



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

# **Conformidade do ISV com o Direito Da União Europeia**

Juliana Filipa Campos Araújo

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2017



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

# **Conformidade do ISV com o Direito Da União Europeia**

**Trabalho orientado por:**

Senhor Professor Doutor Sérgio Vasques

Juliana Filipa Campos Araújo

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2017

*À minha família,*

*“Não julgueis que vim abolir a lei ou os profetas.*

*Não vim para os abolir,  
mas sim para leva-los à perfeição.”*

In Bíblia, Mateus 5:17

## **Resumo/Abstract**

Os impostos sobre os veículos automóveis são uma matéria pouco abordada ao longo de todo o mestrado em direito fiscal, mas de relevante importância, tanto por preocupações ambientais, como pela contribuição para o crescimento do país.

Com este trabalho pretende-se abordar a incidência destes impostos, tal como os seus sujeitos passivos e a sua forma de cálculo. Assim, como explicar a ligação com os impostos sobre o consumo, e com o imposto sobre o valor acrescentado. Acrescentando a análise de jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia a nível dos impostos automóveis.

É de notar a falta de bibliografia acerca deste tema, que torna o desafio muito mais motivante.

Taxes on motor vehicles is a subject that has barely been approached throughout the master's degree in tax law even though it's significant importance, both due to environmental concerns and the contribution to the country's growth.

This paper intends to address the incidence of these taxes, as well as their taxable persons and their calculation method. So, how to explain the link with taxes on consumption and with value added tax? By adding the Court of Justice case-law analysis of the European Union on car taxation.

It should be noted that there is a lack of bibliography on this theme, which makes the challenge much more motivating.

**Palavras-Chaves:** Impostos sobre Veículos

**Key Words:** Taxes on vehicles

## Índice

Lista de Siglas.....	8
1. Impostos .....	11
1.1 ISV .....	11
1.1.1 Princípio da Equivalência.....	12
1.1.2 A Ausência De Harmonização Comunitária .....	13
1.1.3 Análise do acórdão “Gomes Valente”, de 22 de Fevereiro de 2001 (Processo C-393/98) .....	15
1.1.4 Análise do acórdão “Comissão Europeia/ República Portuguesa”, de 16 de Junho de 2016 (Processo C- 200/15) .....	19
1.1.5 Análise do acórdão “Regionalna Mitnicheska Direksia – Plovdiv”, de 13 de Novembro do 2008 (Processo C-2/09).....	22
2.ISV e Imposto Sobre o Consumo .....	26
2.1. Princípio da Tributação no Destino .....	26
2.2. ISV e IVA .....	28
3. Análise Jurisprudencial .....	30
3.1 Análise do acórdão “De Danske Bilimportører”, de 1 de Junho 2006 (Processo C-98/05).....	30
3.2 Análise do acórdão “Comissão contra República da Polónia”, de 20 de Maio de 2010 (Processo C-228/09) .....	33
3.3 Análise do acórdão “Lidl e Companhia contra Fazenda Nacional”, de 28 de Julho de 2011 (Processo C-106/10) .....	36
Conclusão .....	39
Jurisprudência Consultada.....	41
Bibliografia.....	42

## **Lista de Siglas**

CE – Comissão Europeia

CEE – Comunidade Económica Europeia

CRP – Constituição da República Portuguesa

CISV- Código do Imposto Sobre Veículos

CIVA- Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado

CPPT – Código de Processo e Procedimento Tributário

DL – Decreto Lei

IA – Imposto Automóvel

IABA - O Imposto Sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas

IEC – Imposto Especial Sobre o Consumo

ISP – Imposto Sobre os Produtos Petrolíferos

ISV – Impostos Sobre Veículos

IT – Imposto Sobre o Tabaco

IUC- Imposto Único de Circulação

IVA – Impostos valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

RITI – Regime de IVA nas Transações Intracomunitárias

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TCE – Tratado da Comunidade Europeia

TFUE – Tratado Funcionamento da União Europeia

TJCE- Tribunal de Justiça da Comunidade Europeia

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

UE – União Europeia

## Introdução

Na presente dissertação de mestrado vamos abordar a problemática da tributação automóvel, tanto nos veículos automóveis novos, como usados. Abordar a legislação portuguesa e acórdãos do Tribunal de Justiça da União Europeia, posteriormente TJUE.

Com a criação do mercado interno em 1993, houve a harmonização das estruturas dos impostos, tal como, a criação de um regime geral dos impostos sobre o consumo. O objetivo máximo era a livre circulação de produtos dentro do mercado interno, abolindo as fronteiras internas e consequentemente as taxas alfandegárias.

“No caso dos veículos automóveis, não houve necessidade imperiosa de aproximação das legislações nacionais, dado que os estados membros dispõem de, neste caso, de um importante instrumento de controlo do pagamento do imposto que é a atribuição de matrícula<sup>1</sup>.” Assim, dentro da comunidade podemos encontrar regimes muito dispares de tributação automóvel. Não sendo assegurado o reembolso dos impostos pagos, no estado membro de procedência do veículo automóvel.

A tributação de veículos automóveis foi regulada pela primeira vez no DL n.º 667/73, de 27 de Dezembro e consagrava o imposto sobre a venda de veículos automóveis, onde as taxas de imposto eram muito elevadas, variavam em função de escalões, tal como a cilindrada. Este foi descontinuada pelo DL n.º 405/87, que instituiu taxas específicas variáveis em função da cilindrada.

O imposto automóvel (IA) incidia no momento da introdução ao consumo dos veículos automóveis, era determinante a base tributável e a respectiva cilindrada.

Na fase da circulação conviviam em simultâneo três tipos de impostos: o imposto municipal sobre veículos, era um imposto cuja receita pertencia aos municípios, sendo o objecto de tributação os automóveis ligeiros de passageiros; o imposto de circulação e de camionagem tem como objecto os veículos automóveis pesados de mercadorias. Estes impostos, eram diferentes entre si (tinham procedimentos diferentes), pelo que houve a necessidade de fazer uma reforma interna na tributação automóvel.

Em 2007 sucedeu a 2ª reforma a nível da tributação automóvel, com a introdução da Lei 22-A/2007, de 29 de Junho, que revogou os anteriores diplomas. Criando o imposto

---

<sup>1</sup>AFONSO, António Brigas, Manuel T. Fernandes (2009) - *Imposto Sobre Veículos E Imposto Único De Circulação*, Coimbra, Coimbra Editora, p. 33

único de circulação, doravante IUC e o imposto sobre veículos automóveis, mais à frente ISV.

Este diploma foi motivado pela necessidade de trazer coerência fiscal, preocupações ambientais e de ordem energética. Deste modo tentou-se ter em conta a capacidade poluidora do veículo. Por outro lado, deslocou-se parte da carga fiscal do momento da aquisição para o momento da circulação.

Por tudo que foi anteriormente apontado, iniciamos a exposição por abordar o ISV no ordenamento jurídico português, com a análise de dois acórdãos do TJUE motivados pela conformidade do imposto com o plano europeu, abordando também o imposto automóvel na Bulgária. Por fim, terminamos com a análise da querela doutrinal acerca da inclusão no ISV, na matéria coletável do imposto de valor acrescentado, doravante IVA.

## 1. Impostos

Os impostos são constituídos por três elementos: objetivo, subjetivo e teleológico.<sup>2</sup>

Objectivamente os impostos são prestações, pecuniárias, unilaterais, definitivas e coactivas. Por prestações entende-se contribuições entre um sujeito com capacidade contributiva, para com uma entidade pública. Normalmente, as prestações são em dinheiro. São prestações unilaterais, porque quem as recebe não efectuou nenhuma prestação específica a favor de quem a efectuou. A prestação é definitiva porque não dá lugar a reembolso ou indemnização. Por fim, são prestações coactivas pois a sua obrigação é instituída por lei.

Os impostos são exigidos a detentores de capacidade contributiva (elemento subjectivo). Por fim, são cobrados para realizar as funções das entidades públicas (elemento teleológico).

### 1.1 ISV

A tributação automóvel no nosso ordenamento jurídico surge em duas fases: o momento da compra e o momento da circulação. No momento da compra encontramos o imposto sobre veículos, no momento da circulação encontramos o imposto único automóvel.

O ISV, “(...) constitui um imposto monofásico, tendo como facto gerador a introdução ao consumo dos veículos tributáveis, específico, assentando sobre a cilindrada dos automóveis e progressivo (...)”.<sup>3</sup>

O ISV nos termos do artigo 16.º, nº 5, al. a) e 17.º, nº2, al. a) código do imposto do valor acrescentado (CIVA), faz parte da base tributável, nas operações internas e importações, para além do preço, todos os impostos que incidiram sobre a transação, com excepção do IVA. Situação semelhante acontece nas aquisições intracomunitárias, nos termos do artigo 17.º, nº 1 e 3 Regime de IVA nas transações intracomunitárias (RITI).

---

<sup>2</sup> NABAIS, José Casalta (2012) - *Direito Fiscal*, 7ª Edição, Coimbra, Almedina.

<sup>3</sup> VASQUES, Sérgio “A reforma da tributação automóvel: problemas e perspectivas”, *Fiscalidade*, (Abril 2002), nº 10.

Este imposto é um bom imposto, no sentido em que obtém bons resultados financeiros. “ (...) ilustrando de modo exemplar o conceito da elasticidade-rendimento do imposto.”<sup>4</sup>

Quando adquirimos um veículo automóvel estamos a consumir. Os automóveis são deterioráveis, com o tempo vai-se esgotando o seu uso.

### 1.1.1 Princípio da Equivalência

O princípio da equivalência surge regulado no artigo 1.º do Código do Imposto sobre veículos (CISV), dispondo o seguinte “o imposto sobre veículos obedece ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam nos domínios do ambiente, infra-estruturas viárias e sinistralidade rodoviária, em concretização de uma regra geral de igualdade tributaria.” Este princípio surgiu com a reforma legislativa de 2007, não estando anteriormente consagrado.

Para BRIGAS AFONSO e MANUEL FERNANDES<sup>5</sup> este imposto procura onerar os contribuintes com os custos ambientais, das infra-estruturas viárias e da sinistralidade rodoviária. Apesar de este princípio ter sido projetado com carácter vinculativo, o texto da lei ao dispor “procurando onerar”, retira-lhe o carácter vinculativo.

Os mencionados autores agrupam em dois modelos de tributação. O primeiro é o modelo assente num imposto especial sobre o consumo, ou imposto de registo, ou seja, um imposto pensado com taxas muito altas, mas no plano de circulação as taxas já são mais baixas. (modelo utilizado em regra em países que não tem produção automóvel, ou esta é muito baixa). O segundo modelo é o imposto único de circulação, em que as taxas são muito elevadas, normalmente é aplicado em países onde há uma grande produção na indústria automóvel.

