

O IVA SOBRE O IA

1. Vêm-se multiplicando as referências sobre uma eventual desconformidade com o direito comunitário da incidência de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) sobre o Imposto Automóvel (IA), entretanto substituído pelo novo Imposto sobre Veículos (ISV).

Procedemos, de seguida, a uma breve descrição do regime aplicável ao IA, caracterizando o seu facto gerador, em paralelo com o facto gerador do IVA. E traremos à colação o acórdão do Tribunal de Justiça (TJCE), de 2006, relativo à desconformidade com o direito comunitário do IVA sobre o Imposto de Matrícula (IM) existente na Dinamarca, procurando verificar se os argumentos invocados são aplicáveis em Portugal, no que respeita do IVA sobre o IA. A recente substituição do IA pelo ISV não retira actualidade à matéria, atentos os prazos de reacção previstos no Código do Processo e do Procedimento Tributário e na Lei Geral Tributária e continuarmos na presença de um imposto cobrado por causa da atribuição da matrícula nacional aos veículos automóveis.

2. A tributação dos veículos automóveis operada na fase da sua aquisição, embora exista em cerca de metade dos Estados membros da Comunidade Europeia (CE), não beneficiou, até hoje, ao contrário do sucedido com os produtos petrolíferos, os tabacos e o álcool e as bebidas alcoólicas, de harmonização comunitária. Nem nas suas estruturas, nem em matéria de isenções, nem de taxas. A base comunitária está, no entanto, na Directiva 92/12/CEE, do Conselho, de 25 de Fevereiro: “Os Estados membros conservam a faculdade de introduzir ou manter imposições sobre outros produtos (para além, portanto, dos produtos petrolíferos, dos tabacos e dos álcoois e bebidas alcoólicas) desde que essas imposições não dêem origem, todavia, a formalidades na passagem das fronteiras nas trocas comerciais entre Estados membros”. E a circulação intracomunitária de tais produtos, sujeitos aos IEC não harmonizados, processa-se em regime de “suspensão do imposto”, para que a tributação se faça no Estado membro onde tem lugar a introdução no consumo.

3. A transmissão dos veículos entre os vários Estados membros e Portugal é feita a coberto de documentos comerciais, tendo os destinatários, no território nacional, de cumprir as obrigações declarativas legalmente previstas, também aplicáveis às importações de terceiros países e às viaturas fabricadas em Portugal.

Os veículos automóveis novos são apresentados à Alfândega, e só quando são vendidos a consumidores finais é requerido

o pagamento do IA, em simultâneo com o pedido da matrícula; nos usados, a matricular em Portugal, tal apresentação é feita pelos particulares, sendo, formulados, simultaneamente, os pedidos de pagamento do IA e de matrícula.

Para que haja incidência de IA, torna-se, pois, necessário que as viaturas se destinem a ser introduzidas no consumo em Portugal, consubstanciando-se tal facto no pedido de matrícula, que é feito, em simultâneo, com o pedido de liquidação do imposto.

4. Nos estudos realizados pela CE, o IA surge-nos sob a designação de “imposto de registo”; o que não é mais, nem menos, do que outra maneira de dizer “matrícula” (que é “registo oficial” com várias utilizações). Segundo o Decreto-Lei n.º 40/93, que aqui está em causa, “O imposto automóvel (IA) é um imposto interno que incide sobre os veículos a seguir referidos, admitidos ou importados, no estado de novos ou usados, incluindo os fabricados em Portugal, que se destinem a ser matriculados...”. E a expressão “imposto de matrícula” é usada também pelo TJCE. A matrícula parece ser, aliás, o facto que faz nascer a obrigação do imposto: se o veículo for vendido, mas não for pedida a sua matrícula (v.g. veículos de colecção), não chega a dar-se o nascimento do IA (como decorre, a contrario, do citado do Decreto-Lei), e a matrícula é também o facto gerador do imposto no caso dos veículos que, no estado de usados, forem adquiridos noutro Estado membro.

5. Mas se o facto gerador do IA corresponde, segundo parece, à matrícula da viatura, importa ainda verificar se tal facto é anterior ou posterior à venda da viatura ao consumidor final. Assim ficará mais claro se sobre o montante do IA deve incidir o IVA.

Relativamente aos veículos vendidos aos consumidores finais no estado de novos, a prática consiste na sua entrega aos adquirentes já devidamente matriculados, entregando os “stands” ao Estado também o respectivo IA e fazendo incidir sobre este IVA à taxa aplicável. Idêntico procedimento é seguido pelas empresas que transaccionam viaturas adquiridas noutros Estados membros no estado de usadas.

Ora, embora o pedido de matrícula seja feito pelos “stands”, estes têm de indicar, às autoridades oficiais, o nome e a morada do adquirente da viatura, que constam do Certificado de Matrícula. A matrícula dos veículos automóveis só pode ser feita depois de terem sido vendidos, pois o acto da matrícula é referenciado à pessoa – concreta - que adquiriu a viatura, como resulta do Certificado de Matrícula (o documento que atesta, simultaneamente, a matrícula e a propriedade da viatura). E como só se pode pedir a matrícula em nome de uma concreta pessoa se essa mesma pessoa, previamente, a tiver adquirido,

parece que o acto da matrícula, pelo menos de um ponto de vista conceptual, é posterior ao acto da venda ao consumidor final.

No que se refere aos veículos adquiridos no estado de usados, por particulares, noutros Estados membros, a matrícula é pedida pelo próprio particular. Nestes casos, é pacífica a anterioridade da aquisição relativamente à matrícula, não sendo exigido IVA sobre IA. Mas o mesmo sucede noutros casos: de alteração da cilindrada, mudança de chassis, transformação do veículo, sendo característica comum, a todos eles, o facto de o nascimento da obrigação de IA nada ter a ver com a venda da viatura. Em síntese, o facto gerador do IA parece autónomo do IVA, o que só é produto das diferenças conceptuais existentes entre ambos.

