A base tributável do IVA na aquisição de veículos automóveis em Portugal

Por Miguel Durham Agrellos

A questão é antiga: há ou não dupla tributação quando o Estado inclui na base tributável do IVA o Imposto sobre Veículos? O autor defende existirem argumentos suficientes para contestar e requerer a restituição dos montantes de IVA liquidados em excesso. Saiba porquê e a melhor maneira de o fazer.

Miguel Durham Agrellos
Advogado
Pós-graduado em Gestão (UCP)
Pós-graduado em Fiscalidade (ISG)

Nos termos do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto incluirá os impostos, direitos, taxas e outras imposições, com excepção do próprio IVA. Com base nesta disposição, o Estado português tem vindo a incluir na base tributável do IVA o Imposto Automóvel (IA) devido - desde 1 de Julho de 2007, denominado de Imposto sobre Veículos - aquando da matriculação de veículos.

Em consequência, a aquisição de veículos em Portugal tem vindo a ser penalizada na medida em que o IVA tem incidido não só sobre o preço do veículo mas também sobre o imposto liquidado pela sua matriculação.

De referir que tanto as associações do sector como os consumidores em geral há muito que contestam esta prática, qualificando a mesma de uma inadmissível dupla tributação! Contudo, só recentemente a Comissão instaurou um processo contra Portugal por violação das regras comunitárias nesta matéria.

De forma a entender o problema em discussão, importa, antes de mais, atentar à Directiva 2006/112/CE, de 28 de Novembro de 2006 - a qual republicou, com alterações, a anterior Directiva 77/388/CEE, de 17 de Maio de 1977, também denominada de Sexta Directiva - a qual constitui a base deste imposto. De facto, nos termos da alínea a) do artigo 78.º da Directiva (alínea a) do n.º 2 do artigo 11.º da Sexta Directiva), a matéria colectável do imposto deverá incluir os «impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos, com excepção do próprio IVA.» Constatamos, assim, que esta disposição foi transposta para o Código do IVA português nos mesmos termos.

O Acórdão C-98/05 do TJCE

Ora, não obstante uma análise preliminar da Directiva parecer admitir que o IVA incidisse sobre o IA (agora, Imposto sobre Veículos), importa atender que resulta também da Directiva que deverão ser excluídas da matéria colectável quaisquer «quantias que um sujeito passivo receba do adquirente ou destinatário, a título de reembolso das despesas efectuadas em nome e por conta destes últimos, e que estejam registadas na sua contabilidade em contas de passagem.» Foi, pois, com base nesta disposição - a qual também foi transposta para o Código do IVA - que a Comissão Europeia considerou que o Estado português viola o Direito comunitário ao incluir na base tributável do IVA o montante de IA devido pela matriculação dos veículos.

Tal entendimento da Comissão baseou-se no Acórdão C-98/05 do Tribunal de Justiça das Comunidades (TJCE), no qual era recorrente De Danske Bilimportorer e recorrido Skatteministeriet. De facto, considerou o TJCE naquele acórdão que quando um distribuidor entrega ao cliente um automóvel já matriculado por um preço que englobe o imposto de matrícula sobre veículos automóveis novos que pagou antes dessa entrega, esse mesmo imposto, cujo facto gerador não reside na referida entrega, mas na primeira matrícula do veículo em território nacional, não está incluído no conceito de impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos para efeitos do disposto no artigo 11.º - A, n.º 2,

O que claramente se passa nas aquisições de veículos automóveis - repita-se (!) - é que o IA é pago pelo fornecedor ao Estado em momento anterior ao da aquisição do veículo pelo cliente. Assim, aquando da aquisição do veículo, o cliente vai pagar ao fornecedor o preço respectivo e também reembolsá-lo da despesa com o IA que o mesmo efectuou em seu nome e por sua conta.

alínea a), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977 (alínea a) do artigo 78.º da actual Directiva). Considerou o TJCE que o imposto de matrícula correspondia, naquele caso, ao montante que o sujeito passivo recebeu do adquirente do veículo, a título de reembolso das despesas efectuadas em nome e por conta deste, na acepção do n.º 3, alínea c), da mesma disposição comunitária (alínea c) do artigo 79.º da actual Directiva).

Ora, debruçando-nos para o caso português, nos termos do Decreto-Lei n.º 40/93, de 18 de Fevereiro (diploma em vigor até final de Junho de 2007), o IA incidia sobre os veículos ali especificados admitidos ou importados no estado de novos ou usados, incluindo os montados ou fabricados em Portugal, que se destinassem a ser matriculados. Igualmente de acordo com o novo Código do Imposto sobre Veículos (aprovado pela Lei n.º 22-A/2007, de 29 de Junho), que substituiu o diploma antes referido, constitui facto gerador de imposto o fabrico, montagem, admissão ou importação de veículos tributáveis em território nacional, que estejam obrigados à matrícula em Portugal.