A nível comunitário encontramos países como Portugal, Áustria, Bélgica, Dinamarca, Espanha que aplicam o primeiro modelo. Já outros países aplicam o segundo modelo. Por sua vez, a Estónia, Lituânia, Eslováquia não aplicam o imposto especial sobre o consumo, registo ou de circulação, apenas aplicam o IVA.

---

<sup>4</sup> VASQUES, Sérgio “A reforma da tributação automóvel: problemas e perspectivas”, *Fiscalidade*, (Abril de 2002), N.º 10.

<sup>5</sup> AFONSO, António Brigas, Manuel T. Fernandes (2009) - *Imposto Sobre Veículos E Imposto Único De Circulação*, Coimbra, Coimbra Editora.

### 1.1.2 A Ausência De Harmonização Comunitária

A “(...) a tributação dos veículos automóveis não foi harmonizada, diferindo consideravelmente de um Estado-Membro para outro. Os Estados-Membros são, portanto, livres de exercer a sua competência fiscal nesse domínio, na condição de o fazerem respeitando o direito comunitário.”<sup>6</sup>

Para os autores BRIGAS AFONSO e MANUEL FERNANDES<sup>7</sup> o facto de não haver acordo a nível comunitário da fiscalidade da tributação automóvel, estando a cobrança do imposto no plano nacional assegurada com a atribuição da matrícula, isto origina graves problemas de concorrência entre os fabricantes, com avultados custos para os consumidores e coloca obstáculos à livre circulação de pessoas no espaço comunitário.

A comissão europeia tentou a harmonização fiscal no plano europeu. Primeiramente, com a directiva 83/182/CEE e directiva 83/183/CEE, com vista aos estados membros concederem a isenção de impostos internos quando a importação temporária ou definitiva de veículos, ou outros objectos de usos pessoal. originários de outros estados membros.

Esta tentativa foi antes da criação do mercado interno. Posteriormente, fez uma proposta de directiva COM (2005)/261 final, que submeteu ao conselho em 5 de julho de 2005.

Esta proposta tinha como fim evitar os vários modelos de tributação automóvel existentes no seio da União Europeia, doravante UE. Com vários modelos originava obstáculos à livre circulação de automóveis na comunidade, gerava situações de dupla tributação, por outro lado, vários procedimentos administrativos.

Com a assinatura do Protocolo de Quioto, a UE assumiu compromissos ambientais, sendo os automóveis altamente poluentes, pensou-se em reduzir as emissões de CO<sub>2</sub> através da sua tributação.

Assim, a proposta da comissão propunha a eliminação em 10 anos do imposto sobre o registo, transferir a receita para o imposto sobre a circulação e criação de regras de reembolso do imposto residual. Por outro lado, incluir as emissões de CO<sub>2</sub> na base tributável do imposto automóvel e do imposto de circulação.

---

<sup>6</sup> Acórdão TJUE C-98/05

<sup>7</sup> AFONSO, António Brigas, Manuel T. Fernandes (2009) - *Imposto Sobre Veículos E Imposto Único De Circulação*, Coimbra, Coimbra Editora.

Os estados membros acharam muito complicado incluir as emissões de CO<sub>2</sub> na base tributável do imposto, pensando fazer mais sentido incluir o consumo de combustível.

Portugal sugeriu que a norma se tornasse mais flexível, podendo os estados adotar entre a tributação das emissões de CO<sub>2</sub>, consumo de combustível, ou de outro elemento que reduza as emissões de CO<sub>2</sub>.

Ora vejamos, o objectivo ambiental pode ser alcançado através da diminuição da base tributável, onde uma parte do imposto seria calculado em função das emissões de CO<sub>2</sub>. Ou então, estabelecer escalões, desta vez baseados nas emissões de CO<sub>2</sub>, podendo os estados aplicar taxas, tal como sucedeu anteriormente, mas em vez do objecto consagrar a cilindrada dos veículos, iria consagrar as emissões de CO<sub>2</sub>. Ou, através do mecanismo de deduções à colecta para os veículos que emitam CO<sub>2</sub> abaixo de determinado limite. Neste último modelo, não seria necessário efetuar alterações ao modelo de tributação, apenas consagrar as deduções à colecta.

Para BRIGAS AFONSO e MANUEL FERNANDES<sup>8</sup> este modelo proposto pela comissão não é o “(...) mais eficaz para prosseguir o objectivo fiscal-ambiental. Na verdade, se, por exemplo, um Estado Membro fixar taxas ad valorem em 10% para os veículos que, por exemplo, emitam até 130gr de CO<sub>2</sub> por km e em 20% para os veículos que emitam mais de 130 gr CO<sub>2</sub> por km, provavelmente vai obter uma maior redução de emissões de CO<sub>2</sub> que um outro Estado Membro que fixe as taxas exclusivamente com base nas emissões de CO<sub>2</sub>, caso os escalões adotados neste 2º caso apresentem uma reduzida progressividade. Todavia, no 1º caso as receitas provenientes de CO<sub>2</sub> seriam nulas e no 2º caso seriam 100% provenientes das emissões de CO<sub>2</sub>.” Posto isto, querem evidenciar, que para a medida cumprir o seu efeito útil, terão os estados membros que adoptar escalões com forte progressividade e penalizações para os veículos que produzam mais CO<sub>2</sub>.

Não obstante o exposto, concordam que esta medida pode tornar-se prejudicial, porque ao longo dos anos os automóveis produzidos têm reduzido as emissões de CO<sub>2</sub>.

Nestes dois pontos estamos de acordo com BRIGAS AFONSO e MANUEL FERNANDES, com a evolução a indústria automóvel, ao longo dos anos têm sido reduzidas significativamente as emissões de CO<sub>2</sub>, uma vez que têm optado por motores com cilindradas mais reduzidas, além da criação de peças automóveis menos poluentes, que

---

<sup>8</sup> AFONSO, António Brigas, Manuel T. Fernandes (2009) - *Imposto Sobre Veículos E Imposto Único De Circulação*, Coimbra, Coimbra Editora, p. 36

originam a diminuição de CO2 por km. Por outro lado, nos últimos anos aumentou o a procura por automóveis com motor elétrico.

Assim, hoje em dia, ainda não há harmonização da legislação europeia relativamente à tributação automóvel, tem sucedido um conjunto de acórdãos do TJUE, que têm formado harmonização negativa.

A título de exemplo adquirir um veículo novo com preço base de 32500€ na Alemanha, onde não há um imposto semelhante ao ISV, apenas há liquidação de IVA com uma taxa que ronda os 19%, fica por 39000€. Já adquirir um veículo em Portugal, com um preço base de 32500€, acrescentando o ISV e o IVA fica por 47000€.<sup>9</sup> Há uma diferença significativa, conseqüentemente o automóvel quando se tornar usado, irá ter um preço mais baixo na Alemanha, do que em Portugal

### 1.1.3 Análise do acórdão “Gomes Valente”, de 22 de Fevereiro de 2001 (Processo C-393/98)

O acórdão do processo C- 393/98 foi a resposta à questão prejudicial suscitada pela República Portuguesa, nos termos do artigo 177.º Tratado da CE, no âmbito do processo nacional que oponha António Gomes Valente e o Ministério Público contra a Fazenda Nacional.

António Gomes Valente adquiriu um veículo em França, com marca BMW, modelo 325 TD, com 2 497 cm de cilindrada, com a primeira matrícula em 2 de Dezembro de 1991. Com o pedido de atribuição de matrícula nacional, foram liquidados a título de imposto automóvel 1 856 994 PTE, que foram pagos pelo mesmo.

A legislação nacional previa o imposto automóvel, regulado pelo DL 40/93, de 18 de fevereiro. O IA, tal como o ISV era um imposto monofásico, cobrado aquando da primeira matrícula, de acordo com o artigo 1.º. O IA era variável em função do escalão e cilindrada do veículo, de acordo com tabelas fixas, nos termos do artigo 4.º. Tal como o ISV, o IA previa uma dedução à coleta, no caso de veículos usados, do imposto apurado para os veículos novos. Havia 8 escalões, que variavam em função do número de anos de uso do

---

<sup>9</sup> GOMES, Ana Santos, - “Importar Compensa”, *Dinheiro e Direitos*, (Janeiro/Fevereiro, 2017), N° 139.

veículo. Previa o desgaste entre o 1º ano de uso e veículos com mais de 8 anos de uso. A redução variava entre os 18% e os 67%, respectivamente.

Inconformado com a liquidação, porque não previa o desgaste real do veículo, que conduzia a um maior imposto cobrado pela admissão de veículos automóveis usados, do que veículos de igual marca e modelo existentes no mercado nacional.

Assim, dirigiu ao Tribunal Fiscal e Aduaneiro do Porto o pedido de impugnação do acto administrativo, que decidiu de forma negativa o mesmo, em 16 de Outubro de 1997.

Não satisfeito recorreu para o Supremo Tribunal Administrativo, doravante STA, sugerindo a título prejudicial as seguintes questões:

“1. Garante a perfeita neutralidade das imposições internas no que se refere à concorrência entre produtos nacionais e produtos importados (no caso, automóveis) e é compatível com o § 1 do artigo 95.º do Tratado CEE uma legislação, como a portuguesa, que tributa em taxa fixa os automóveis ligeiros de passageiros usados importados considerando apenas a cilindrada do veículo, com a dedução à colecta de uma percentagem de 18%, 24%, 32%, 41%, 49%, 55%, 61% e 67% (conforme o veículo importado tenha um a dois, dois a três, três a quatro, quatro a cinco, cinco a seis, seis a sete, sete a oito anos de uso) do que pagaria um veículo novo (importado ou adquirido no mercado nacional), e que um veículo com mais de oito anos de uso, tenha de pagar 33% do IA que pagaria um veículo novo (importado ou adquirido no mercado nacional), sem, em qualquer dos referidos tipos de situações, tomar em consideração todos os outros factores que influenciam o valor de um automóvel, tais como a quilometragem, estado de conservação e o modelo, entre outros?

2. E compatível com o § 1 do artigo 95.º do Tratado CEE uma disposição legislativa nacional segundo a qual o imposto que incide sobre o produto importado e o que incide sobre o produto nacional similar são calculadas de forma diferente e segundo modalidades diferentes: o IA do veículo usado importado é calculado com base na sua cilindrada, com uma dedução em função apenas dos anos de uso; enquanto nas transacções de um veículo usado similar feitas no mercado nacional não é pago IA (pois, sendo o imposto monofásico, só é pago uma vez, ao ser o veículo introduzido no consumo, no estado de novo), sendo certo que o seu preço pode incorporar ainda uma parcela residual desse imposto, se não tiver mais do que uns quatro a cinco anos de uso, parcela essa sempre de montante incerto, que não está autonomizada do preço de aquisição, nem é possível autonomizar, porque, entre outras razões possíveis, a aquisição de um veículo usado no país não é tributada em IA?

