

## DOUTRINA

# DA (NÃO) INCIDÊNCIA DO IVA SOBRE O IA: O IMPOSTO AUTOMÓVEL ENQUANTO BASE TRIBUTÁVEL DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

ROGÉRIO M. FERNANDES FERREIRA (\*)  
MANUEL TEIXEIRA FERNANDES (\*\*)

---

### a) Introdução

1. Nos últimos tempos vêm-se multiplicando referências dispersas sobre a eventual desconformidade com o Direito Comunitário da incidência do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) sobre os Impostos Especiais sobre o Consumo (IEC) harmonizados comunitariamente e, particularmente, sobre um imposto especial sobre o consumo existente em Portugal que não está harmonizado comunitariamente, o Imposto Automóvel (IA), agora substituído pelo novo Imposto sobre Veículos (ISV), a partir de 1 de Julho de 2007 (cfr. Lei n.º 22-A/2007, de 29 de Junho, que aprova os Códigos do ISV e do Imposto Único de Circulação).

2. No presente artigo faremos algumas sucintas considerações sobre a génese dos IEC harmonizados e procede-se a uma breve caracterização do regime fiscal que lhes é aplicável, tendo em vista, principalmente, procurar

---

(\*) Mestre em Direito (UCP), docente no IDEFF e no IE da Faculdade de Direito de Lisboa e sócio de capital co-responsável pelo Departamento Fiscal da PLMJ – Sociedade de Advogados, RL.

(\*\*) Licenciado em Económica e em Direito, director aposentado dos serviços dos Impostos sobre os Óleos Minerais e os Veículos Automóveis da Direcção Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo e colaborador do Departamento Fiscal da PLMJ – Sociedade de Advogados, RL.

esclarecer se sobre os mesmos deve, ou pode, incidir – ou não – o IVA. E a questão não é estéril, daqui para a frente, atentos os prazos de reacção contra tal incidência em relação às liquidações anteriormente praticadas previstas no Código de Procedimento e de Processo Tributário e na Lei Geral Tributária.

Procede-se ainda a uma descrição do regime fiscal aplicável ao IA, com especial relevância para a caracterização do facto gerador deste imposto e para o estabelecimento do paralelo com o facto gerador do IVA. Na verdade, o sistema comum do IVA faz parte do “*acquis communautaire*”, conferindo ao imposto indiscutível matriz comunitária, fazendo assim todo o sentido trazer à colação o recente acordão do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE) relativo à (não) incidência do IVA sobre o Imposto de Matrícula existente na Dinamarca (acórdão do TJCE, Primeira Secção, de 1 de Junho de 2006, P.º 98/05).

A concluir, procederemos à análise dos argumentos que foram utilizados pelo TJCE para decidir que sobre o Imposto de Matrícula dinamarquês não deve incidir o IVA, procurando verificar se tais argumentos serão susceptíveis de aplicação, em relação ao IA, em Portugal.

Registe-se que a substituição do IA pelo ISV não retira actualidade à matéria dado que continuaremos a estar na presença de um imposto cobrado por causa (ou por ocasião?) da atribuição da matrícula nacional às viaturas automóveis.

## **b) Os IEC e os monopólios estatais de base fiscal**

**3.** A tributação especial dos produtos derivados do petróleo bruto usados na alimentação automóvel, dos produtos do tabaco e do álcool e bebidas alcoólicas tem lugar, em Portugal, tal como nos restantes Estados membros da Comunidade Europeia, desde tempos recuados, estando, em muitos casos, associada à figura dos monopólios estatais, que produziam e comercializavam esses produtos.

A justificação para a existência de monopólios estatais tinha por base o facto de estes produtos serem muito fortemente tributados – e daí serem, por vezes, designados por *produtos fiscais* –, sendo a natureza pública do monopólio justificada por razões de maior segurança na cobrança das receitas fiscais decorrente de menor risco de fraude fiscal associado a uma entidade pública.

Fruto da reunião no mesmo ente (público) da propriedade dos meios de produção/comercialização e do poder de criar impostos, a tributação desses três tipos de produtos acabou por ser feita no âmbito da “parafiscalidade”, não sendo sentida a necessidade da existência de um *verdadeiro* normativo fiscal,

com suas características principais, no que respeita a incidência, facto gerador, exigibilidade, taxas, isenções, ou garantias dos contribuintes.