Em face do disposto na legislação nacional, parece claro que no caso português o IA era (sendo actualmente o Imposto sobre Veículos) cobrado em razão da matriculação do veículo em território português e não, evidentemente, em razão da entrega do veículo do fornecedor ao seu cliente. Acresce que é pago em fase anterior ao da entrega do veículo ao cliente por parte do fornecedor. Na verdade, o cliente paga, aquando da aquisição do veículo ao seu fornecedor, um determinado preço pelo mesmo, procedendo também ao reembolso de uma despesa efectuada em fase anterior à dessa operação e que se consubstanciou no pagamento do imposto pela matriculação do veículo, facto necessário para que o mesmo possa circular legalmente dentro do território.

A intimação da CE a Portugal

Efectivamente, aquele imposto não é cobrado pelo fornecimento do veículo - caso em que a liquidação do IVA considerando o mesmo não violaria as disposições da Directiva – mas, sim, pela matriculação do veículo. Diga-se que foi, pois, por considerar haver um claro paralelismo

do caso português com o caso dinamarquês - sobre o qual se debruçou o acórdão atrás citado - que a Comissão Europeia entendeu intimar Portugal a alinhar o procedimento interno de cobrança e liquidação de IVA com o direito comunitário nos termos referidos.
Importa a este propósito referir que não obstante a intervenção da Comissão Europeia, o Governo português declarou que actuou sempre dentro da legalidade e do direito comunitário, referindo-se apenas à disposição atrás referida a qual inclui na base tributável do IVA quaisquer impostos. Em consequência, não existe, na perspectiva do Governo português, qualquer dupla tributação contrária ao direito comunitário.
Ora, sobre a posição do Governo português importa apenas referir que a mesma não considera a questão objecto de discussão no acórdão do TJCE e que está em causa, em nossa opinião, no caso português. Na verdade, apesar de o Direito comunitário - através da Directiva do IVA - e o Código do IVA permitirem que a base tributável do IVA seja integrada por impostos (à excepção do próprio IVA), a verdade é que também é fundamental atender ao disposto na alínea c) do artigo 79.º da Directiva do IVA (e à própria alínea c) do n.º 6 do artigo 16.º do Código do IVA). De facto, estas disposições excluem expressamente da base tributável do IVA as quantias que um sujeito passivo recebe do adquirente ou do destinatário, a título de reembolso das despesas efectuadas em nome e por conta destes últimos, e que estão registadas na sua contabilidade em contas de passagem. Ora, o que claramente se passa nas aquisições de veículos automóveis - repita-se (!) - é que o IA é pago pelo fornecedor ao Estado em momento anterior ao da aquisição do veículo pelo cliente. Assim, aquando da aquisição do veículo, o cliente vai pagar ao fornecedor o preço respectivo e também reembolsá-lo da despesa com o IA que o mesmo efectuou em seu nome e por sua conta. É, pois, isto que está em causa no caso português e no caso sobre o qual versou o acórdão referido.
Assim, uma conclusão se poderá desde logo retirar: não está em causa a existência de uma simples dupla tributação, como muitos têm anunciado, mas sim a impossibilidade de considerar na base tributável do IVA um imposto que não resultou ou não incidiu sobre o mesmo facto mas, antes, um imposto que incidiu num momento anterior no tempo e sobre um facto diferente.
Em face do exposto, entendemos existirem argumentos suficientes para contestar e requerer a

restituição dos montantes de IVA liquidados considerando o IA/ Imposto sobre Veículos devido. A nosso ver, tal poderá ser efectuado pelo recurso à via administrativa - através da apresentação de uma reclamação graciosa - ou pela via judicial, com a apresentação de uma impugnação judicial da liquidação.
Não obstante, considerando que o prazo para a apresentação de uma reclamação graciosa é, actualmente, de 120 dias e que o prazo para impugnar judicialmente é de 90 dias, consideramos que o expediente mais adequado para contestar as liquidações passadas é o pedido de revisão oficiosa da liquidação, pois este expediente processual poderá ser apresentado junto da administração fiscal no prazo de quatro anos.
De referir, a título complementar, que o indeferimento do pedido de revisão oficiosa por parte da administração fiscal - o que, diga-se, é esperado - é susceptível de recurso judicial, pelo que a questão poderá ser sempre levada a tribunal num momento posterior.
Como comentário final, diríamos que não vislumbramos que o procedimento que tem vindo a ser seguido pelo Estado português seja alterado com facilidade. Tal poderá acontecer apenas no caso de uma pronuncia do TJCE sobre um caso português. Até lá poderão, pois, os contribuintes atacar as liquidações efectuadas dos últimos quatro anos, sendo certo que iniciam um contencioso que poderá prolongar-se por alguns anos e que, naturalmente, só compensará em casos de valores elevados... ■

(Texto recebido pela CTOC em Janeiro de 2009)