”*

- 41.** Das disposições vindas de citar, conclui-se, pois, que a transposição para a ordem jurídica nacional do Direito da UE se fez em idênticos termos. Assim, para apuramento do imposto no âmbito deste RETBSM, há que determinar, previamente: (i) A contraprestação obtida ou a obter do cliente, determinada nos termos do artigo 16.º do CIVA; (ii) O preço de compra dos mesmos bens (o valor de compra). Ora, o artigo 16.º do CIVA, além de indicar na sua alínea f) do n.º 2, que o valor tributável é, para *"as transmissões de bens em segunda mão (...), efectuadas de acordo com o disposto em legislação especial, a diferença, devidamente justificada, entre o preço de venda e o preço de compra"*, estabelece também quais são os elementos a incluir, no seu n.º 5, e quais os elementos a excluir, no seu n.º 6.
- 42.** Sempre que as transmissões sejam efetuadas ao abrigo deste regime, não se deve discriminar o imposto na fatura e é obrigatório mencionar *"IVA – Bens em segunda mão"*.
- 43.** De notar que, para efeitos de cumprimento das obrigações contabilísticas ou de escrituração, o n.º 2 do artigo 6.º consagra a **necessidade de os sujeitos passivos revendedores evidenciarem os elementos que permitam aferir dos requisitos de aplicação do Regime especial de tributação pela margem a que se refere o n.º 1 do artigo 3.º**. Além disso, também nos termos do n.º 2 do artigo 6.º, os sujeitos passivos revendedores devem evidenciar os elementos necessários ao cálculo dos preços de

compra e de venda dos bens transmitidos, para efeitos do apuramento do valor tributável definido no artigo 4.º (negrito nosso).

44. O TJUE já proferiu jurisprudência em que se pronunciou sobre os critérios interpretativos deste Regime. Assim, no Acórdão de 1 de Abril de 2004, proferido no âmbito do caso *Stenholmen*, considerou que na delimitação do seu âmbito deve atender-se à intenção que esteve subjacente à criação do regime. Para tanto, o acórdão invocou especificamente o terceiro e o quinto considerandos da Diretiva 94/5/CE, nos quais foi manifestada a intenção de obstar à ocorrência de uma dupla tributação em IVA dos bens a que respeita o regime especial. Por esse motivo, acrescentou o TJUE, que o respetivo âmbito de aplicação não tem de ser objeto de uma interpretação restritiva, na medida em que isso desvirtuaria a prossecução dos objetivos visados. Isto é, a interpretação das disposições deste Regime especial de tributação não deve estar sujeita, à partida, a um critério particularmente estrito, ao contrário do que sucede, por exemplo, segundo a aceção do TJUE, com as normas que estabelecem as isenções do IVA.

45. As Conclusões do Advogado-Geral Evgeni Tanchev, apresentadas em 30 de Maio de 2018, no Processo C-664/16, Caso *Lucrețiu Hadrian*, que se relaciona com a **faturação** e o exercício do direito à dedução do IVA suportado, crê-se que são relevantes e em certa medida utilizáveis, com as devidas adaptações, no caso em apreço. Nesse contexto, a fatura é um elemento essencial do direito de um sujeito passivo à dedução do IVA pago a montante, nos termos da Diretiva IVA. Com efeito, a fatura devidamente emitida tem sido classificada como o «*título de acesso*» ao direito à dedução, dado que tem uma «função de seguro» para a autoridade tributária nacional ao estabelecer um nexo entre a dedução do imposto pago a montante e o pagamento de imposto.

46. O Tribunal de Justiça declarou que o princípio fundamental da neutralidade do IVA exige que a dedução deste imposto pago a montante seja concedida **se os requisitos substanciais estiverem cumpridos, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certos requisitos formais**. Isto é, quando uma vez que a administração

tributária dispõe dos dados necessários para determinar que o sujeito passivo, enquanto destinatário das transações em causa, é devedor do IVA, não pode impor, no que diz respeito ao seu direito a dedução, requisitos adicionais que possam ter por efeito a inviabilização absoluta do exercício desse direito.