3. Poderá, à luz do § 1 do artigo 95º do Tratado CEE, considerar-se que um tal sistema não possa conduzir, mesmo que apenas em alguns casos, a uma tributação superior do produto

importado e que está regulado de forma que fique sempre excluída a possibilidade de um automóvel importado ser tributado a nível mais elevado do que um automóvel nacional similar?

4. Poderá, à luz do direito comunitário, considerar-se transparente, na medida do necessário, um tal sistema, por forma a permitir determinar objectivamente se a carga fiscal que incide sobre um automóvel importado excede a que incide sobre um automóvel nacional similar?

5. Poderá, à luz do direito comunitário, um tal sistema ser aplicado de forma equitativa aos produtos do mercado interno e aos produtos importados?”<sup>10</sup>

O STA, deu provimento ao pedido, formulando para o Tribunal de Justiça da Comunidade Europeia, mais à frente TJCE, três questões:

1. São pertinentes as questões postas nestes autos pelo recorrente e descritas supra? Qual a solução de direito comunitário para estas questões?
2. A depreciação do valor real dos veículos usados, a que se refere o acórdão do TJCE proferido no processo C-345/95, Nunes Tadeu, implica obrigatoriamente que se tenha de fazer uma avaliação ou prova pericial de cada veículo, ou pode ser calculada em termos gerais e abstratos por meio de um critério legal?
3. Se a Comissão Europeia desistir de uma determinada acção de incumprimento contra um Estado-Membro por ter entendido que a nova legislação nacional passou a estar conforme com o direito comunitário, pode um supremo tribunal nacional, baseando-se na interpretação do direito comunitário e do direito nacional feita pela Comissão, ficar dispensado da obrigação que lhe é imposta pelo artigo 177.º do Tratado de fazer um pedido de decisão a título prejudicial ao TJCE, e decidir a causa segundo a interpretação feita pela Comissão Europeia?<sup>11</sup>

Relativamente à terceira questão o tribunal decidiu que o facto de a comissão desistir de um processo de incumprimento contra um estado, não afasta a obrigação do estado membro submeter essa questão à análise do TJCE.

Quanto à primeira e segunda questão o tribunal abordou-as em conjunto.

Sempre que uma disposição nacional calcular de forma diferente a incidência de imposto sobre um produto nacional e sobre um produto proveniente de um estado membro, agravando o valor do produto proveniente do exterior, é desconforme a disposição do artigo 95.º do tratado, actual artigo 114.º TFUE.<sup>12</sup>

---

<sup>10</sup> Acórdão do TJCE de 22 fevereiro de 2001, processo C- 393/98

<sup>11</sup> *Idem.*

<sup>12</sup> Acórdãos TJCE de 23 de outubro de 1997, Comissão/Grécia, C-375/95, 2 Abril de 1998, Outokumpu, C-213/96.

Questão semelhante já havia sido suscitada ao TJCE, a título prejudicial no acórdão Nunes Tadeu. O sujeito passivo reclamava a devolução do valor pago a título de imposto sobre a importação de veículo usado, proveniente de outro estado membro.

Nesse caso, o tribunal decidiu que a cobrança de imposto sobre veículos usados provenientes de outro estado membro, é admissível, quando o valor de imposto não ultrapasse o valor de imposto, que está inerente aos veículos automóveis usados semelhantes matriculados em território nacional.

O tribunal defende que não é preciso haver a prova pericial do veículo para termos em conta o real desgaste do veículo, até porque tal acarreta elevados custos para os estados membros. Admitindo a possibilidade de haver tabelas fixas que tenham em conta a idade, quilometragem, estado geral, modo de propulsão, marca e modelo do veículo usado.

Além de admitir a existência de tabelas fixas, acrescenta que o sistema tem de ser organizado, por forma a excluir qualquer tipo de discriminação entre os veículos usados importados e nacionais.

A tabela deve ser clara e traduzir a “*depreciação efectiva*”, mas ao mesmo tempo admitir a possibilidade de recorrer do ato de liquidação de imposto.

No caso em concreto, o tribunal não considera que o facto de a anterior legislação nacional ter apenas um critério único de “*depreciação efectiva*” (o número de anos de utilização do veículo), seja desconforme o artigo 95.º TCE. Mas uma tabela com os critérios, como os que anteriormente enunciámos, estaria mais próxima do real desgaste dos veículos.

Contudo, o facto de o proprietário poder recorrer da liquidação de imposto, implica, que o sistema de tabelas fixas não é de todo discriminatório.

Todavia, se o sistema português tivesse por objectivo eliminar uma vantagem concorrencial dos produtos importados, em relação aos produtos nacionais, seria contrário ao artigo 95.º TCE, porque este visa garantir a igualdade.

Assim, o tribunal decidiu que um sistema de tributação que aplique a “*depreciação efectiva*” dos veículos importados, tendo em conta tabelas gerais e abstratas, determinadas por legislação, regulamento ou ato administrativo, se estas garantirem que o montante de imposto não excede, o montante de imposto residual incorporado nos veículos similares já matriculados no território nacional.

Estamos de acordo com a decisão do TJCE, primeiramente, porque a avaliação pericial de cada veículo em concreto iria gerar custos administrativos muito elevados para os estados membros, para não evidenciar o tempo que demoraria a atribuição de matrícula nacional, uma vez, que o processo seria moroso.

Não obstante, para nós a criação de uma tabela que preveja a desvalorização de um veículo de acordo com critérios como a quilometragem seria razoável, mas promoveria a fraude na adulteração da quilometragem dos mesmos.

É de notar que este acórdão do TJCE foi impulsionador da alteração da legislação nacional. Com a Lei nº 32-B/2002, de 30 de Dezembro, criou-se um sistema misto de tributação dos veículos automóveis usados provenientes de outro estado membro, por um lado configurou-se a existência de uma tabela com percentagens de desvalorização fixas, por outro lado permitiu-se pedir a avaliação do veículo caso não concordassem com o valor de imposto apurado.

#### 1.1.4 Análise do acórdão “*Comissão Europeia/ República Portuguesa*”, de 16 de Junho de 2016 (Processo C- 200/15)

A comissão europeia, posteriormente CE, intentou em 29 de Abril de 2015 uma ação contra a República Portuguesa, com o número de processo C – 200/15, com dois os pedidos formulados:

1. “A República Portuguesa, ao aplicar, para efeitos da determinação do valor tributável dos veículos usados provenientes de outro Estado-Membro, introduzidos no território de Portugal, um sistema relativo ao cálculo da desvalorização dos veículos que não tem em conta a sua desvalorização antes de estes atingirem um ano, nem a desvalorização que seja superior a 52 % no caso de veículos com mais de cinco anos, não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 110.º TFUE.
2. A República Portuguesa é condenada nas despesas.”<sup>13</sup>

Antes de intentar a ação, a CE enviou uma notificação para Portugal, em 22 de Novembro de 2012, com o objectivo de Portugal alterar o artigo 11.º do CISV, uma vez que o mesmo não estava de acordo com o artigo 110.º do Tratado Funcionamento da União Europeia, TFUE<sup>14</sup>. No entender da CE, a norma nacional discriminava os veículos usados

---

<sup>13</sup> Acórdão do TJUE com processo C- 200/15, de 16 de junho de 2016

<sup>14</sup> Nenhum Estado-Membro fará incidir, directa ou indirectamente, sobre os produtos de outros Estados-Membros imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidem, directa ou indirectamente, sobre produtos nacionais similares. Além disso, nenhum Estado-Membro fará incidir sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas de modo a proteger indirectamente outras produções.

expedidos de estados membros, sendo que o montante de imposto a pagar não reflete a real desvalorização dos veículos automóveis usados similares já matriculados em Portugal. É de notar a ausência de desvalorização dos veículos importados com menos de um ano e de veículos usados importados com mais de cinco anos é sempre de 50%.

Portugal contestou a notificação da CE, alegando que a norma contida no artigo 11.º CISV não origina nenhuma discriminação, uma vez que dá a possibilidade aos sujeitos passivos de imposto pedirem a avaliação do veículo, assegurando que o montante “(...) deste imposto não excede o montante do imposto residual incorporado no valor dos veículos similares já matriculados em Portugal.<sup>15</sup>”.

Não conformada, a CE enviou um parecer fundamentado a Portugal, em 27 de Janeiro de 2014, que a legislação não tem em causa a real desvalorização dos veículos usados provenientes de estados membros. Portugal reiterou a sua posição à CE em 28 de Março de 2014.

A legislação nacional previa no artigo 11.º CISV, uma dedução à matéria coletável, com base numa fórmula matemática, de uma determinada percentagem, com base na idade do veículo. Mas a tabela omitia a desvalorização para os veículos com menos de 1 ano. Ainda, consagrava desvalorização dos veículos com 5 anos igual, à dos veículos com mais de 10 anos.

Relativamente ao primeiro argumento invocado pela comissão, “(...) o momento da depreciação do veículo acontece com a sua entrada em serviço”.<sup>16</sup>, então pode-se concluir que os veículos com menos de um ano são tratados como novos, e aqueles com mais de 5 anos não se tem em conta a contínua desvalorização.

Mas, quando o sujeito passivo não concorda com o montante de liquidação apurado e pede a avaliação do veículo, nos termos do artigo 11.º, nº 3 CISV, tem que pagar o ISV apurado nos 10 dias seguintes? Portugal afirma que o montante de imposto só se torna exigível com a liquidação definitiva, que surge após a prova pericial. Mas, a lei não estabelece nenhum prazo para requerer a prova pericial, assim o sujeito passivo deve requerer a prova pericial quando o montante de desvalorização é superior a 52%.

---

<sup>15</sup> Acórdão do TJUE com processo C- 200/15, de 16 de junho de 2016

<sup>16</sup> Acórdão TJCE C-101/00, de 19 de Setembro de 2002 Tulliasismies e Siilin, acórdão TJUE C- 74/06 Comissão contra Grécia, de 20 de Setembro de 2007.

Resulta da jurisprudência do TJUE, que o artigo 110.º TFUE assegura a livre circulação de mercadorias entre os estados membros, e elimina qualquer forma de concorrência entre os produtos provenientes dos estados membros, assegurando a inexistência de discriminação entre os mesmos, através de normas internas.<sup>17</sup> Violando esta norma, sempre que um produto proveniente de um estado membro, seja mais onerado que um produto em igual estado, mas com proveniência nacional.