4. Só com a liberalização destes mercados – o desaparecimento dos monopólios estatais de características industriais e comerciais na área dos petróleos (Petrogal), dos tabacos (Tabaqueira) e do álcool e das bebidas alcoólicas (Administração Geral do Açúcar e do Alcool – AGA) foi, aliás, uma consequência directa da adesão de Portugal à Comunidade Europeia – ocorrida na década de noventa do século passado, é que a existência da “lei fiscal” se tornou imperativa, além do mais, para acomodar a (débil) harmonização comunitária que então teve lugar.

O modelo de tributação característico dos IEC começou a ser introduzido em Portugal no início dessa década, tendo o Decreto-Lei n.º 262-A/91, de 25 de Julho (regime fiscal dos produtos petrolíferos), aprovado com base em norma de autorização legislativa constante na Lei n.º 65/90, de 28 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 1991), constituído o seu marco histórico.

Seguiram-se-lhe os Decretos-Leis n.º 117/92, de 22 de Junho, e 104/93, de 5 de Abril, relativos à tributação do álcool e das bebidas alcoólicas e, bem assim, o Decreto-Lei n.º 329/93, de 25 de Setembro, relativo à tributação do tabaco, diplomas estes que, juntamente com os relativos aos produtos petrolíferos, aprovados pelos Decretos-Leis n.º 123/94 e n.º 124/94, ambos de 18 de Maio, vieram a ser objecto de codificação, em 1999, assim passando o seu teor a estar inserido no Código dos IEC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 566/99, de 22 de Dezembro.

### **c) A harmonização comunitária dos IEC**

5. Tão ou mais importante do que o movimento reformista que, no princípio dessa década de noventa do século passado, se viveu em Portugal e que conduziu à liberalização de mercados, com o apoio instrumental da reprivatização de vários monopólios públicos, foi a harmonização comunitária da tributação especial que veio a moldar o regime fiscal aplicável a esses três tipos de produtos, que, assim, foi construído com base em matriz comunitária.

Foi durante a primeira presidência portuguesa da Comunidade Europeia, que teve lugar no primeiro semestre de 1992, e pressionados pelo compromisso político a que haviam chegado de, no início de 1993, terem em funcionamento o Mercado Interno (comunitário) caracterizado pela inexistência de fronteiras fiscais, que os Ministros das Finanças dos então doze Estados membros chegaram a acordo sobre a edição das Directivas Comunitárias – Directiva 92/12/CEE, de 25 de Fevereiro (“Directiva Horizontal”, aplicável a todos os IEC);

Directivas 92/79/CEE e 92/80/CEE, ambas de 19 de Outubro, Directiva 95/59/CE, de 27 Novembro, Directiva 1999/81/CE, de 29 de Julho, Directiva 2001/37/CE, de 5 de Junho, Directiva 2002/10/CE, de 12 de Fevereiro e Directiva 2003/33/CE (Imposto sobre os Tabacos); Directivas 92/83 e 92/84, ambas de 19 de Outubro de 1992 (Imposto sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas) e Directiva 2003/96/CE, de 27 de Outubro de 2003, que substituiu as Directivas 92/81/CEE e 92/82/CEE, ambas de 19 de Outubro (Produtos Petrolíferos e Energéticos) – através das quais foi harmonizada a tributação especial dos produtos petrolíferos, dos tabacos e do álcool e bebidas alcoólicas, que se passaram a designar por impostos especiais sobre o consumo harmonizados.

Fora desta harmonização ficaram, porém, alguns outros impostos especiais sobre o consumo, considerados menores (em Portugal só restou o Imposto Automóvel, dado que o imposto especial sobre o café foi abolido em 1993) e que, por não terem representatividade em termos de receitas fiscais e ou por prosseguirem objectivos de ordenamento de características locais ou regionais, não representavam risco sério para o bom funcionamento do Mercado Interno.

#### **d) Regime fiscal aplicável aos IEC harmonizados**

6. Para os referidos três grupos de produtos cujas regras de tributação foram harmonizadas foi criado, a nível comunitário, um regime fiscal que se suporta nas figuras nucleares do *entrepósito fiscal*, nas suas variantes de produção e de armazenagem e no regime intracomunitário da *circulação em suspensão do imposto*.