47. Porém, a jurisprudência do Tribunal de Justiça admite uma exceção. Trata-se da situação em que a violação das exigências formais tem por efeito impedir a produção da prova do cumprimento das exigências materiais. Por exemplo, a falta de faturas ou de outros documentos adequados impede a produção da prova do cumprimento dos requisitos materiais do direito à dedução do imposto pago a montante.
48. Com efeito, o objetivo das menções que devem obrigatoriamente figurar na fatura, nos termos do artigo 226.º da Diretiva IVA, consiste em permitir às administrações tributárias controlar o pagamento do imposto devido e, se for caso disso, a existência de direito à dedução do IVA. **Ora, incumbe ao sujeito passivo que, por exemplo solicita a dedução do IVA ou que pretende beneficiar da aplicação de um regime especial, provar que preenche os requisitos de elegibilidade para dela beneficiar.**
49. Nas Conclusões no processo *Vámos*, o advogado-geral N. Wahl observou que: “[n]os casos em que o Tribunal de Justiça rejeitou uma abordagem formalista, o objetivo consistia em assegurar que, não obstante o sujeito passivo ter cometido um pequeno erro processual, as operações seriam tributadas tomando em consideração as suas características objetivas [...]. Os Estados-Membros não podem penalizar o não cumprimento rigoroso de requisitos formais de [modo a] comprometer a neutralidade do sistema, por exemplo tratando de modo diferente empresas concorrentes ou privando disposições-chave da Diretiva IVA do seu efeito útil”.
50. Neste contexto, concluiu-se que, o princípio da neutralidade fiscal não pode ser legitimamente invocado por um sujeito passivo que pretende pôr em perigo o funcionamento do sistema comum do IVA, por não manter os registos exigidos nos termos da Diretiva IVA durante um longo período. Consequentemente, em face do

Direito da União Europeia é conforme o quadro legal exigir que um operador haja de boa-fé, bem como tome todas as medidas razoavelmente exigíveis para se certificar de que a operação que efetua não implica a sua participação numa fraude fiscal [Acórdão de 6 de Setembro de 2012, Caso *Mecsek-Gabona*, cit., n.º 48)]. Com efeito, o operador económico deve obter informações suplementares sobre o outro operador com quem negocia e contrata.

51. Em contrapartida, não é compatível com o regime do direito à dedução previsto na Diretiva IVA recusar esse direito a um sujeito passivo que não sabia nem podia saber que a operação em causa fazia parte de uma fraude cometida pelo fornecedor ou que outra operação incluída na cadeia de entregas, anterior ou posterior à realizada pelo referido sujeito passivo, era constitutiva de uma fraude ao IVA. Com efeito, a instituição de um sistema de responsabilidade objetiva ultrapassaria aquilo que é necessário para preservar os direitos do Tesouro Público (Acórdão de 6 de Dezembro de 2012, Caso *Bonik*, Proc. C-285/11). Resulta daqui que, mesmo que todos os requisitos materiais de obtenção do direito à isenção do IVA de uma entrega intracomunitária ou a dedução do IVA não estejam preenchidos, o Tribunal de Justiça considerou que o referido direito não pode ser recusado ao sujeito passivo que haja de boa-fé e tome todas as medidas que lhe podem ser razoavelmente exigidas para se certificar de que a operação que efetua não implica a sua participação numa fraude fiscal (v., neste sentido, Acórdãos de 27 de Setembro de 2007, Caso *Teleos e o.*, Proc. C-409/04, Caso *Mecsek-Gabona*, cit., n.ºs 47 a 50 e 55).

52. Estas considerações são pertinentes em caso de recusa das autoridades ou dos órgãos jurisdicionais nacionais do direito de aplicar o regime da margem de lucro, previsto no artigo 314.º da Diretiva IVA. Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, a determinação das medidas que podem, num caso concreto, ser razoavelmente exigidas a um sujeito passivo que pretende exercer um direito conferido pela Diretiva IVA para se certificar de que as suas operações não fazem parte de uma fraude cometida por um operador a montante depende essencialmente das



**circunstâncias do referido caso concreto** (Cfr., por analogia, Acórdãos de 21 de Junho de 2012, Caso *Mahagében e Dávid*, Procs. C-80/11 e C-142/11, n.ºs 53, 54 e 59, e de 6 de Setembro de 2012, Caso *Mecsek-Gabona*, já cit., n.º 53).