6. Ao abrigo de reenvio prejudicial, um Tribunal dinamarquês questionou, em 2006, o TJCE, no sentido de clarificar se sobre o Imposto de Matrícula (IM) - que, na Dinamarca, recai sobre os veículos automóveis - poderia incidir o IVA. O TJCE analisou, com algum pormenor, o facto gerador do IM dinamarquês, indagando se o mesmo coincidia com o facto gerador do IVA, tendo concluído pela negativa. Para o efeito, teve presente que (i) o facto gerador do IM resulta da apresentação do veículo para matrícula, e o facto gerador do IVA da entrega da viatura; (ii) uma viatura pode ser adquirida por um consumidor final, constituindo tal aquisição facto gerador do IVA, mas, pelo facto de a viatura não se destinar a ser matriculada (caso das viaturas de colecção), não há lugar a (facto gerador) do IM; (iii) ao invés, há situações em que existe facto gerador de IM, embora não haja qualquer venda de viatura, de que é exemplo a reconstrução de viaturas acidentadas; e que (iv) são os "stands" que apresentam as viaturas para matrícula, mas há casos em que assim não acontece, sendo os veículos apresentados para matrícula pelo consumidor final, que procede também ao pagamento do imposto. E o TJCE analisou, ainda, casos em que o facto gerador do IM ocorre antes do do IVA, tendo concluído pela "existência entre os factos geradores respectivos de uma diferença conceptual que torna o primeiro imposto autónomo do segundo".

Segundo o TJCE, embora o distribuidor registado seja responsável pelo pagamento do IM, não é menos verdade que "o devedor do imposto é o adquirente do veículo, como é atestado pelo facto de o distribuidor repercutir em seguida o montante do imposto que pagou sobre o referido adquirente", considerando, que "o distribuidor registado que paga o imposto de matrícula antes de entregar o veículo fá-lo não no seu próprio interesse, mas no do adquirente que pretende entrar na posse de um veículo novo matriculado em seu nome e apto a circular legalmente nas vias públicas da Dinamarca", e concluindo que sobre o IM não deverá incidir o IVA.

7. Em face da caracterização que fizemos do facto gerador do IA e da demonstração de que o mesmo parece depender, não da entrega do veículo, mas da sua matrícula, poderemos estar, efectivamente, na presença de uma situação com contornos muito semelhantes aos daquela que foi já analisada pelo TJCE e onde se concluiu que não é devido - por contrário ao Direito Comunitário - IVA sobre o IM. Tal como acontece no IM dinamarquês, também em Portugal, se a viatura não se destina a circular, o IA não é devido, apesar de ter havido entrega de um bem em território nacional, pelo que a matrícula não tem "uma ligação directa com essa entrega"; e em Portugal também se registam várias situações em que o pedido de matrícula é feito pelos adquirentes das viaturas, como nas aquisições intracomunitárias ou nas reconstruções de viaturas acidentadas.

Por seu lado, os pagamentos do IA ao Estado, feitos pelos "stands", são-no no interesse dos seus clientes, a quem entregam os veículos, já matriculados e aptos a circular nas estradas portuguesas. As importâncias que, para este efeito, recebem dos seus clientes são, afinal, recebidas a título de reembolso de despesas e deverão (iam), provavelmente, ser registadas, em "contas de terceiros". E o facto de não ser esta a prática seguida pelos "stands" não é, sequer, de estranhar, uma vez que decorre de orientações genéricas transmitidas pela Administração tributária, mas que não podem contrariar o direito comunitário.

Rogério M. Fernandes Ferreira
 Manuel Teixeira Fernandes

Público, 27 Julho 2007

"Sociedade de Advogados Portuguesa do Ano" - IFLR Awards 2006 & Who's Who Legal Awards 2006

"Melhor Departamento Fiscal do Ano" - International Tax Review - Tax Awards 2006

Prémio Mind Leaders Awards™ – Human Resources Suppliers - 2007

A presente Nota Informativa destina-se a ser distribuída entre Clientes e Colegas e a informação nela contida é prestada de forma geral e abstracta, não devendo servir de base para qualquer tomada de decisão sem assistência profissional qualificada e dirigida ao caso concreto. O conteúdo desta Nota Informativa não pode ser reproduzida, no seu todo ou em parte, sem a expressa autorização do editor. Caso deseje obter esclarecimentos adicionais sobre o assunto contacte Dr. Rogério M. Fernandes Ferreira, Sócio de Capital e Co-responsável pelo Departamento de Direito Fiscal de PLMJ - e.mail: rff@plmj.pt, tel: (351) 213 197 358; fax: (351) 213 197 514.

Avenida da Liberdade n.º 224
 1250-148 Lisboa

Tel: (351) 21 319 73 00
 Fax: (351) 21 319 74 00
 email geral: plmj@plmj.com

Avenida da Boavista n.º 2121, 4.º-407
 4100-137 Porto

Tel: (351) 22 607 47 00
 Fax: (351) 22 607 47 50

Rua Pinheiro Chagas, 16, 2.º Dto. (à Pç. da Liberdade)
 8000 - 406 Faro
 Tel: (351) 289 80 41 37
 Fax: (351) 289 80 35 88

Rua João Machado n.º 100
 Edifício Coimbra, 5.º Andar, Salas 505, 506 e 507
 3000-226 Coimbra
 Tel: (351) 239 85 19 50
 Fax: (351) 239 82 53 66

Escritórios em Angola, Brasil e Macau (em parceria com Firms locais)