##### *i) Os entrepostos fiscais*

7. A criação da figura do *entrepósito fiscal de produção* decorre do facto de ser necessário dispor de um local onde a fabricação dos produtos se faça em suspensão de impostos, e só destes, dado que as matérias-primas e os produtos intermédios utilizados já estão, na maioria das vezes, em situação de “livre prática”, não sendo, portanto, adequada a utilização da figura do “entrepósito aduaneiro”, que permitiria não só a suspensão dos impostos especiais sobre o consumo, mas, também, dos direitos aduaneiros.

De igual modo para a armazenagem dos produtos, em suspensão do imposto, era necessária a criação do *Entrepósito Fiscal de Armazenagem*, a fim de permitir que a exigibilidade do imposto tivesse lugar somente no momento da introdução no consumo, feita à medida que são conhecidas as necessidades do mercado.

ii) O regime de circulação em suspensão do imposto

8. A necessidade da criação do regime intracomunitário de *circulação em suspensão do imposto* decorre do facto de os produtos sujeitos a IEC, tanto poderem ser consumidos no Estado membro onde foram produzidos, como ser expedidos para outro Estado membro, para aí serem consumidos.

O regime em causa possibilita, assim, por um lado, que o encargo fiscal só ocorra no momento em que os produtos sejam declarados para consumo e, por outro, que a tributação seja feita segundo o “princípio do destino”, ou seja, no Estado membro onde o consumo dos produtos tem lugar, ficando, desta forma, também resolvido o problema da afectação, aos vários Estados membros, das respectivas receitas fiscais.

Os produtos importados na Comunidade Europeia através de um determinado Estado membro têm o mesmo tratamento aduaneiro e fiscal dos produtos fabricados nesse Estado membro, beneficiando, uns e outros, do regime intracomunitário de *circulação em suspensão do imposto*.

iii) A incidência, as taxas e as isenções nos IEC

9. Atendendo à dimensão comunitária destes impostos, a incidência dos IEC foi estabelecida com recurso à “técnica pautal”, dado que esta garante uma aplicação uniforme da tributação em todo o território comunitário.

Com efeito, a Pauta Aduaneira Comum, anualmente aprovada através de Regulamento Comunitário, constitui um precioso instrumento para a consecução do objectivo, fundamental, da uniformidade da base de incidência, podendo afirmar-se que, neste domínio, se foi tão longe quanto possível e que, já hoje, mais do que harmonização, temos uma verdadeira uniformização a nível comunitário.

10. Ao invés do que ocorre no domínio da incidência, em matéria de taxas somente foi possível estabelecer, comunitariamente, as designadas “taxas mínimas”.

Assim, para cada produto sujeito a IEC foi fixado um valor monetário abaixo do qual nenhum Estado membro pode fixar a sua taxa do imposto.

11. A matéria das isenções, especialmente no domínio dos produtos petrolíferos, parece, porém, ser aquela em que menor uniformidade foi conseguida, dado o facto de, nas próprias Directivas (cfr. os n.ºs 2, 3 e 4 do artigo 8.º da Directiva n.º 92/81/CEE, de 19 de Outubro), e, especialmente, em posteriores Decisões do Conselho (cfr. a Decisão do Conselho n.º 92/510, de 19 de Outubro)

se ter permitido aos Estados membros a manutenção, ou mesmo a criação, de isenções, totais ou parciais, dos IEC em várias situações.

No entanto, de uma análise mais aprofundada desta matéria resulta que as isenções em questão correspondem a práticas que têm comprovada justificação local (cfr., por exemplo, a redução do IEC aplicável aos combustíveis consumidos nos Açores e na Madeira, para compensar os custos da ultraperiféricidade), que não influenciam negativamente a concorrência e, portanto, a sua existência, apesar de evidenciar a falta de uniformidade do quadro legal comunitário, não tem consequências negativas para o normal desenvolvimento do comércio intracomunitário, espelhando, pelo contrário, o modo algo zigzagueante como é feito o avanço do processo de integração na Europa.

*iv) O facto gerador e a exigibilidade*

12. Por força da inexistência de fronteiras fiscais, desde o início de 1993, o facto gerador do imposto, nos IEC harmonizados, tem características comunitárias, isto é, constitui *facto gerador* do imposto "... a produção ou importação em território nacional ou no de outros Estados membros ..." (cfr. 1.<sup>a</sup> parte do n.º 1 do artigo 6.º do Código dos IEC), sendo tal característica comunitária temperada por uma faceta nacional que é traduzida pela exigência de que os produtos produzidos ou importados noutros Estados membros "... sejam expedidos para território nacional" (cfr. parte final do n.º 1 do artigo 6.º do Código dos IEC)<sup>1</sup>.