53. Quando existem indícios que permitem suspeitar da existência de **irregularidades** ou de fraude, o operador prudente pode, de acordo com as circunstâncias do caso concreto, ver-se obrigado a obter informações sobre outro operador a quem pretende adquirir bens ou serviços, para se certificar da fiabilidade desse operador (v., por analogia, Acórdão de 21 de Junho de 2012, Caso *Mahagében e Dávid*, cit., n.º 60).
54. Contudo, a administração fiscal não pode exigir de maneira geral que o sujeito passivo que pretende exercer o direito de aplicar o regime da margem de lucro, por um lado, verifique, nomeadamente, que o emitente da fatura referente aos bens em função dos quais o exercício deste direito é pedido cumpriu as suas obrigações de declaração e de pagamento do IVA, a fim de se certificar de que não existem irregularidades ou fraude a nível dos operadores a montante, ou, por outro, possua documentos a este respeito (v., por analogia, Acórdão de 21 de Junho de 2012, Caso *Mahagében e Dávid*, cit., n.º 61).
55. Com efeito, em princípio, incumbe às autoridades fiscais efetuar as inspeções necessárias junto dos operadores a fim de detetar irregularidades e fraudes ao IVA, bem como aplicar sanções ao operador que cometa essas irregularidades ou essas fraudes (v., por analogia, Acórdão de 21 de Junho de 2012, Caso *Mahagében e Dávid*, cit., n.º 62). **Tal, porém, não significa que as autoridades fiscais se devam substituir aos contribuintes na prova do cumprimento dos requisitos de tributação especial, como é o caso do Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão.**
56. Na verdade, **não demonstrando estes contribuintes o cumprimento dos requisitos formais e substanciais para aplicação do Regime Especial, não resta à Autoridade Tributária outra alternativa que não seja a tributação à luz do regime geral de IVA.**

57. Regressando ao presente caso, como é sabido a fatura é um elemento essencial do direito de um sujeito passivo à dedução do IVA pago a montante, nos termos da Diretiva IVA. Com efeito e como anteriormente se deixou assinalado, a fatura devidamente emitida tem sido classificada como o “*título de acesso*” ao direito à dedução, dado que tem uma “*função de seguro*” para a autoridade tributária nacional ao estabelecer um nexo entre a dedução do imposto pago a montante e o pagamento de imposto.
58. *In casu*, nas faturas emitidas existe uma aparente menção tanto ao regime geral do IVA (transmissão intracomunitária de bens), por via da menção “*Umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung*” [“transmissão intracomunitária sem IVA”], como ao regime especial de tributação dos bens em segunda mão, por via a referência a “*Gebrauchtware/Second Hand Ware*” [bens usados/bens em segunda mão].
59. Com efeito, por um lado, há que considerar que a menção que é efetuada de forma clara diz respeito ao regime geral das transmissões intracomunitárias de bens (isenção de IVA), já que, na realidade, quanto ao regime da margem, não se faz menção expressa à aplicação do regime da margem, mas apenas a uma referência genérica a *bens usados/bens em segunda mão*, sem mencionar o respetivo enquadramento legal. Efetivamente, o facto de se estar perante *bens usados/bens em segunda mão* não obstava à aplicação do regime geral do IVA (transmissão intracomunitária de bens), como veio a suceder na realidade.
60. Por outro lado, mesmo que se considere que ocorreu nas referidas faturas, do fornecedor alemão, a menção da aplicação do regime da margem de lucro e à isenção do IVA, tratar-se-á de um erro na emissão das faturas, uma vez que apenas um regime se aplica a uma dada operação ou sujeito passivo.
61. Este facto, no âmbito de uma conduta zelosa e prudente, que era exigível à Requerente, deveria ter levado a mesma a recusar a fatura com informações contraditória. Assim, exigia-se que um operador económico médio, perante uma situação deste tipo, não se

limitasse a trocar mensagens informais com o fornecedor, mas antes, tivesse exigido a alteração da fatura, para que constasse especificamente a menção “IVA – Bens em segunda mão”, bem como a supressão da referência ao regime geral de transmissão intracomunitária de bens. Ainda que tenha agido de boa-fé, a Requerente não tomou todas as medidas que lhe podiam ser razoavelmente exigidas.

