

[Acórdãos STA](#)

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo

Processo: **0507/07**
Data do Acórdão: **14-11-2007**
Tribunal: **2 SECÇÃO**
Relator: **JORGÉ LINO**
Descritores: **IVA**
IMPOSTO AUTOMÓVEL

Sumário: Viola o disposto no n.º 1 do artigo 4.º do “*Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão*” (Decreto-Lei n.º 199/96, de 18-10-1996) o revendedor de automóveis que, para efeitos de *determinação do valor tributável em IVA*, haja incluído o *valor do IA* (imposto automóvel) no preço de compra dos automóveis vendidos.

Nº Convencional: **JSTA0008466**
Nº do Documento: **SA2200711140507**
Recorrente: **A...**
Recorrido 1: **FAZENDA PÚBLICA**
Votação: **UNANIMIDADE**

Aditamento:

▼ **Texto Integral**

Texto Integral:

1.1 “A...” vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa que, nestes autos de impugnação judicial de «liquidações adicionais de IVA, referentes aos anos de 1998 e 1999», decidiu: «nego provimento à impugnação e, em consequência, mantêm-se as liquidações efectuadas».

1.2 Em alegação, a recorrente formula as seguintes conclusões.

A) A emissão das liquidações adicionais de IVA relativas aos anos de 1998 e 1999 assenta no entendimento de que montante pago com referência ao Imposto Automóvel deverá fazer parte do valor de venda nas transmissões (revenda) ao abrigo do Regime Especial e, consequentemente, a liquidação de IVA deverá incidir sobre a margem decorrente da diferença entre o valor de compra e o valor de venda assim determinado.

B) Ora, nos termos do artigo 4º, nº 1, do Regime Especial, disposição aplicada no caso em apreço para determinar o valor tributável da transmissão (revenda) dos veículos em Portugal, o preço de venda relevante para determinar a margem sobre que incide o IVA (critério da margem) é determinado de acordo com o artigo 16º do Código do IVA.

C) É o disposto do artigo 16º, nº 5, al. a) do Código do IVA que levanta a questão de saber se o Imposto Automóvel se inclui no referido valor de venda.

D) Em face de tal disposição, pode concluir-se, sem mais, que o Imposto Automóvel integra o valor tributável do IVA, e, em consequência, deverá ser incluído no preço de venda relevante no âmbito do Regime Especial?

E) Este parece ser o entendimento constante da Sentença ora recorrida, que determinou o indeferimento da impugnação judicial apresentada pela ora Recorrente, tendo o juiz a quo acompanhado a interpretação da Administração Fiscal, que fundamentou a emissão das liquidações impugnadas.

F) Salvo o devido respeito, não pode a ora Recorrente concordar com tal interpretação, por ser contrária à ratio da lei e à interpretação dada pelos órgãos comunitários às disposições das directivas das quais foram transpostas as normas internas de cuja aplicação depende a solução a dar à questão em análise. Senão vejamos,

G) O artigo 16º, nº 5, al. a) do Código do IVA apenas tem aplicação no caso ser o adquirente final a suportar o imposto.

H) Ora, o Imposto Automóvel é um imposto suportado pelo revendedor dos automóveis, enquanto adquirente dos mesmos, independentemente de qualquer transmissão posterior e em momento distinto e necessariamente anterior a tal transmissão.

I) Para revender o veículo automóvel, o revendedor tem de proceder à sua inscrição na Conservatória de Registo Automóvel, não o podendo fazer sem a liquidação do Imposto Automóvel devido.

J) Assim, resulta evidente que o Imposto Automóvel e o IVA liquidado em virtude da posterior transmissão do veículo são impostos autónomos, liquidados e pagos em momentos distintos e cuja exigibilidade decorre de factos geradores de imposto diversos.

K) Por outro lado, apenas excluindo o Imposto Automóvel do valor tributável da transmissão posterior, é possível tributar a real margem de lucro do revendedor - e só assim se verifica uma efectiva tributação pela margem em sede de IVA.

L) Do exposto supra resulta evidente que não se pode deixar de considerar que o Imposto Automóvel não está incluído no artigo 16º, nº 5, al. a), do CIVA, em consequência, não releva para determinar a margem sobre a qual incide o IVA, nos termos do Regime Especial.

M) Acresce que, tendo em consideração a relevância da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia na interpretação do direito comunitário e o princípio comunitário da interpretação do direito interno em conformidade com o direito comunitário, deverá ser tido em conta o disposto no Acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça, em 1 de Junho de 2006, no processo C98/05, que versa precisamente sobre a questão controvertida nos presentes autos, levantada em torno do imposto de matrícula em vigor na

Dinamarca, num caso em tudo semelhante ao presente.