13. Ao contrário do facto gerador, a *exigibilidade* é uma figura de características totalmente nacionais, dado que, nesta fase, já são conhecidos, quer os sujeitos, activo e passivo, do imposto, quer a data do nascimento da obrigação fiscal.

Em condições normais, a exigibilidade do imposto tem lugar no momento da *declaração para consumo* (cfr. n.º 1 do artigo 7.º do Código dos IEC), acto de vontade que o detentor dos produtos pratica quando tal lhe é conveniente, em face das expectativas comerciais de venda do produto, notando-se que a mudança de regime do produto (do regime de *suspensão* para o regime de *consumo*) não tem por base, necessariamente, uma transacção comercial.

Vejamus um exemplo concreto: quando a empresa petrolífera, proprietária de uma refinaria, declara para consumo, às autoridades aduaneiras, o camião de gasolina, isso significa que o camião pode, com (toda a) regularidade fiscal,

---

(1) AFONSO, António Brigas – "Produtos Petrolíferos, circulação intracomunitária e Regime Fiscal", in *Alfândega* – Revista Aduaneira, n.º 38, OUT./DEZ. 1995, pág. 32.

transpor o portão da fábrica, dado que o IEC foi liquidado (tornou-se exigível) e será oportunamente pago, ficando o produto em condições de ser vendido directamente ao público, na rede de revenda dessa empresa petrolífera, ou de ser vendido a outra empresa petrolífera que, depois, o revenderá ao público, através da respectiva rede de postos de abastecimento.

A *declaração para consumo* é feita em formulário aduaneiro próprio, que, em princípio, nada tem a ver com a factura ou com a guia de remessa, documentos estes que, como é sabido, suportam as transacções comerciais do ponto de vista contabilístico.

v) *A incidência do IVA sobre IEC harmonizados*

14. Nas transacções comerciais dos produtos sujeitos a IEC, o facto gerador do IVA tem lugar no “*momento em que os bens são postos à disposição do adquirente*” (cfr. artigo 7.º do Código do IVA), tal como acontece nas transacções comerciais de quaisquer outros bens.

Estas transmissões comerciais são feitas, necessariamente, já com os produtos declarados para consumo, pois, para as transacções feitas enquanto os produtos estão no regime suspensivo do IEC, existe a correspondente isenção do IVA (cfr. alínea d) do n.º 1 do artigo 15.º do Código do IVA), verificando-se, assim, como que uma “*extensão*” ao IVA do regime suspensivo do IEC.

15. Vimos, pois, que, nos IEC harmonizados, o *facto gerador* é a produção ou importação, na Comunidade, dos produtos destinados ao território nacional e que a *exigibilidade* ocorre aquando da *declaração para consumo*, tendo estes factos, necessariamente, lugar antes de os produtos serem postos à disposição do adquirente.

Assim, é manifesto que o facto gerador e a exigibilidade no domínio dos IEC harmonizados são distintos do facto gerador e da exigibilidade em matéria de IVA.

Regista-se, também, que o facto gerador e a exigibilidade dos IEC harmonizados ocorrem, geralmente, a montante do facto gerador e da exigibilidade do IVA, pelo que este imposto não pode deixar de incidir sobre o montante dos IEC harmonizados.

É isso, de resto, o que acontece em toda a Comunidade Europeia.

## e) O imposto automóvel como IEC não harmonizado

### i) Considerações gerais

16. A tributação das viaturas automóveis operada na fase da aquisição das mesmas, muito embora tenha existência em cerca de metade dos Estados membros da Comunidade Europeia, não beneficiou, até hoje, de qualquer harmonização comunitária, nem ao nível das estruturas, nem em matéria das taxas, nem em sede de isenções.

A base legal comunitária, que permite a existência desta tributação, é o n.º 3 do artigo 3.º da Directiva 92/12/CEE, do Conselho, de 25 de Fevereiro, segundo o qual “*Os Estados membros conservam a faculdade de introduzir ou manter imposições sobre outros produtos (...) desde que essas imposições não dêem origem, todavia, a formalidades na passagem das fronteiras nas trocas comerciais entre Estados membros*”.