Resulta dos acórdãos Nunes Tadeu e Gomes Valente que uma norma interna é contrária ao direito da UE, sempre que o montante de imposto apurado seja calculado sem ter em conta a real desvalorização do veículo, conduzindo a uma carga fiscal superior à que incide sobre os veículos automóveis nacionais, semelhante, usados e já matriculados.

Apesar do modelo vigente na Lei nº 22-A/2007, de 29 de Junho, ser um sistema misto, que contém uma tabela com percentagens de dedução fixas, apesar de permitir a avaliação pericial do veículo, o tribunal considera que a norma constante no artigo 11.º CISV, apurava o imposto dos veículos automóveis sem ter em conta a real desvalorização dos mesmos.

Não chega a esta conclusão por a tabela só contemplar a idade dos veículos e não ter em conta outros factores de desvalorização com a quilometragem, o estado dos veículos ou marca. Mas, porque a tabela deve ter em consideração a desvalorização efectiva dos veículos, ou seja, ter em conta que os veículos com mais de 5 anos continuam a desvalorizar além dos 52%. Não deve o sujeito passivo ser obrigado a requerer a avaliação pericial, para poder atenuar o montante de imposto a pagar. O que torna a norma desconforme o artigo 110.º TFUE.

É certo que as decisões jurisprudenciais não constituem fonte formal de direito. As decisões de tribunais superiores, tal como o TJUE, sejam preferidas quer em ações por incumprimento, quer sejam proferidas em ações de reenvio prejudicial têm um alcance geral, não têm força obrigatória.

Tal surge reiterado na informação vinculativa, proferida pela administração tributária em 07/09/2016, cujo processo é 205.25.10-172/2016.

O requerente detém um veículo automóvel, matriculado num estado membro de UE, com idade superior a 5 anos e pretende saber se ao pedir a atribuição de matrícula definitiva

---

<sup>17</sup> Acórdão TJUE processos C-313/05, C-101/00, C-74/06

nacional, o veículo irá ser desvalorizado tendo em conta a tabela constante no artigo 11.º CISV, e se tal acontecer se interpor recurso jurisdicional irá implicar a suspensão da liquidação do imposto, com ou sem prestação de caução.

A administração tributária responde a tal questão, que o acórdão emanado apenas considerou discriminatória a tabela D, constante no artigo 11.º CISV, pelo que o requerente pode sempre pedir a avaliação do veículo, nos termos do artigo 11.º, n.º 3 CISV. Sendo a avaliação nestes casos, com base em cada veículo em concreto, tendo em conta a idade, quilometragem, estado geral, marca e modelo.

É importante ter em atenção que após esta condenação, Portugal alterou a legislação nacional com a Lei 42/2016, de 28/12. Assim, a legislação nacional voltou a consagrar, tal como na legislação anterior à reforma de 2007, uma percentagem de desvalorização de veículos automóveis usados em 11 escalões, abrangendo os automóveis com menos de um ano, e estabelecendo percentagens de desvalorização para automóveis até 10 anos.

#### 1.1.5 Análise do acórdão “*Regionalna Mitnicheska Direksia – Plovdiv*”, de 13 de Novembro do 2008 (Processo C-2/09)

O acórdão do TJUE de 3 de Junho de 2009, com o processo é C-02/09, refere-se à questão prejudicial enviada pelo *Varhoven Adinistrativen Sad* (Bulgária), nos termos do artigo 234.º CE.

Em 13 de Fevereiro de 2007, o recorrente comprou um veículo automóvel em França, marca BMW, modelo 530 D, potência 140 KW, com data de primeira matrícula 6 Janeiro 1999 e com 160 000 KM.

Assim, apresentou declaração para introduzir ao consumo o referido veículo, em 19 de Junho de 2007, tendo sido sujeito a imposto sobre o consumo, no montante de 4900 BGN. Não ficando satisfeito, contestou a aplicação do montante de imposto no valor de 2400 BGN, em 29 de junho de 2007, por considerar ser discriminatório e violar o artigo 90º TCE.

O director dos serviços aduaneiros, tal como o *Director Regionalna Mitnicheska Direksia*, recusou a contestação, e aplicou o montante de 4900 BGN.

O recorrente impugnou a decisão no *Administrativa Sad Plovdiv*, pedindo a anulação do montante de imposto com a diferença entre 2500 BGN e o montante total 4900 BGN.

“Segundo a *Administrativen sad* — Plovdiv, o imposto sobre consumos específicos fixado em conformidade com o artigo 40.o, n.o 1, ponto 1, da ZADS, para a introdução, em território búlgaro, de um veículo de passageiros usado, é discriminatório e viola o artigo 90.o, primeiro parágrafo, CE. Segundo este tribunal, o montante discriminatório do imposto sobre consumos específicos corresponde ao montante que excede o montante deste imposto que seria calculado quando da introdução, em território búlgaro, de um veículo novo de 140 kW, cujo montante ascenderia então a apenas 2 500 BGN”.<sup>18</sup>

O *Regionalna Mitnicheska Direksia* interpôs recurso, tendo o *Varhoven Administrativa Sad* suspenso a instância, e colocado as seguintes questões prejudiciais ao TJUE:

- 1) “O artigo 3.o, n.o 3, da Directiva [92/12] autoriza um Estado-Membro a aplicar um regime de imposto especial aos veículos automóveis usados no momento em que são importados para o território desse Estado-Membro, quando tal imposto não é cobrado directamente sobre as compras desses veículos usados que já se encontrem no país e relativamente aos quais esse imposto foi pago no momento da respectiva importação inicial para o território do Estado-Membro?
- 2) O conceito “produtos nacionais similares”, constante do artigo 90.o, primeiro parágrafo, CE, deve ser interpretado:
  - a) no sentido de que são produtos originários do Estado-Membro, que fixa os impostos especiais internos ou
  - b) no sentido de que são produtos que, independentemente da sua origem, já se encontram no território desse Estado-Membro?
- 3) Para responder às duas questões precedentes, devem os artigos 25.o CE e 90.o, primeiro parágrafo, CE ser interpretados no sentido de que proíbem o regime diferenciado de imposto especial aplicado aos veículos automóveis, adoptado pela República da Bulgária através dos artigos 30.o e 40.o da ZADS, em função do ano de fabrico e dos quilómetros já percorridos?”.<sup>19</sup>

Relativamente à primeira questão pretendeu-se saber se o artigo 3.o, n.o 3 da Directiva 92/12<sup>20</sup>, era compatível com a legislação nacional, que estabelecia que os veículos usados, provenientes de outros estados membros, eram tributados segundo a base de tributação e o respetivo imposto, quando são introduzidos ao consumo, sendo que disposição semelhante não estava instituída para veículos nacionais, usados, em semelhantes condições, quando revendidos.

Porém, temos que ter em atenção que os veículos automóveis, não são objeto da Directiva 92/12, nos termos do artigo 3.o, n.o 1. Apenas, no artigo 3.o, n.o 3 estatuí que

---

<sup>18</sup> Acórdão TJUE C-2/09

<sup>19</sup> *Idem*

<sup>20</sup> Directiva 92/12, artigo 3, n.o 3, Os Estados-Membros conservam a faculdade de introduzir ou manter imposições sobre outros produtos que não os mencionados no n.o 1, desde que essas imposições não dêem origem, todavia, a formalidades na passagem das fronteiras nas trocas comerciais entre Estados-Membros.

relativamente a produtos diferentes dos estabelecidos no nº 1, não devem ser estabelecidas disposições que originam burocracia na fronteira.

A legislação búlgara, relativamente à tributação de veículos automóveis provenientes de outros estados membros, exige a apresentação da declaração relativa ao imposto sobre consumos específicos. Com esta declaração pretende averiguar o montante de imposto devido na transação intracomunitária. Sendo a formalidade posterior à passagem da fronteira da mercadoria, assim entende o TJUE que a declaração está relacionada com o facto gerador de imposto.

A segunda questão colocada a título prejudicial, surge relacionada com o artigo 110.º TFUE. Pretende-se saber se o mesmo “(...) deve ser interpretado no sentido de que os veículos usados importados para a Bulgária devem ser considerados como produtos similares aos veículos usados que foram importados para o território deste Estado como veículos novos, independentemente da sua origem, uma vez que não há, no referido Estado, produção nacional de automóveis.”<sup>21</sup>

Resulta da jurisprudência do TJUE, que os estados membros não devem adoptar disposições internas, que oneram de forma mais gravosa os produtos provenientes de outros estados membros, face aos produtos similares nacionais. Criando uma discriminação entre os produtos provenientes de outros estados membros e os produtos nacionais.

TJUE reitera que o produto se considera nacional a partir do momento em que é importado e colocado no mercado. Assim decidiu “(...) o artigo 110.º, primeiro parágrafo, TFUE deve ser interpretado no sentido de que os veículos usados importados para a Bulgária devem ser considerados produtos similares aos veículos usados, já matriculados no território deste Estado, que foram importados para o território do referido Estado como veículos novos, independentemente da sua origem.”<sup>22</sup>

Quanto à terceira questão há que ter conta que a legislação nacional calculava a base de imposto sobre os consumos específico único para veículos novos e usados, bem como a taxa de imposto em função da potencia do motor dos veículos. Considerando como veículos novos, aqueles que há data de impositação tinham menos de 6 meses, ou 6 000 KM, desde a data de primeira matrícula.

---

<sup>21</sup> Acórdão TJUE C-2/09.

<sup>22</sup> *Idem*.

Resulta da jurisprudência do TJUE que “(...) o artigo 110.º, primeiro parágrafo, TFUE é violado sempre que a imposição que incide sobre o produto importado e a que incide sobre o produto nacional similar sejam calculadas de forma diferente e segundo modalidades diferentes que conduzam, ainda que apenas em certos casos, a uma imposição superior do produto importado.”<sup>23</sup>

Cumpra averiguar se a legislação búlgara relativa ao imposto sobre consumos específicos, incide sobre um veículo usado importado para a Bulgária da mesma maneira que um veículo usado do mesmo tipo, com as mesmas características, importado como veículo novo e já matriculado.

TJUE afirma que a tabela fixa, baseada na potência do motor, não permite o cálculo neutro do imposto para veículos usados importados. Deveria a legislação búlgara consagrar para efeitos de cálculo de imposto sobre os veículos automóveis usados, provenientes de estados membros, a quilometragem, ano de primeira matrícula. Apesar de a legislação nacional os ter em conta para distinguir os veículos novos, daqueles que são usados.

O sistema jurídico relativo à tributação automóvel apenas tributa uma única vez, tanto os veículos novos, como os veículos usados provenientes de outros estados membros. É mais vantajoso adquirir um veículo novo proveniente de outro estado, do que um veículo usado. Uma vez, que após adquirir um veículo novo a outro estado membro, quando vendido no mercado búlgaro na categoria de usado, ele não será sujeito a imposto sobre o consumo, enquanto quando adquirimos um veículo usado a outro estado membro, ele forçosamente irá ser mais caro, porque terá que pagar o imposto interno búlgaro.