N) Do referido Acórdão resulta que, ainda que se considere que o revendedor repercute economicamente no preço de venda o Imposto Automóvel que pagou em momento anterior, sempre se deverá considerar o montante correspondente a este imposto como excluído do valor tributável para efeitos do cálculo do IVA devido aquando da transmissão posterior do bem.

O) De facto, em qualquer caso, sendo o facto gerador do Imposto Automóvel português em causa a primeira matrícula do veículo em território português (e não a entrega do bem numa transmissão posterior), torna-se claro que o pagamento de tal imposto não tem uma relação directa com a entrega do veículo, sendo esta relação directa, de acordo com a jurisprudência comunitária, um requisito essencial para que o Imposto Automóvel seja considerado como imposto incluído no valor tributável do IVA, nos termos do artigo 16º, nº 5, al. a), do Código do IVA.

P) Em face do disposto no Decreto-Lei nº 40/93, de 18 de Fevereiro, que aprova o regime do Imposto Automóvel, não restam dúvidas quanto à diferença conceptual desse imposto relativamente ao IVA, tornando inegável a autonomia existente entre ambos os impostos.

Q) Em suma, não estando o Imposto Automóvel abrangido pelo conceito de imposto contido no número 2 do artigo 11º da Sexta Directiva e no artigo 16º, nº 5, al. a) do Código do IVA, e portanto, não estando abrangido pelo conceito de preço de venda do artigo 4º, nº 1, do Regime Especial, não se pode deixar de considerar que a inclusão do Imposto Automóvel no valor tributável do IVA carece de fundamento legal.

R) E nesse sentido, o artigo 4º, nº1, do Regime Especial, na interpretação segundo a qual o Imposto Automóvel está incluído no preço de venda, é inconstitucional, por violação do disposto no artigo 103º, nº2, da Constituição da República Portuguesa, por consubstanciar um alargamento da base tributável sem qualquer fundamento normativo, o que determina a ilegalidade das liquidações emitidas com base em tal entendimento.

Nestes termos, nos melhores de direito, sempre com o duto suprimento de V. Exas., uma vez, ordenado o reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia, deverá ser dado provimento ao presente recurso, e, em consequência:

(i) Declarar-se inconstitucional, por violação do nº 2 do artigo 103º da CRP, o artigo 4º, nº 1, do Regime Especial, na interpretação segundo a qual o Imposto Automóvel está incluído no preço de venda;

(ii) Ser ordenada a anulação das liquidações adicionais de IVA, relativas aos anos de 1998 e 1999, no montante total de € 77.970,63 (setenta e sete mil, novecentos e setenta euros e sessenta e três cêntimos), por ilegais.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer.

A questão objecto do presente recurso consiste em saber se o montante respeitante ao Imposto Automóvel (IA), pago pelo sujeito passivo revendedor (ora recorrente) adquirente de veículos em segunda-mão através de transacção intracomunitária, deve ou não ser incluído no cálculo do IVA devido pela transmissão dos veículos em Portugal.

Alega a recorrente que não estando o Imposto Automóvel abrangido pelo conceito de imposto contido no número 2 do artigo 11º A da Sexta Directiva e no artigo 16º, n 2 5, al. a) do Código do IVA, e portanto, não estando abrangido pelo conceito de preço de venda do artigo 4º, nº 1, do Regime Especial, não se pode deixar de considerar que a inclusão do Imposto Automóvel no valor tributável do IVA carece de fundamento legal.

E que, nesse sentido, o artigo 4º, g 1, do Regime Especial, na interpretação segundo a qual o Imposto Automóvel está incluído no preço de venda, é inconstitucional, por violação do disposto no artigo 103º, nº 2, da Constituição da República Portuguesa, por consubstanciar um alargamento da base tributável sem qualquer fundamento normativo, o que determina a ilegalidade das liquidações emitidas com base em tal entendimento.

Mais alega que deverá ser rejeitada a fundamentação constante da sentença recorrida, por determinar uma aplicação dos arts. 4º nº 1 do Regime Especial e 16v, 5, al. a) do Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado, contrária à interpretação dada pelos órgãos comunitários às normas comunitárias que deram origem a tais disposições (al. a) do nº 2 do artº 11º da sexta directiva - actual artigo 78º, al. a) da Directiva 2006/112/CE, que revogou a sexta directiva), o que em seu entender determinará o reenvio prejudicial obrigatório para a interpretação da referida norma comunitária.

Parecer:

A nosso ver não procede a alegada inconstitucionalidade. Com efeito o art. 103, nº 2 da Constituição da República Portuguesa (106, nº 2 na anterior redacção) que acolhe o princípio da legalidade, estabelece a regra da reserva de lei para a criação e determinação dos elementos essenciais dos impostos, não podendo eles deixar de constar de diploma legislativo.