17. A circulação intracomunitária dos produtos sujeitos a IEC não harmonizados comunitariamente – no caso português, o único imposto existente nestas condições é o imposto automóvel – processa-se em *suspensão do imposto*, dado que, também aqui, se procura que a tributação se faça no Estado membro onde tem lugar o consumo, que, neste caso, corresponde ao pedido de matrícula, com a qual ficam os veículos automóveis “autorizados” a circular na via pública.

E a circulação dos veículos automóveis entre os vários Estados membros e Portugal é feita a coberto dos habituais documentos comerciais (facturas), tendo os destinatários, no território nacional, de cumprir, no que respeita ao IA, as obrigações declarativas previstas no Decreto-Lei n.º 40/93, de 18 de Fevereiro, as quais são concretizadas através da Declaração Aduaneira de Veículo (DAV), que é entregue na Alfândega, aplicando-se esta obrigação, também, às importações de veículos de terceiros países e às viaturas que são fabricadas ou montadas em Portugal.

18. Os veículos automóveis novos, isto é, aqueles que não foram matriculados noutro Estado membro, são apresentados à Alfândega através das DAV e, se o apresentante detiver o estatuto de Operador Registado, pode mantê-los indefinidamente em suspensão do imposto automóvel, até serem vendidos a consumidores finais, sendo, então, requerido o pagamento do IA, em simultâneo com o pedido da matrícula (cfr. artigo 16.º do Decreto-Lei n.º 40/93, de 18 de Fevereiro).

Para os veículos a matricular usados – isto é, aqueles que já tiverem uma matrícula de série válida noutro Estado Membro – a apresentação da DAV



pelos particulares é feita no prazo máximo de quatro dias, contados da entrada da viatura em território nacional, consubstanciando tal apresentação os pedidos de pagamento do IA e de matrícula (cfr. n.º 4 do artigo 17.º do citado Decreto-Lei n.º 40/93, de 18 de Fevereiro).

19. As viaturas sobre as quais incide o IA estão descritas no artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 40/93, de 18 de Fevereiro. Trata-se dos "(...) a) Veículos automóveis ligeiros de passageiros; b) Veículos automóveis ligeiros mistos; c) revogada; d) Veículos automóveis ligeiros de mercadorias, de caixa aberta, fechada ou sem caixa; e) Veículos automóveis de corrida; f) Outros automóveis, principalmente concebidos para o transporte de pessoas. (...)”, dependendo as taxas do imposto aplicáveis das várias categorias de veículos e procurando-se uma menor penalização fiscal para os veículos que, predominantemente, sejam utilizados como instrumento de trabalho (veículos ligeiros de mercadorias) ou que têm um menor índice poluidor (veículos movidos a energias renováveis), como se pode ver através das várias tabelas de taxas aplicáveis que constam em anexo ao citado diploma legal.

Tal como é característico dos impostos especiais sobre o consumo, para que haja incidência do imposto, é necessário que as viaturas se destinem a ser *introduzidas no consumo* em Portugal, consubstanciando-se tal introdução no consumo no pedido de matrícula, que é feito, em simultâneo, com o pedido de liquidação do IA.

O quadro legal relativo à tributação das viaturas automóveis tem constado do citado Decreto-Lei n.º 40/93, de 21 de Fevereiro, estando as disposições relativas aos vários tipos de isenções do imposto dispersas para variada legislação extravagante (cfr. Decreto-Lei n.º 371/85, de 19/9, Decreto-Lei n.º 471/88, de 22/12, Decreto-Lei n.º 103-A/90, de 22/3, Decreto-Lei n.º 27/93, de 12/2, Decreto-Lei n.º 35/93, de 13/2, Decreto-Lei n.º 56/93, de 1/3 e Decreto-Lei n.º 264/93, de 30/7).

*ii) A matrícula como facto gerador do IA*

20. A discussão sobre qual é, efectivamente, o facto da vida real que constitui o “facto gerador” do IA tem grande relevância, dado que o Decreto-Lei n.º 40/93 não contém uma definição expressa deste conceito, sendo necessário alcançá-lo através de um raciocínio lógico.

Em linguagem corrente, sempre se afirmou que “o IA é um imposto de matrícula”, com isso querendo significar que é um imposto cobrado *por causa* e *na fase* da matrícula, distanciando-se, neste aspecto, do imposto cobrado na fase da circulação, designado por Imposto Municipal sobre Veículos (IMV), e que será agora substituído pelo novo Imposto Único de Circulação (IUC).