Assim TJUE decidiu “que o artigo 110.º, primeiro parágrafo, TFUE se opõe a que um Estado-Membro aplique um regime diferenciado do imposto sobre consumos específicos aos veículos automóveis, em circunstâncias como as do caso vertente, quando esse regime onere de maneira diferente os veículos usados importados de outros Estados-Membros e os veículos usados, já matriculados no território desse Estado, que foram importados para o seu território como veículos novos.”<sup>24</sup>

---

<sup>23</sup> Acórdão TJUE C-2/09

<sup>24</sup> *Idem.*

## 2. ISV e Imposto Sobre o Consumo

Nos impostos sobre o consumo tributa-se o rendimento ou o património utilizado no consumo, nomeadamente a produção ou venda de determinados bens.

O IVA é o imposto sobre o consumo mais geral, sendo a nível comunitário regulado pela Directiva 2006/112/CE, do conselho, de 28 de Novembro de 2006, também conhecida por Directiva do IVA, que reformou a sexta directiva 77/388/CEE.

A par deste surgem os impostos especiais sobre o consumo, também conhecidos por IEC, onde se enquadram os impostos sobre os produtos petrolíferos e energéticos (ISP), o imposto sobre o tabaco (IT), o imposto sobre o álcool e as bebidas alcoólicas (IABA), tal como o imposto sobre veículos (ISV), e o imposto único de circulação (ISV).<sup>25</sup>

São impostos indirectos, e repercutíveis “(...) apenas incidem sobre um número limitado de produtos e daí serem denominados impostos especiais de consumo.”<sup>26</sup>

No artigo 104, nº 4 da Constituição da República Portuguesa (CRP), consagra o direito constitucional aos impostos sobre o consumo “A tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo.”

Para CASALTA NAVAIS o legislador constitucional ao manter na revisão constitucional 1997 a referência à oneração fiscal dos consumos de luxo levanta uma incompatibilidade com as obrigações decorrentes da adesão à UE. Esta proíbe o agravamento das taxas de IVA. Para o autor teria sido mais ponderado retirar a referência à oneração de consumos de luxo, para não haver incumprimento do legislador da imposição constitucional. Assim no seu entender o legislador utiliza outros impostos para cumprir o desiderato, tal como o imposto sobre veículos.<sup>27</sup>

### 2.1. Princípio da Tributação no Destino

São objecto de IVA as transmissões onerosas de bens, as prestações de serviços, as importações e as aquisições intracomunitárias. Este imposto é configurado por um regime geral e vários regimes especiais.

---

<sup>25</sup> NABAIS, José Casalta (2012) - *Direito Fiscal*, 7ª Edição, Coimbra, Almedina.

<sup>26</sup> AFONSO, António Brigas - “Notas sobre o Código dos Impostos Especiais de Consumo”, *Ciência e Técnica Fiscal*, (Abril – Junho 2001), Nº 402, DGCI/CEAPT.

<sup>27</sup> NABAIS, José Casalta (2012) - *Direito Fiscal*, 7ª edição, Coimbra, Almedina pp 436,437.

O valor do IVA é apurado através do método de dedução de imposto, do crédito imposto e do método indirecto subtrativo, nos termos do qual o montante é apurado através da aplicação da taxa ao valor da venda ou prestação de serviços, durante determinado período de tempo e o montante de imposto suportado nas aquisições durante o mesmo período de tempo. Sendo, sempre o mesmo no final da cadeia de operações. Por mais operações que façamos o valor do IVA é sempre o mesmo.

O IVA é um imposto indirecto, como tal precisa nas operações transfronteiriças saber qual dos estados será responsável por o cobrar. Há dois princípios que podem ser adoptados: princípio da tributação na origem e o princípio da tributação no destino.

O princípio da tributação na origem consiste em o imposto ser aplicável no país segundo o qual os bens sejam expeditos, ou no país a partir do qual as prestações de serviços sejam efetuadas. Por sua vez, o princípio do destino consiste em os impostos serem aplicados nos países a que o bem se destina, ou onde as prestações de serviços sejam prestadas.

Com o princípio da tributação na origem apenas será responsável por cobrar IVA o país onde os bens são produzidos, sendo os bens ou serviços destinados à importação sujeitos ao mesmo impostos que os bens que são sujeitos ao consumo interno. Segundo este princípio não irá haver qualquer ajuste nas fronteiras quando os bens sejam destinados ao consumo noutros países.

Por sua vez, o princípio da tributação no destino vai sujeitar os bens ou serviços a imposto num dado ordenamento jurídico, independentemente do país onde foram produzidos, adquiridos. Com isto, os bens ou serviços que sejam exportados serão sujeitos a imposto no país a que se destinam. Consequentemente, originam ajustes na fronteira. Assim, os bens importados terão os mesmos impostos que os bens ou serviços que sejam produzidos no mercado interno.

Hoje predomina no comércio internacional o princípio da tributação no destino. A expedição de bens ou serviços de um estado membro para outro estado membro está isenta de imposto no país de origem, sendo o imposto liquidado no país do destino, o mesmo sucedo na exportação para países terceiros.

Tendo em conta que a mecânica do IVA assenta no princípio da tributação no país do destino, quando adquirimos um veículo automóvel num estado membro da UE, o IVA sobre a importação será liquidado no país de destino?

Quando adquirimos um veículo automóvel novo a um país membro da UE, independente do vendedor ser particular ou profissional não pago IVA no país de expedição, mas paga-se IVA quando há a introdução ao consumo do veículo no país de destino.

Se o veículo automóvel adquirido a um estado membro da UE for usado, e adquirido a um particular, não há lugar ao pagamento de IVA no país de exportação. O mesmo não sucede se o veículo usado for comprado a um profissional no país de expedição.

Conquanto, estas regras de aplicação do IVA sobre os bens, quando os veículos automóveis entram no país de destino a quando da atribuição da matrícula estão sujeitos a IVA.

Quando um sujeito passivo de IVA resolve vender um veículo automóvel dentro da UE, se o mesmo for particular e o veículo novo, não está sujeito à aplicação de IVA. Mas se o comprador for residir num país da UE, e pretender levar o carro para lá, paga IVA no país em questão.

Mas não irá originar uma dupla tributação? Não, porque o vendedor pode recuperar o valor anteriormente liquidado de IVA aquando a aquisição do veículo novo, mediante requerimento dirigido à autoridade tributária.

Quando o veículo automóvel é usado não há lugar ao pagamento de IVA, caso o comprador resida num país membro da UE.

A título exemplificativo **A** comprou um carro novo na Dinamarca, por 20 000€, acrescido de 5 000€ (IVA a 25%), daí a 4 meses resolve vender o veículo automóvel a **B**, por 16 000€, **B** reside em Portugal e resolve trazer o veículo para Portugal, onde pagou 3 680€ de IVA às autoridades portuguesas. (IVA a 23%). **A** tem direito a recuperar 4 600€ dos 5 000€ pagos de IVA na Dinamarca, que corresponde ao montante que pagaria na Dinamarca por esta transação.

## 2.2. ISV e IVA

Ao longo dos anos tem-se questionado se não haverá uma dupla tributação na matéria das transações intracomunitárias de veículos automóveis, porque quando se pede a atribuição de matrícula nacional o sujeito passivo tem que liquidar o ISV e, posteriormente, IVA.

Toda a querela inicia-se com a directiva do IVA, que no artigo 78.º, 1.º, alínea a), enuncia os elementos que constituem valor tributável, “O valor tributável inclui os seguintes

elementos: a) Os impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos, com excepção do próprio IVA”. Tendo a norma sido transposta para o 16.º, nº5, al. a) CIVA, tendo aplicação nas aquisições intracomunitárias, nos termos do artigo 17.º, nº 1 e 3 do RITI.

A nível nacional pronunciou-se ROGÉRIO MANUEL FERNANDES FERREIRA e MANUEL TEIXEIRA FERNANDES<sup>28</sup> defendendo que o IA, agora ISV, tem como facto gerador o pedido de atribuição de matrícula, sendo um imposto sobre a matrícula.

Para estes autores, o vendedor ou adquirente não é o sujeito passivo de IVA, mas o consumidor final. Quando o vendedor faz o pedido de atribuição de matrícula, está a fazê-lo em nome e por conta do adquirente do veículo.

Temos que ter em atenção que nos termos do artigo 3.º CISO, são sujeitos passivos de ISV os operadores registados, os operadores reconhecidos e os particulares, quer o introduzam de modo irregular.

Argumentam que o facto gerador de ISV é o pedido de matrícula, que normalmente é posterior ao acto de venda. Dando como exemplo, o caso das viaturas novas. Decorre da prática, que só é pedida a matrícula após a venda. Assim, entendem que o fornecedor liquidou o imposto por conta do adquirente.

Assim, não podemos enquadrar a liquidação de ISV na matéria tributável do IVA, porque a liquidação de ISV, por parte do vendedor é por conta do adquirente, assim deve-se enquadrar este pagamento como uma quantia recebida a título de reembolso das despesas efectuadas pelo vendedor, que não está sujeita a IVA, nos termos do artigo 79.º, al c) da directiva do IVA.<sup>29</sup>

Para a corrente doutrinária maioritária o facto gerador de imposto surge com a apresentação da declaração aduaneira do veículo, ou seja, o facto gerador do imposto surge no momento da introdução ao consumo, nos termos do artigo 5.º e 17.º CISO, em momento anterior à transmissão do veículo automóvel para o adquirente. Consideram, que o sujeito

---

<sup>28</sup> FERREIRA, Rogério M. Fernandes, Manuel Teixeira Fernandes – “Da (não) incidência do IVA sobre o IA: O imposto automóvel enquanto base tributável do imposto sobre o valor acrescentado”, *Fisco* (2007), nº 124/125.

<sup>29</sup> AGRELLOS, Miguel Durham, Filipe Romão - “A polémica em torno da inclusão do ISV na base tributável do IVA”, *Revista Da Ordem Dos Técnicos Oficiais De Contas*, (2011), n.º 132.

passivo é o vendedor, não o adquirente. Para esta corrente deve o ISV integrar a matéria tributável do IVA.<sup>30</sup>

É de notar que nas transmissões intracomunitárias de veículos automóveis usados, realizadas por particulares, o IVA não pode incidir sobre o ISV.<sup>31</sup>

Para MIGUEL DURHAM AGRELLOS<sup>32</sup> defende haver uma dupla tributação nas transações intracomunitárias de veículos automóveis, pois o ISV e o IVA são pagos pelo fornecedor ao estado, em momento anterior ao da aquisição dos veículos pelo cliente. Defende haver a possibilidade do sujeito passivo recuperar os montantes despendidos a título de IVA liquidados através de um de três procedimentos: reclamação graciosa (artigo 68.º CPPT), impugnação judicial (artigo 99.º CPPT) ou revisão oficiosa de liquidação (artigo 78.º LGT).