Como refere Nuno de Sá Gomes, no seu Manual de Direito Fiscal, Vol. II, pag. 155, decorrendo igualmente do princípio da legalidade, os princípios da determinação e da tipicidade fechada, daqui decorre, por sua vez, o princípio da proibição de atribuição por lei de poderes discricionários à Administração Fiscal na aplicação concreta das leis fiscais, no que se refere aos elementos essenciais dos impostos, mediante actos tributários positivos (liquidação) e negativos (reconhecimento de benefícios fiscais) que, em princípio, são, portanto, actos estritamente vinculados.

Mas não é isso que está em causa, já que a Administração Fiscal ao efectuar a tributação impugnada não actuou sem fundamento normativo.

Ponto é saber se as normas aplicadas violam ou não o direito comunitário.

E nesta parte, nomeadamente no que diz respeito ao pedido de reenvio prejudicial junto do TJCE, afigura-se-nos que o recurso merece provimento.

Com efeito a decisão recorrida, considerando disposto nos art. 4º, n 1 do Decreto-Lei nº 199/96 de 18 de Outubro, em conjugação com o disposto no art. 16º, n 5. al. a) do Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado, entendeu que o valor tributável na revenda de veículos automóveis em segunda mão, anteriormente adquiridos no espaço comunitário, inclui o Imposto Automóvel pago pelo revendedor antes da legalização do veículo.

E isto porque se considerou que incluindo a contraprestação obtida ou a obter do cliente, determinada nos termos do artigo 16.º do CIVA, “os impostos, direitos, taxas e outras imposições, com excepção do próprio imposto sobre o valor acrescentado” parecerá também claro que o valor tributável na revenda de veículos automóveis em segunda mão, anteriormente adquiridos no espaço comunitário, inclui o Imposto Automóvel pago pelo revendedor antes da legalização do veículo.

1.5 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

Em face do teor das conclusões da alegação, bem como da posição do Ministério Público, e da sentença recorrida, em que se assenta mormente que «(...) a impugnante apurou a margem que serviu de valor tributável, viatura a viatura, através da diferença entre o preço da compra, acrescido do IA e restantes custos imputados à viatura (...)», a questão essencial que aqui se coloca é a de saber se, no caso, para efeitos de determinação do valor tributável em IVA, o imposto automóvel (IA) se inclui, ou não, no “preço de compra” – e, em caso de resposta negativa a esta, fica prejudicado o conhecimento de qualquer outra questão, em especial a invocada pela ora recorrente, de que «o artigo

4.º, n.º 1, do Regime Especial, na interpretação segundo a qual o Imposto Automóvel está incluído no preço de venda, é inconstitucional».

[Ou então, usando da clareza da sentença recorrida: «A questão a decidir resume-se a saber se o montante respeitante ao Imposto Automóvel (IA), pago pelo sujeito passivo revendedor (ora impugnante), adquirente de veículos em segunda-mão através de transacção intracomunitária, deve ou não ser incluído no cálculo do IVA devido pela transmissão dos veículos em Portugal»].

2.1 Em matéria de facto, a sentença recorrida assentou o seguinte.

- a) A impugnante exerce a actividade de compra e venda de automóveis novos, como actividade principal, e como actividade acessória, as actividades de revisão das viaturas vendidas e a intermediação em operações de crédito concedidos a terceiros na venda de viaturas;
- b) No âmbito da actividade referida em a), a impugnante adquiriu veículos automóveis em segunda mão no território nacional e no espaço da União Europeia;
- c) De acordo com o Relatório dos Serviços de Inspeção Tributária da 2ª Direcção de Finanças de Lisboa, a impugnante aplicou simultaneamente (no período a que se refere a inspecção), o Regime Geral de IVA e o Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão, Objectos de Arte, de Colecção e Antiquidades;
- d) No caso das viaturas adquiridas no espaço comunitário a impugnante apurou a margem que serviu de valor tributável, viatura a viatura, através da diferença entre o preço da compra, acrescido do IA e restantes custos imputados à viatura, e o preço da venda, sem inclusão de IA;
- e) Em resultado de fiscalização efectuada pelos Serviços referidos em b), à impugnante foram efectuadas correcções, além do mais, às declarações periódicas por ela apresentadas em sede de IVA de 1998 e 1999, de acordo com o Cap. III.7 do Relatório de fls. 24 e ss. do apenso (processo de reclamação), que se dá aqui por integralmente reproduzido;
- f) Na sequência do referido na alínea anterior, a impugnante foi notificada das liquidações adicionais de IVA, referentes ao ano de 1998 no valor de Esc. 8.893.767\$00, e do ano de 1999, no valor de Esc. 4.941.750\$00, acrescidas de juros compensatórios no montante de Esc. 1.411.389\$00, referentes ao ano de 1998, e de Esc. 384.801\$00, referentes ao ano de 1999.