Nos estudos realizados pela Comissão Europeia (de que é exemplo o COM(2002) 431 final, Bruxelas, 06/09/2002), o IA surge-nos sob a designação de “imposto de registo”, que não é mais, nem menos, do que outra maneira de dizer “matrícula”, dado que esta é um *registo oficial* com várias utilizações.

Com efeito, dispõe o n.º 1 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 40/93 que “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. . .”, sendo a expressão “imposto de matrícula” usada também pelo TJCE para designar este tipo de impostos, como adiante se verá.

21. O pedido da matrícula parece ser o *facto da vida real* que faz nascer a obrigação do imposto, uma vez que, se o veículo for vendido, mas não for pedida a sua matrícula (por exemplo, por se destinar a colecção), então, não chega a dar-se o nascimento da obrigação de IA, como decorre, *a contrario*, do citado corpo do n.º 1 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 40/93, e como nos é confirmado, em termos de procedimentos administrativos, com a emissão de uma *Declaração Complementar de Veículo para controlo do destino* (que não implica a liquidação do IA) e não de uma vulgar DAV, que implica sempre a liquidação do IA.

E compreende-se que assim seja, porque a matrícula constitui a “autorização” para o veículo poder utilizar as vias públicas de um país concreto e, como tal utilização implica custos para a comunidade (por exemplo, ambientais e de saúde pública em sentido estrito), o IA surge como o meio através do qual se opera a compensação dos referidos custos, dentro do princípio do “poluidor pagador” e que, nos tempos mais recentes, vêm impregnando este imposto, como se comprova com a introdução da componente ambiental, em 1 de Julho de 2006, através da Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro (que aprovou a Lei do Orçamento do Estado para 2006).

22. O pedido da matrícula, porém, não será só o facto gerador do IA no caso das viaturas novas, pois é-o também no caso da atribuição de uma matrícula nacional aos veículos que, no estado de usadas, forem adquiridos noutra Estado membro, onde já tinham sido matriculados.

Com efeito, a DAV apresentada à Alfândega e relativa a uma viatura adquirida noutra Estado membro visa, exclusivamente, que lhe seja atribuída uma matrícula nacional – o que acontece em simultâneo com o pedido de liquidação do IA –, para que o seu titular a possa utilizar nas vias públicas nacionais, pois, ainda aqui, se a viatura não se destinar a ser matriculada não haverá lugar à obrigação de pagamento do IA.

Parece, assim, que o facto gerador do IA consiste no pedido de matrícula das viaturas em Portugal, pois, se a viatura for vendida a um particular e este

a destinar a não ser matriculada, então, não há lugar a IA (por exemplo, em termos administrativos, é processada uma DCV para *controlo do destino*).

iii) *O facto gerador no IA e no IVA*

23. Se o facto gerador do IA corresponde, segundo parece, ao pedido de matrícula da viatura em Portugal, importa ainda verificar se tal facto é, normalmente, anterior ou posterior ao acto de “venda” da viatura ao consumidor final – *entrega do bem*, na terminologia da 6.<sup>a</sup> Directiva do IVA – feita pelo representante da marca ao adquirente (consumidor final), pois, assim, ficará mais claro se sobre o montante do IA deve incidir o IVA.

Relativamente a veículos vendidos a consumidores finais no estado de *novos* a prática seguida no sector automóvel consiste na sua entrega ao adquirente já devidamente matriculadas, pagando os representantes dos construtores (“Stands”) ao Estado a importância do respectivo IA e fazendo incidir sobre tal importância o IVA à taxa aplicável, sendo que idêntico procedimento é seguido pelas empresas que transaccionam viaturas que adquirem noutros Estados membros no estado de *usadas*.

Sendo conhecida a *prática comercial* seguida, importa verificar se os representantes dos construtores procedem ao pedido de matrícula das viaturas – e ao correspondente pagamento do IA – por sua conta e risco, ou se o fazem já com os veículos vendidos e, portanto, no interesse e por conta e risco dos adquirentes.

24. O pedido de matrícula das viaturas automóveis sujeitas ao IA é feito, geralmente, pelos representantes das marcas, mas estes têm de indicar, também, aos Serviços Oficiais, o *nome e a morada do adquirente*, elementos estes que constarão, sem mais, no “Certificado de Matrícula”, documento que substituiu o Livrete e o Título de Propriedade da viatura automóvel.