A nível comunitário o TJUE já se pronunciou algumas vezes sobre a questão, de ser ou não admissível os estados cobrarem IVA no momento de atribuição de matrícula. Primeiramente, no acórdão “*De Danske Bilimportører*”, em 1 de Junho de 2006, posteriormente no acórdão “Comissão contra República da Polónia”, de 20 de Maio 2010. Por fim, no acórdão Lidl e Companhia contra Fazenda Nacional.

### 3. Análise Jurisprudencial

#### 3.1 Análise do acórdão “*De Danske Bilimportører*”, de 1 de Junho 2006 (Processo C-98/05)

O TJUE pronunciou-se em 1 de Junho de 2006, no processo C-98/05, relativamente à questão prejudicial enviada pelo Tribunal de Justiça Dinamarquês, nos termos do artigo 234 CE, de acordo com a lei nacional na aquisição de veículos automóveis novos, o preço deve incluir o IVA, mas o imposto automóvel não deve fazer parte da matéria tributável do IVA.

No mês de Janeiro de 1999, *De Danske Bilimportører* (associação dos importadores de automóveis dinamarqueses, mais à frente DBI) adquiriu um veículo novo, destinado a ser

---

<sup>30</sup> AFONSO, António Brigas – “Notas sobre o Código dos Impostos Especiais de Consumo”, *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 402; BASTO, José Xavier – “A Tributação Do Consumo E A Sua Coordenação Internacional”, *Cadernos Da Ciência E Técnica Fiscal*, nº 164.

<sup>31</sup> FERNANDES, Manuel Teixeira – “A reforma da tributação do Automóvel”, *Revista de Finanças Públicas e de Direito Fiscal*, (2008), ano 1, nº 2, Lisboa.

<sup>32</sup> AGRELLOS, Miguel Durham, Filipe Romão - “A polémica em torno da inclusão do ISV na base tributável do IVA”, *Revista Da Ordem Dos Técnicos Oficiais De Contas* (2011), n.º 132.

utilizado pelo diretor. O distribuidor encarregou-se da matrícula em nome do adquirente, antes do entregar. O montante da factura era de 498596 DKK, sendo que o montante não incluiu o imposto de matrícula.

A legislação nacional dinamarquesa previa no decreto de codificação nº 977, de 2 de Dezembro de 2002, que o imposto automóvel era um imposto de matrícula, concedido como uma autorização para os veículos circularem na via pública. Nos veículos automóveis novos o valor tributável incidia sobre o preço, não sendo incluído na base tributável o imposto automóvel. Nos veículos automóveis o IVA entra na matéria colectável do imposto de matrícula.

De acordo, com o artigo 11.º, al. a), 2º, da sexta directiva, D 77/388/CEE, “a matéria coletável inclui: os impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos, com excepção do próprio imposto sobre o valor acrescentado”

Posto isto, *Østre Landsret*, tribunal de justiça, formulou as seguintes questões de reenvio prejudicial:

“1) O artigo 11.º, A), n.º 2, alínea a), conjugado com o artigo 11.º, A), n.º 3, alínea c), da Sexta Directiva [...] deve ser interpretado no sentido de que um imposto de matrícula de veículos automóveis (automóveis de turismo) deve ser incluído na matéria colectável do IVA quando é celebrado um contrato de venda para entrega de um veículo automóvel novo com vista ao seu uso para transporte de passageiros, no caso de o veículo, em conformidade com o contrato de venda e o uso pretendido pelo adquirente, ser entregue pelo distribuidor ao consumidor devidamente matriculado e por um preço global que inclui o preço pago ao distribuidor e o imposto [de matrícula]?”

2) Um Estado-Membro pode estruturar o seu sistema fiscal de modo a que o imposto de matrícula seja considerado um adiantamento que o distribuidor efectua por conta do adquirente final, pelo que é o adquirente final que é o sujeito passivo directo?

3) No que se refere às [primeira e segunda questões], tem importância o facto de um automóvel de turismo poder ser adquirido e entregue sem que seja pago o imposto de matrícula, o que poderá suceder se o adquirente não tiver a intenção de utilizar o automóvel para o transporte de pessoas ou bens num território onde vigore o Código da Estrada?

4) É relevante o facto de veículos automóveis usados serem importados, nomeadamente a título de bens pessoais, em quantidades significativas, por consumidores finais que pagam eles próprios o imposto de matrícula, sem a intervenção de um distribuidor?

5) É relevante que o facto gerador e a exigibilidade do imposto de matrícula tenham ocorrido — eventualmente a título de adiantamento — antes da ocorrência do facto gerador e da exigibilidade do IVA?”<sup>33</sup>

---

<sup>33</sup> Acórdão TJUE C-98/05

O TJUE organiza estas questões apenas em saber se o imposto automóvel, com as características do imposto em causa, deve ser considerado para efeitos do artigo 11.º, da sexta directiva, na matéria coletável do IVA.

A advogada-geral concluiu “(...) para que tais elementos possam ser incluídos na matéria colectável do IVA, mesmo que não representem valor acrescentado e não constituam a contrapartida econômica da entrega do bem, devem apresentar uma ligação directa com essa entrega.”<sup>34</sup>

De acordo, com o governo dinamarquês e neerlandês “o facto gerador do imposto de matrícula não reside na entrega do veículo, mas na sua primeira matrícula no território dinamarquês”. Tal desiderato é confirmado pelo exemplo de um automóvel de coleção, de um veículo entrar em território nacional, destinado ao uso exclusivo em propriedade privada, neste caso não daria lugar ao pagamento do referido imposto.

O tribunal considerou que o facto gerador do imposto é a matrícula, só sendo exigível quando ocorrer a apresentação do veículo para receber a primeira matrícula. A exigibilidade do IVA acontece em momento posterior ao imposto de matrícula.

Segundo o TJUE, no caso em causa há uma questão relevante “o imposto de matrícula foi pago pelo distribuidor em resultado da obrigação contratual de entregar ao adquirente um veículo matriculado em nome deste, há que considerar que a facturação desse imposto ao adquirente corresponde ao reembolso das despesas efectuadas pelo distribuidor em nome e por conta do referido adquirente e não a uma contrapartida do bem entregue. Tal imposto só poderá, por isso, ser analisado como um elemento, inscrito na contabilidade do distribuidor, com a natureza de uma conta transitória na acepção do artigo 11.º, A, n.º 3, alínea c), da Sexta Directiva.”<sup>35</sup>

Assim, podemos concluir que o distribuidor no momento em que pagou o imposto de matrícula, o fez em nome, e por conta do adquirente, pelo que o quantia paga pelo adquirente ao distribuidor constitui um reembolso, a título de quantias pagas.

O TJUE decidiu “No quadro de um contrato de venda que prevê que, em conformidade com a utilização a que o adquirente destina o veículo, o distribuidor o entregue já matriculado por um preço que englobe o imposto de matrícula sobre veículos automóveis

---

<sup>34</sup> Acórdão TJUE *Naturally Yours Cosmetics*, 230/87; *Empire Stores*, C-33/93; *Bertelsmann*, C-380/99.

<sup>35</sup> Acórdão TJUE C-98/05

novos que pagou antes da entrega, esse 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, alínea a), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme. Tal imposto corresponde ao montante que o sujeito passivo recebe 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.”

Com base neste acórdão, a CE elaborou o parecer fundamentado 2006/4398, em Julho de 2007, considerando que Portugal tinha um imposto automóvel semelhante ao imposto dinamarquês, pelo que tinha que alterar a legislação em causa.

Segundo JOSÉ XAVIER BASTO<sup>36</sup> o caso dinamarquês em nada é semelhante ao imposto automóvel vigente em Portugal. O tribunal dá como assente que existiu um contrato prévio, em que uma parte se compromete a entregar um veículo já matriculado, fazendo-o em nome e por conta do adquirente. Porém, entre nós o imposto automóvel é pago pelo vendedor, em nome próprio, sendo este o sujeito passivo, nos termos do artigo 3.º do CISV.

Na lei do orçamento de estado de 2010, o legislador deu a possibilidade de alterar as disposições e eliminarem a incidência do IVA sobre o ISV, conseqüentemente aumentariam o imposto automóvel. Mas tal alteração legislativa não foi avante.

### 3.2 Análise do acórdão “*Comissão contra República da Polónia*”, de 20 de Maio de 2010 (Processo C-228/09)

O acórdão C-228/09, de 20 de Maio de 2010 é o resultado da ação intentada pela CE contra a República da Polónia, pedindo a alteração da legislação nacional relativa à tributação automóvel, uma vez que era diferente do entendimento do acórdão C-98/05, relativo ao processo *De Danske Bilimportorer*.

Primeiramente, a CE enviou uma notificação, em 18/10/2006 para a República da Polónia alterar a legislação nacional, ficando de acordo com os artigos 78.º, 79.º, 83.º e 86.º

---

<sup>36</sup> BASTO, José Xavier – “A inclusão do imposto sobre veículos no valor tributável do IVA: o fim da controvérsia”, *Revista de Finanças Públicas e de Direito Fiscal*, (Janeiro 2012), ano 4, nº 3, Lisboa

da Directiva 2006/112. Todavia, a República da Polónia considerou em 14/12/006, que a legislação nacional estava de acordo com a directiva, porque o imposto automóvel implementado no seu ordenamento jurídico é um imposto de entregas, aquisições e importações automóveis intracomunitários, constituindo o registo um elemento secundário. Em 29/06/2007 a CE enviou um parecer fundamentado para alterar a legislação, mas a República da Polónia manteve a sua decisão em 17/08/2007.

Na presente ação, a CE considera que a Polónia ao incluir o imposto sobre veículos na base tributável da incidência do IVA, não está de acordo com o direito da UE. Primeiramente, porque estamos perante um imposto de registo atribuído com a primeira matrícula, semelhante ao imposto alvo de controvérsia no acórdão dinamarquês C-98/05. Sendo que o registo é o elemento essencial para a aplicação do imposto, não considerando que o imposto estaria relacionado com a entrega dos veículos.

Não obstante, considerou que o distribuidor polaco quando pagou o imposto, faz-lho no interesse do comprador, de modo que os valores recebidos constituíram reembolso do comprador pelas despesas com a atribuição da matrícula, nos termos do artigo 79.º da Directiva 2006/112.

Ainda, o imposto polaco era devido apenas uma vez, com a atribuição da primeira matrícula do automóvel ligeiro de passageiros, tal como o imposto dinamarquês.