**62.** Consequentemente, mostrava-se razoável em face dos factos dados como provados, designadamente perante a inegável contradição e incompatibilidade de regimes, que a Requerente tivesse procurado apoio especializado e/ou contactado previamente a Autoridade Tributária e Aduaneira ao abrigo do princípio da colaboração, que estabelece no artigo 59.º, n.º 1, da LGT, que “os órgãos da administração tributária e os contribuintes estão sujeitos a um dever de colaboração recíproco”, concretizando que “a colaboração da administração tributária com os contribuintes compreende, designadamente: (...) e) A prestação de informações vinculativas, nos termos da lei; f) O esclarecimento regular e atempado das fundadas dúvidas sobre a interpretação e aplicação das normas tributárias; (...)”.

**63.** Assim, a Requerente tinha, por exemplo, ao seu dispor o mecanismo das informações vinculativas, uma vez que nas circunstâncias do caso existiam sérias razões para o ter efetuado. Pelo que, ainda que se admita que tenha atuado de boa-fé, não se pode considerar que a Requerente tenha adotado todas as medidas que lhe podiam ser razoavelmente exigidas para certificar que as operações que efetuou não estavam implicadas em comportamentos ilegais.

**64.** Neste âmbito, os contactos com o fornecedor alemão foram meramente informais, inexistindo uma informação fidedigna, bem como, tal informação não terá sido inclusivamente prestada pelos representantes legais do fornecedor alemão, mas antes, perante o contacto comercial desta (representante comercial, no sentido de ser a pessoa que recebia as encomendas e que remetia as faturas). Na realidade, a Requerente afirma meramente no pedido de pronúncia arbitral que “entre o gerente da Requerente e o representante da empresa fornecedora alemã, infere-se de tais mensagens que a pessoa

*que representava a empresa alemã (a quem o gerente da Requerente fazia as encomendas e que, posteriormente, enviava as faturas através de e-mail), não só confirmou que o regime aplicável na Alemanha foi o regime da margem, como também refere que seria esse o regime a praticar em Portugal, (...)”.* Ora, tais mensagens não vinculam de todo o fornecedor alemão, bem como não permitem concluir que a Requerente tenha feito tudo aquilo que lhe era razoavelmente possível de ter diligenciado.

65. Para se considerar que uma transmissão foi efetuada ao abrigo do citado regime especial, a fatura do fornecedor teria de fazer referência à norma do "regime da margem" aplicável no país de origem dos bens. Ora, as faturas limitam-se a conter uma referência genérica a “bens usados/bens em segunda mão”, o que não é apto a considerar que tenha sido efetivamente aplicado o regime especial da margem, o qual se deu como provado não ter sido efetivamente aquele que lhe foi aplicado.
66. Portanto, sendo pressuposto da aplicação do regime da margem de lucro previsto no artigo 314.º, alínea d), da Diretiva IVA, que os bens contemplados neste artigo sejam entregues ao sujeito passivo por outro sujeito passivo revendedor que tenha aplicado esse regime especial à entrega, haverá que concluir que este pressuposto que no presente caso não está preenchido.
67. Refira-se ainda que o facto da Requerente ter atuado de boa-fé, facto que a Requerida não coloca em causa, nem ter atuado com intenção fraudulenta, o que uma vez mais a Requerida não alega, o facto de desconhecer a legislação fiscal alemã e a língua alemã, não são factos que permitam sustentar e permitir a utilização do regime da margem, uma vez que se deve aplicar o princípio resultante do artigo 6.º, do Código Civil, que dispõe que “*A ignorância ou má interpretação da lei não justifica a falta do seu cumprimento nem isenta as pessoas das sanções nela estabelecidas*”.
68. Assim sendo, resulta das faturas emitidas, conjugadas com a informação obtida no sistema VIES, que o fornecedor alemão não aplicou o regime especial de tributação da

margem em vigor no Estado-membro onde os bens foram adquiridos (Alemanha), uma vez que aplicou o regime geral do IVA (transmissão intracomunitária de bens), que isentou de IVA a transmissão de bens (na Alemanha). E, bem assim, que tais operações foram declaradas com tal no referido sistema VIES, pelo que não pode ser aplicado o regime especial de tributação da margem.