Assim, em situações normais, a matrícula dos veículos automóveis, só pode ser pedida depois de os mesmos terem sido vendidos, pois o acto da matrícula é referenciado à pessoa concreta que adquiriu a viatura, como resulta do próprio Certificado de Matrícula, que é um documento que atesta, simultaneamente, a matrícula e a propriedade da viatura.

E, como só se pode pedir a matrícula de uma viatura em nome de uma concreta pessoa se essa mesma pessoa, previamente, a tiver adquirido, parece que o acto da matrícula, pelo menos do *ponto de vista conceptual*, é posterior ao acto da venda da viatura ao consumidor final.

No que se refere às viaturas adquiridas por particulares noutros Estados membros da Comunidade Europeia no estado de *usadas* o pedido da matrícula – e o correspondente pedido de liquidação do IA – é feito pelo próprio par-

ticular, no prazo de quatro dias úteis após a entrada da viatura em Portugal (cfr. n.º 4 do artigo 17.º do Decreto-Lei n.º 40/93) e um dos documentos exigidos pelos Organismos Oficiais para procederem à matrícula do veículo é a factura da compra. Nestes casos é, pois, pacífica a anterioridade da aquisição relativamente ao pedido de matrícula, não sendo devido IVA sobre o montante do IA.

Mas não é só no caso das viaturas usadas adquiridas noutra Estado membro da CEE que o nascimento da obrigação do IA tem, necessariamente, lugar depois da aquisição. O mesmo acontece nos casos previstos nas várias alíneas do n.º 4 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 40/93: "(...) a obrigação tributária verifica-se, respectivamente : a) No momento da alteração da cilindrada (...); b) No momento da mudança de chassis (...); c) No momento da transformação do veículo (...)", sendo característica comum a todos eles o facto de o nascimento da obrigação do IA nada ter a ver com a venda da viatura.

Em síntese, o facto gerador do IA parece ser *autónomo* do facto gerador do IVA, o que é produto das diferenças conceptuais que existem entre ambos os impostos.

#### **f) O acórdão do TJCE sobre o imposto de matrícula dinamarquês**

25. Ao abrigo do recurso prejudicial, previsto na alínea b) do artigo 234.º do Tratado das Comunidades Europeias, um Tribunal dinamarquês questionou o TJCE no sentido de ser clarificado se sobre o Imposto de Matrícula (IM) que, na Dinamarca, recai sobre os veículos automóveis deveria, ou não, incidir o IVA.

No fundo, a questão que se colocou foi a de saber se o montante cobrado na Dinamarca, a título de IM sobre veículos automóveis, deve considerar-se abrangido pelo artigo 11.º-A, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva – IVA, ou se, pelo contrário, tal montante deve considerar-se incluído no artigo 11.º-A, n.º 3, alínea c), da referida directiva<sup>2</sup>. Fazemos notar que estes comandos legais comunitários foram transpostos para o Código do IVA, respectivamente, para as alíneas a) do n.º 5<sup>3</sup> e c) do n.º 6 do artigo 16.º<sup>4</sup>.

---

(2) A Sexta Directiva foi revogada e substituída pela Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28/11/2006, publicada no Jornal Oficial, Série L, n.º 347 de 11/12/2006, passando a matéria de que aqui nos ocupamos a constar, respectivamente, na alínea a) do artigo 78.º e na alínea c) do artigo 79.º

(3) "(...) 5 – O valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto incluirá: a) Os impostos, direitos, taxas e outras imposições, com excepção do próprio imposto sobre o valor acrescentado; (...)"

(4) "(...) 6 – Do valor tributável referido no número anterior serão excluídos: (...) c) As quantias pagas em nome e por conta do adquirente dos bens ou do destinatário dos serviços, registadas pelo contribuinte em contas de terceiros apropriadas; (...)"

Ora, se o montante cobrado a título do IM estiver enquadrado no artigo 11.º-A, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva do IVA, haverá lugar à incidência do IVA sobre o mesmo; se, pelo contrário, o montante cobrado a título de IM estiver enquadrado no artigo 11.º-A, n.º 3, alínea c), então sobre o mesmo não deverá incidir o IVA.

26. Para responder à questão, o TJCE analisou, com algum pormenor, o facto gerador do IM dinamarquês, no sentido de verificar se o mesmo coincidia com o facto gerador do IVA, tendo concluído pela negativa.