A República da Polónia alegou que o imposto incidente sobre veículos de passageiros era um imposto devido com a venda, aquisição intracomunitária, importação de um automóvel de passageiros. Há uma ligação directa entre a entrega e o pagamento de imposto. Pelo que, nos termos do artigo 78.º, parágrafo a), Directiva 2006/112, deve ser incluído na matéria tributável do IVA.

O imposto polaco deve ser considerado como um imposto sobre o consumo, inserido na categoria de imposto consumo interno. O imposto surge, ao contrário do que alega a CE, com a venda, no momento da emissão da factura, o mais tardar no prazo de sete dias. Mas, caso o veículo fosse novamente vendido, como ele iria declaração de como aquele valor, já havia sido liquidado.

Ora caso o veículo fosse importado, o imposto seria devido na data da apresentação da declaração aduaneira, independentemente de o mesmo ter sido registado. Caso

estivéssemos perante uma aquisição intracomunitária, o imposto seria pago no momento em que o particular dispusesse dele como proprietário.

O TJUE começa por invocar que é essencial saber qual é o facto gerador do imposto em causa, para sabermos se deve ser incluído na base tributável do IVA, de acordo com o artigo 78.º, parágrafo a), da Directiva 2006/112.

O tribunal vai no sentido da Polónia, que está de acordo com os argumentos anteriormente invocados, pela mesma. Ou seja, “(...) entrega, aquisição intracomunitária ou importação de um carro na Polónia dá assim origem, em todos os casos, ao pagamento deste imposto, independentemente do seu eventual registo em território polaco.”<sup>37</sup>

A factura emitida pelo vendedor na Polónia, não pode ser entendida como o reembolso das despesas efectuadas por conta do comprador, porque de acordo com a legislação nacional há uma ligação directa entre o pagamento de imposto e o fornecimento do veículo.

No entendimento do TJUE a questão crucial é saber se o imposto foi liquidado em nome e por conta do vendedor, para incluir o valor no imposto dos bens fornecidos. Mas, como o imposto é liquidado pelo vendedor do veículo ele deve ser incluído na base tributável do IVA, nos termos do artigo 78.º, parágrafo a), da Directiva 2006/112.

No caso dinamarquês o imposto automóvel não é devido caso o veículo seja adquirido para circular exclusivamente em estradas privadas, carros clássicos. Todavia, na Polónia um automóvel adquirido para estes fins, é devido o pagamento de imposto, mesmo que o veículo não venha a ser registado.

No caso dinamarquês quem tem a obrigação de liquidar o imposto é o comprador, ao passo, que na Polónia o sujeito passivo é o vendedor.

No entendimento do TJUE, o imposto polaco funciona como um imposto especial sobre o consumo, porque é devido no momento da entrega.

Não obstante, o TJUE já se pronunciou no acórdão *Wisselink*, no caso finlandês, cujo imposto era semelhante ao imposto polaco, onde o imposto era devido no momento de entrega ou importação, que o imposto fazia parte integrante da base tributável do IVA.

---

<sup>37</sup> Acórdão C-228/09 Comissão/ República da Polónia

Assim, o TJUE decidiu “Os artigos 78.º, 79.º, 83.º, da Directiva IVA devem ser interpretados no sentido de que as quantias pagas a título de um imposto sobre veículos com as características daquele em causa, no processo principal devem ser incluídas no valor tributável em IVA das aquisições intracomunitárias de veículos automóveis”

Assim, ao contrário do que aconteceu no acórdão do processo C- 98/05, o TJUE considerou que o imposto polaco que incidia sobre veículos automóveis deveria incidir na base tributável do IVA, nos termos do artigo 78.º, parágrafo a) da directiva 2006/112.

É de concluir que dentro do TJUE existe duas posições assumidas, uma que indica que o imposto automóvel incide sobre a base tributável do IVA, outra que declina tal afirmação, assumindo que tal imposto não faz parte da incidência da base tributável do IVA. Mas as duas concepções são diferentes, porque os impostos automóveis em causa também têm características diferentes. Enquanto no processo dinamarquês estávamos perante um imposto de matrícula, no processo polaco estávamos perante um imposto devido pela entrega do veículo, independentemente deste ser ou não registado.

### 3.3 Análise do acórdão “*Lidl e Companhia contra Fazenda Nacional*”, de 28 de Julho de 2011 (Processo C-106/10)

O STA enviou um pedido de reenvio prejudicial para o TJUE, nos termos do artigo 267.º TFUE, do acórdão de 27/01/2010, no sentido de esclarecer, se nas aquisições intracomunitárias de veículos automóveis deve o ISV ser incluído no valor tributável de IVA, nos termos do artigo 78.º, 1º parágrafo, al. a) da directiva do IVA. Em 28 de Julho de 2011, o TJUE pronunciou-se no acórdão C- 106/10.

Os factos relatados no acórdão descrevem que “LIDL & Companhia” adquiriu dois veículos automóveis a um fornecedor. Na factura surgiu discriminado o valor dos veículos, o valor de ISV, acrescido do valor de IVA sobre as viaturas. Não concordaram com a liquidação de IVA sobre o ISV, assim fizeram uma reclamação graciosa, que veio indeferida em 7 de Abril 2008.

O STA formulou a seguinte questão prejudicial “O artigo 78.º, § 1.º, alínea a), conjugado com o artigo 79.º, § 1.º, alínea c), da Directiva 2006/112/CE, de 28 de Novembro, deve ser interpretado no sentido de não permitir que, nas aquisições intracomunitárias, seja

incluído no valor tributável em IVA o quantitativo do imposto sobre veículos, criado pela Lei n.º 22-A/2007, de 29 de Junho?”.<sup>38</sup>

O TJUE pronunciou-se relativamente à questão em causa, afirmando a necessidade de clarificação do conceito de impostos a serem considerados na base tributável de IVA, nos termos do artigo 78.º, 1º parágrafo, al. a), da directiva do IVA.

Ora, o TJUE já se pronunciou a cerca desta noção no acórdão Comissão/Áustria de 22 Dezembro de 2010, processo C-433/09 “para que os impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos possam ser incluídos na matéria coletável 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.”.

Para além disto, é necessário aferir se na legislação portuguesa, o fornecedor do veículo liquidou o imposto em seu nome e por sua conta, ou se o mesmo é efetuado em nome e por conta do adquirente. Nos termos do artigo 3.º, nº 1 CISV são sujeitos passivos de ISV os operadores registados, operadores reconhecidos e em casos residuais os particulares.

O TJUE reconhece que o pagamento do ISV é efetuado em nome do adquirente, mas pelo fornecedor do veículo, estando assim estabelecida uma relação directa entre a entrega do veículo e a liquidação de imposto.

Conclui, que os factos geradores de imposto são todas as operações efetuadas antes do pedido de matrícula e que fazem parte da operação de entrega, apesar de não surgir explícito no artigo 5.º, nº 1 CISV. Assim, o comprador ao pagar o montante de ISV, está a retribuir a operação que o fornecedor previamente efectuou.

Salienta, que o facto gerador de imposto, tal com a sua exigibilidade são anteriores à operação de atribuição de matrícula, pois nos termos do artigo 27.º CISV, o veículo só pode ser matriculado, se previamente tiverem sido liquidados todos os impostos.

Consequentemente, o ISV está directamente ligado à entrega do veículo, estando abrangido pelo âmbito de aplicação, como tal incluído no valor tributável, nos termos do artigo 78.º, 1º parágrafo, al. a).

---

<sup>38</sup> Acórdão STA 27/01/2010

Assim, não se pode concluir que o pagamento de ISV foi um encargo suportado pelo fornecedor, em nome e por conta do adquirente do veículo em causa, e como tal abrangidos pelo artigo 79.º da directiva do IVA.

Concluiu o TJUE “Um imposto como o imposto sobre veículos em causa no processo principal, cujo facto gerador está directamente ligado à entrega de um veículo abrangido pelo âmbito de aplicação deste imposto e que é pago pelo fornecedor desse veículo, integra-se no conceito de «impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos», na acepção do artigo 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, e deve, em aplicação desta disposição, ser incluído no valor tributável em imposto sobre o valor acrescentado da entrega do referido veículo.”.

Após este acórdão do TJUE, o STA decidiu num processo semelhante “De acordo com a interpretação do TJUE – acórdão de 28/07/2011, proferido no Processo nº C-106/10 – a inclusão do ISV no valor tributável do IVA em aquisição intracomunitária de veículos automóveis não ofende o direito comunitário. Sendo de julgar improcedente a impugnação de liquidação com fundamento em inclusão do ISV na base tributável do IVA.”.<sup>39</sup>

Concluimos, que no nosso ordenamento jurídico ficou assente, que o ISV deve ser incluído na base tributável do IVA, nos termos do artigo 16.º, nº 5, al. a do CIVA.

---

<sup>39</sup> Acórdão do STA de 21/09/2011

## **Conclusão**

Ao longo de toda esta exposição foi-nos possível centrar sobre a problemática do ISV sobre a atribuição de matrícula para veículos usados provenientes de outros estados membros. Não obstante, também incidimos a temática sobre a incidência do IVA sobre o ISV no momento da atribuição da matrícula, tanto nos veículos novos, como nos veículos usados.

É de notar a falta de harmonização a nível europeu, relativa aos impostos sobre os veículos automóveis. Deveria ser criado um sistema único, em que os estados membros tivessem no seu ordenamento jurídico implementado um sistema de tributação automóvel, originando, que todos os países designassem a possibilidade de cobrar impostos sobre a circulação automóvel.

Pensasse que com a reforma da tributação automóvel, com a Lei 22-A/2007, a redução da incidência de impostos na fase da aquisição e consequente subida do imposto para a fase da circulação terão um impacto positivo na economia do nosso país a longo e médio prazo.

A carga fiscal em Portugal para a atribuição da matrícula nos veículos novos é considerada elevada, porque é liquidado ISV para a atribuição de primeira matrícula, e posteriormente IVA pela venda dos veículos automóveis. Isto acontece porque nós não somos um país com uma forte produção industrial a nível automóvel.

O ISV nas aquisições intracomunitárias de veículos usados não pode ser descontinuado. Primeiramente, não consideramos o ISV facto de discriminação de um veículo automóvel proveniente de um estado membro, e de um veículo nacional, de igual marca, modelo, existente no mercado nacional, porque o veículo usado nacional já liquidou o ISV quando era novo.

Caso não existisse ISV, seria mais vantajoso adquirir um veículo proveniente de um estado membro. Primeiramente, se o estado de proveniência não tivesse imposto automóvel quando matriculado pela primeira vez, só seria liquidado IVA sobre a transação, então seria mais competitivo adquirir veículos provenientes de outros estados membros. Consequentemente, iria originar a estagnação do mercado automóvel Português. Para além

disso, o ISV é um imposto que gera receita fiscal para o estado, a sua inexigibilidade provocaria quebra de receita para o estado.