- 69.** Nessas circunstâncias, tendo a Requerente efetuado aquisições intracomunitárias torna-se sujeito passivo nessas operações (alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RITI), devendo proceder à liquidação do imposto que se mostre devido pela aquisição, devendo aplicar o regime geral do IVA, pelo que não era possível beneficiar da aplicação do regime da margem.
- 70.** Portanto, incumprindo ou negligenciando os deveres impostos, no caso, pelo sobredito Regime Especial de Tributação, não é admissível ou tolerável que tal omissão, no caso concreto, permita à Requerente beneficiar do regime da margem. À luz do exposto e ponderado o quadro factual apurado, conclui-se pela não comprovação da verificação das condições previstas, designadamente nos citados artigos 3.º, 4.º e 6.º, do sobredito Regime Especial de Tributação em IVA dos Bens em Segunda Mão (DL n.º 199/96, de 18/10), necessárias para a aplicação do mencionado Regime Especial.
- 71.** Assim, haverá de concluir que a Requerente não atuou com a diligência esperada de um operador económico prudente e zeloso, nomeadamente, por não ter empreendido medidas razoáveis para se certificar do enquadramento correto das operações económicas em causa - aquisições de bens usados. Era, pois, patente a incongruência nas menções constantes das faturas, facto que era facilmente verificável por um operador económico médio, a qual constituiria indício suficiente para suspeitar da existência de irregularidades.
- 72.** Não demonstrando o cumprimento dos requisitos formais e substanciais para a aplicação do *Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão*, não restava à

Autoridade Tributária outra alternativa que não fosse a tributação à luz do regime geral de IVA.

73. Daqui resulta a total improcedência do pedido, por ausência dos vícios apontados nos atos de liquidação consequentes e sob impugnação, mostrando-se que as correções de IVA e respetivos juros compensatórios, são conformes com a legislação tributária portuguesa, nomeadamente face ao Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão (Decreto-Lei n.º 199/96) e ao Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (Decreto-Lei n.º 290/92, que incorpora o RITI), e que a Requerente não cumpriu com as condições legais exigíveis, para a aplicação do Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão nas suas vendas, uma vez que as aquisições dos telemóveis, junto do fornecedor alemão, foram por este enquadradas como transmissões intracomunitárias, isentas na origem, as quais, nessa conformidade, têm de ser qualificadas como aquisições intracomunitárias tributadas em território nacional.

### **C. DA RESPONSABILIDADE PELAS CUSTAS ARBITRAIS**

74. De harmonia com o disposto no artigo 22º, n.º 4, do RJAT, “*da decisão arbitral proferida pelo tribunal arbitral consta a fixação do montante e a repartição pelas partes das custas diretamente resultantes do processo arbitral*” sendo que, nos termos do disposto no artigo 527º, n.º 1 do CPC (ex vi 29º, n.º 1, alínea e) do RJAT), deve ser estabelecido que será condenada em custas a Parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da ação, quem do processo tirou proveito e, nos termos do n.º 2 do referido artigo concretiza-se a expressão “houver dado causa”, segundo o princípio do decaimento, entendendo que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.
75. No caso em análise, tendo em consideração o acima exposto, a responsabilidade é integral da Requerente, de acordo com o disposto no artigo 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT e artigo 4.º, n.º 5 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

## **V. DECISÃO**

Em face de tudo o exposto, decide este Tribunal Arbitral:

- a) Julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral, mantendo-se na ordem jurídica as liquidações de IVA e juros compensatórios sob impugnação;
- b) Condenar a Requerente nas custas do processo.

## **VI. VALOR DO PROCESSO**

Fixa-se o valor do processo em € **23.766,03** (vinte e três mil setecentos e sessenta e seis euros e três cêntimos), nos termos do disposto no artigo 32.º do CPTA e no artigo 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

## **VII. CUSTAS**

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de € **1.224,00** (mil duzentos e vinte e quatro euros), a pagar pela Requerente, uma vez que o pedido foi totalmente improcedente, conforme ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do RCPAT.

Notifique-se.

Porto, 2 de janeiro de 2026

O Árbitro,

Rui Miguel Zeferino Ferreira