Para o efeito, teve presente o seguinte:

- i. o facto gerador do IM resulta a apresentação da viatura às autoridades para matrícula, enquanto o facto gerador do IVA da entrega da viatura;
- ii. que 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 ao facto gerador do IM;
- iii. ao invés, há situações em que existe facto gerador do IM, embora não haja qualquer venda de viatura, de que é exemplo a reconstrução de viaturas acidentadas; e
- iv. que, por norma, são os “stands” de viaturas automóveis que apresentam as viaturas para matrícula, mas há casos – por exemplo, nas “importações” de viaturas usadas – em que assim não acontece, sendo as viaturas apresentadas para matrícula pelo consumidor final, que procede também ao pagamento do imposto.

O TJCE analisou ainda o facto de, em certas circunstâncias, tal facto gerador do IM ocorrer antes do facto gerador do IVA – e foi uma situação deste tipo que, em concreto, motivou o pedido de intervenção do TJCE –, o que poderia querer significar que este deveria incidir sobre aquele. Contudo, concluiu pela “existência entre os factos geradores respectivos do IM e do IVA, de uma diferença conceptual que torna o primeiro imposto *autónomo* do segundo”.

Assim, segundo o TJCE, muito embora o distribuidor registado seja o 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”.

Quando o artigo 11.º-A, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva – IVA dispõe que a matéria colectável do IVA inclui “os impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos, com excepção do próprio imposto sobre o valor acrescen-

tado”, a expressão “impostos” – que é aquela que nos interessa – só pode querer dizer que se trata de impostos que têm de ser pagos por força da realização daquela concreta venda do bem (entrega do bem), ou, na feliz expressão do TJCE, “para que tais elementos (impostos) possam ser incluídos na matéria colectável do IVA, mesmo que não representem valor acrescentado e não constituam a contrapartida económica da entrega do bem, devem apresentar uma ligação directa com essa entrega”.

Ora, o juiz comunitário considerou que “o distribuidor registado (operador registado, na terminologia legal portuguesa) 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”, pelo que o montante do IM deve ser enquadrado no artigo 11.º-A, n.º 3, alínea c), tendo como consequência que sobre o mesmo não deverá incidir o IVA, dado considerar que se trata do reembolso de despesas feitas em nome e por conta do adquirente.

### g) Conclusões

27. Em face da caracterização que fizemos do facto gerador do IA e da demonstração de que o mesmo parece depender, afinal, não da entrega da viatura automóvel, mas da sua matrícula, para poder circular e utilizar as vias públicas portuguesas, parece também poder afirmar-se – ou suscitarem-se também dúvidas muito legítimas – que estamos na presença de situação idêntica àquela que foi analisada pelo TJCE, a pedido do tribunal dinamarquês, e onde se concluiu que não é devido IVA sobre o IM que incide sobre as viaturas automóveis na Dinamarca.

Tal como acontece com o IM dinamarquês, também em Portugal, se a viatura não se destinar a circular, o IA não é devido, apesar de ter havido uma entrega de um bem em território nacional, pelo que o pedido da matrícula e o correspondente pagamento do IA não têm “uma ligação directa com essa entrega”, não devendo, assim, ser incluídos na base tributável do IVA.

Também em Portugal se registam várias situações em que o pedido de matrícula e o pagamento do IA são feitos pelos adquirentes das viaturas automóveis, de que são exemplos as aquisições intracomunitárias e as reconstruções de viaturas acidentadas.

Por seu lado, os pagamentos do IA ao Estado feitos pelo “Stand” (operador registado) são-no no interesse dos seus clientes, aos quais entregam as respectivas viaturas automóveis já matriculadas e, portanto, aptas a circular nas estradas portuguesas.

Assim, a importância que, para este efeito, o “Stand” recebe dos seus clientes só o pode ser a título de *reembolso de despesas efectuadas*, devendo as mesmas ser registadas na sua contabilidade em “contas de terceiros” (“contas transitórias”, na expressão utilizada no acórdão do TJCE).

O facto de não ser esta a prática seguida pelos “Stands” (operadores registados) – isto é, de estes não costumarem registar em *contas de terceiros* as importâncias recebidas dos seus clientes relativas ao IA – não é sequer de estranhar, uma vez que tal decorre de orientações genéricas que, sobre esta matéria, lhes têm sido transmitida pela Administração tributária e que sempre exigiu que o IVA incidisse sobre o IA, como resulta do n.º 3 do artigo 17.º do RITI e de várias Circulares (cfr. ponto 2 do Anexo I da Circular n.º 54/2005, Série II, da DGAIEC).