Assim, somos da opinião que o ISV deve permanecer nos veículos novos, veículos novos e usados provenientes de outros estados membros.

O ISV incidente sobre os veículos usados provenientes de outros estados membros era cobrado de forma desproporcional, pois a tabela constante no artigo 11.º do CISV estava a originar que a desvalorização de um veículo com cinco anos, fosse igual há desvalorização de um veículo com 10 ou mais anos.

Ora Portugal foi condenado pelo TJUE, em Junho de 2016, alterou as percentagens de redução à matéria coletável apurada, nos veículos usados, de acordo com a Lei 42/2016, de 28 de Dezembro. As percentagens aumentaram, passando a agrupar o tempo de uso até mais de 10 anos, com uma percentagem de redução de 80%, não esquecendo as viaturas com menos de 1 anos, que beneficiam de uma percentagem de redução de 10%.

Relativamente à inserção do ISV na base tributável no IVA, vamos no sentido de concordar com a doutrina maioritária, porque ambos são impostos sobre o consumo, tendo como facto gerador a sua introdução ao consumo. Caso o veículo automóvel não seja matriculado, não será cobrado ISV, de acordo com o artigo 24.º CISV. Assim, deve o ISV ser incluído nos termos do artigo 78.º, nº 1, al a), da directiva do IVA.

A nível jurisprudencial surgiram dois acórdãos importantes, o acórdão “*De Danske Bilimportører*” e acórdão “Comissão contra República da Polónia”, ambos com decisões opostas relativas aos impostos automóveis. Entendemos que tal se deve às características do imposto em causa, sendo um primeiro um imposto cujo facto gerador assenta na atribuição matrícula, e o segundo o facto gerador está ligado à entrega do veículo.

Consequentemente, o TJUE conseguiu por termo à querela existente no nosso ordenamento jurídico. Quando considerou no acórdão “Lidl e Companhia contra Fazenda Nacional” que o ISV, deve ser considerado como um imposto a ser incluído na base tributável do IVA, nos termos do artigo 16.º, nº 2, al. a) CIVA.

## **Jurisprudência Consultada**

### Acórdão Tribunal de Justiça da União Europeia

- Acórdão processo C- 230/87
- Acórdão processo C- 33/93
- Acórdão processo C-345/93
- Acórdão processo C-375/95
- Acórdão processo C-98/95
- Acórdão processo C-213/96
- Acórdão processo C-393/98
- Acórdão processo C- 380/99
- Acórdão processo C- 101/00
- Acórdão processo C- 313/05
- Acórdão processo C- 74/06
- Acórdão processo C- 2/09
- Acórdão processo C- 228/09
- Acórdão processo C-433/09
- Acórdão processo C-106/10
- Acórdão processo C-200/15

### Acórdão Supremo Tribunal Administrativo

- Acórdão 20/02/2002
- Acórdão 03/03/2004
- Acórdão 31/01/2008
- Acórdão 27/01/2010
- Acórdão 21/09/2011
- Acórdão 03/02/2016

## Bibliografia

1. AFONSO, António Brigas, Manuel T. Fernandes (2009) - *Imposto Sobre Veículos E Imposto Único De Circulação*, Coimbra, Coimbra Editora.
2. AFONSO, António Brigas - “Notas sobre o Código dos Impostos Especiais de Consumo”, *Ciência e Técnica Fiscal*, (Abril – Junho 2001), nº 402, DGCI/CEAPT.
3. AFONSO, António Brigas – “Novas Tendências da fiscalidade na área dos impostos especiais do consumo”, *Revista de Finanças Públicas e de Direito Fiscal*, (Abril 2013), ano 5, nº 4, Lisboa.
4. AGRELLOS, Miguel Durham, Filipe Romão - “A polémica em torno da inclusão do ISV na base tributável do IVA”, *Revista Da Ordem Dos Técnicos Oficiais De Contas*, n.º 132, (2011), <http://www.uria.com/pt/publicaciones/articulos-juridicos.html?id=2971&pub=Publicacion&tipo=>, consult. em 17/12/2016.
5. AGRELLOS, Miguel Durham - “A base tributável do IVA na aquisição de veículos automóveis em Portugal”, in *TOC*, (março de 2009) [https://www.occ.pt/fotos/downloads/files/1237373227\\_23a25\\_fiscalidade.pdf](https://www.occ.pt/fotos/downloads/files/1237373227_23a25_fiscalidade.pdf), consult. em 17/12/2016.
6. AMORIM, José de Campos (2016) – *Tributação Especial do Consumo e Tributação Automóvel: CIEC, CIUC e CISV*, Lexit.
7. Autoridade Tributária e Aduaneira, - “Informação vinculativa”, 07/09/2016 [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/251ED4D2-F52C-449B-8EFB-E7835EA2D7CA/0/artigo\\_11.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/251ED4D2-F52C-449B-8EFB-E7835EA2D7CA/0/artigo_11.pdf), consult. em 17/12/2016.
8. Autoridade Tributária e Aduaneira, - “Informação Fiscal”, 31/10/2016, [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/6AF7ADEE-E490-4C43-A939-74E50448A2DF/0/Inf\\_Vinc\\_14\\_2016.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/6AF7ADEE-E490-4C43-A939-74E50448A2DF/0/Inf_Vinc_14_2016.pdf), consult. em 10/04/2017.

9. BASTO, José Xavier – “A inclusão do imposto sobre veículos no valor tributável do IVA: o fim da controvérsia”, *Revista de Finanças Públicas e de Direito Fiscal*, (Janeiro 2012), ano 4, nº 3, Lisboa.
10. BASTO, José Xavier - “A Tributação Do Consumo E A Sua Coordenação Internacional”, *Cadernos Da Ciência E Técnica Fiscal*, (1991), nº 164, DGCI/CEF.
11. CLARO, Susana, - “Orçamento de Estado 2017- lei final, IVA e outros impostos indirectos”, PWC, <http://www.pwc.pt/pt/pwcinformisco/orcamento-estado/2017/documentos/pwc-oe-2017-iva.pdf>, consult. em 10/04/2017.
12. FERNANDES, Manuel Teixeira – “A reforma da tributação do Automóvel”, *Revista de Finanças Publicas e de Direito Fiscal*, (2008), ano 1, nº 2, Lisboa.
13. FERNANDES, Manuel Teixeira – “Considerações sobre a circulação intracomunitária dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo no vigésimo aniversário do mercado interno”, *Revista de Finanças Públicas e de Direito Fiscal*, (Novembro de 2014), ano 7, nº 2, Lisboa.
14. FERREIRA, Rogério M. Fernandes – “O.E 2015 Alterações Fiscais (II Impostos indirectos)”, *Revista de Finanças Públicas e de Direito Fiscal*, (Novembro de 2015), ano 8, nº 1, Lisboa.
15. FERREIRA, Rogério Manuel Fernandes, Manuel Teixeira Fernandes – “Da (não) incidência do IVA sobre o IA: O imposto automóvel enquanto base tributável do imposto sobre o valor acrescentado”, *Revista Fisco*, (Novembro de 2007), nº 124/125.
16. FERREIRA, Rogério M. Fernandes, Manuel Teixeira Fernandes – “O novo código dos impostos especiais sobre o consumo”, *Revista de Finanças Públicas e de Direito Fiscal*, (Maio de 2011), ano 4, nº 1, Lisboa.

17. FERREIRA, Rogério M. Fernandes, *et al.* “O IVA sobre o ISV”, *informação fiscal*, PLMJ, (5 Agosto 2011), Lisboa, [http://www.plmj.pt/xms/files/newsletters/2011/Agosto/IVA\\_sobre\\_o\\_ISV.pdf](http://www.plmj.pt/xms/files/newsletters/2011/Agosto/IVA_sobre_o_ISV.pdf), consult. em 17/12/2016.
18. GOMES, Ana Santos, - “Importar Compensa”, *Dinheiro e Direitos*, (Janeiro/fevereiro, 2017), Nº 139.
19. INE, “Consumo privado abranda e investimento acentua crescimento”, (20/4/2017) [https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine\\_destaques&DESTAQUESdest\\_boui=279532599&DESTAQUESmodo=2](https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_destaques&DESTAQUESdest_boui=279532599&DESTAQUESmodo=2), Consult. em 1/5/2017.
20. LOUREIRO, Carlos, “Orçamento de Estado 2015 – A análise no tempo certo”, (15/10/2014), Deloitte <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/pt/Documents/tax/tax-news-flash-oe2015.pdf>, consult. em 17/12/2016.
21. LOUREIRO, Carlos , “Orçamento de Estado para 2016 – A análise no tempo certo”, (5/02/2016), Deloitte, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/pt/Documents/tax/2016taxnewsflash/special-tax-news-flash-OE2016.pdf>, consult. em 17/12/2016.
22. MAGALHÃES, António - “Assunto: Inclusão do anterior IA ou do actual ISV no valor tributável, para efeitos do IVA, das transmissões internas, aquisições intracomunitárias ou importações de veículos automóveis.”, (28/10/2010) <http://www.provedor-jus.pt/?action=5&idc=68&idi=3604>, consult. em 17/12/2016.
23. Ministério das Finanças (2002) – *Reformas da Tributação Automóvel e do Património – anteprojectos*, Almedina, Lisboa.
24. NABAIS, José Casalta (2012) - *Direito Fiscal*, 7º Edição, Coimbra, Almedina.

25. PAIS, Sofia Oliveira (2011) – *Direito da União Europeia legislação e jurisprudência*, Lisboa, Quid Juris?.
26. PINTO, Miguel Silva – “A luta contra a fraude ao IVA na União Europeia, desenvolvimento”, *Revista de Finanças Públicas e de Direito Fiscal*, (Julho de 2009), ano 2, nº 2, Lisboa.
27. SOARES, Cláudia Dias, - “Tributação Automóvel, Consignação De Receitas Fiscais E Afins: Algumas Reflexões”, *Fisco*, (Setembro 2005), Nº 119/121,.
28. VASQUES, Sérgio, Tânia Carvalhais Pereira (2016) – *Os Impostos Especiais de Consumo*, Coimbra, Almedina.
29. VASQUES, Sérgio, (2015) - *O Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, Coimbra, Almedina.
30. VASQUES, Sérgio - “A reforma da tributação automóvel: problemas e perspectivas”, *Fiscalidade*, (Abril de 2002), nº 10.

### **Documentos Governamentais:**

- Ministério das Finanças (2017), *Proposta de Lei n.º 37/XIII*, Presidência do Conselho de Ministros.