2.2 O Decreto-Lei n.º 199/96, de 18 de Outubro de 1996, editado ao abrigo da autorização legislativa constante da alínea f) do n.º 1 do artigo 34.º e da alínea a) do artigo 42.º

da Lei n.º 10-B/96, de 23 de Março, que aprovou o Orçamento do Estado para 1996, veio produzir alterações ao Código do IVA e respectiva legislação complementar. No preâmbulo desse Decreto-Lei n.º 199/96, lê-se o seguinte: «Este diploma procede, em matéria de harmonização comunitária, à transposição para a ordem jurídica nacional da Directiva n.º 94/5/CE, do Conselho, de 14 de Fevereiro de 1994, relativa à tributação, em imposto sobre o valor acrescentado, das transmissões de bens em segunda mão, objectos de arte, de colecção e antiguidades. O regime agora instituído decorrente da transposição, no essencial idêntico ao que já vigorava para o mesmo tipo de transacções, tem como finalidade eliminar ou atenuar a dupla tributação ocasionada pela reentrada no circuito económico de bens que já tinham sido definitivamente tributados.»

Aliás, no seu artigo 1.º, o mesmo Decreto-Lei n.º 199/96 não deixa qualquer dúvida, ao estabelecer que «O presente diploma transpõe para a ordem jurídica nacional a Directiva n.º 94/5/CE, do Conselho, de 14 de Fevereiro de 1994, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e aprova o regime especial aplicável aos bens em segunda mão, aos objectos de arte e de colecção e às antiguidades».

Este citado Decreto-Lei n.º 199/96, pelo seu artigo 4.º, aprova o «*Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão, Objectos de Arte, de Colecção e Antiguidades, que faz parte integrante do presente decreto-lei*».

O “Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão” estabelece, no n.º 1 do seu artigo 3.º, nomeadamente, que «*As transmissões de bens em segunda mão (...), efectuadas por um sujeito passivo revendedor, são sujeitas ao regime especial de tributação da margem (...)*».

O n.º 1 do artigo 4.º do “Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão”, reza como segue.

O valor tributável das transmissões de bens referidas no artigo anterior, efectuadas pelo sujeito passivo revendedor, é constituída pela diferença, devidamente justificada, entre a contraprestação obtida ou a obter pelo cliente, determinada nos termos do artigo 16º do código do imposto sobre o valor acrescentado, e o preço de compra dos mesmos bens, com inclusão do imposto sobre o valor acrescentado, caso este tenha sido liquidado e venha expresso na factura ou documento equivalente.

Esta forma de tributar é conhecida como “regime especial de tributação da margem” e tem como finalidade eliminar ou atenuar a dupla tributação ocasionada pela reentrada no

circuito económico de bens que já tinham sido definitivamente tributados.

Segundo o referido n.º 1 do citado artigo 4.º o valor tributável é a diferença entre o preço de compra e o preço de venda. Ao preço de compra adiciona-se o IVA.

A lei não diz que também se adiciona o Imposto Automóvel (IA).

Em primeiro lugar, a lei só manda adicionar o IVA e não o IA. Só por analogia se poderia adicionar o IA. Sucede que o valor tributável dos bens é um elemento essencial da tributação, pois faz parte da norma de incidência.

Ora, as lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas pela reserva de lei não são susceptíveis de integração analógica (artigo 11.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária).

Depois, quando se compra, no estrangeiro, um veículo, não se paga IA, mas IVA. Só depois de ter comprado um veículo no estrangeiro é que se procederá à sua introdução no nosso país.

Quando se paga o IA – e quando este for liquidado – já o veículo pertencia a quem o comprou.

Mesmo o IVA só é incluído no preço de aquisição do veículo “caso tenha sido liquidado e venha expresso na factura ou documento equivalente”. Se o IVA não tiver sido liquidado e não venha expresso na factura, também não é tomado em consideração. Isto porque o sistema comum IVA é o de que este imposto está incluído no preço dos produtos. É o sistema “preço imposto incluído”.

Por estas razões, não se pode fazer uma interpretação extensiva daquela norma e, muito menos, uma integração analógica. A lei quis abranger, exclusivamente, o IVA, com exclusão do IA ou de outros impostos.

Sendo o IA pago no nosso país e o preço de compra pago no estrangeiro, não se pode dizer que o IA é uma componente do preço de compra. O preço de compra é o que consta da factura e nele não está incluído o IA.

O IA é uma imposição interna do nosso país e não uma imposição “externa” pela aquisição intracomunitária de bens.

O legislador bem sabia que os veículos importados pagam IA para obterem a matrícula portuguesa. Logo, se quisesse incluir o IA no preço de compra tê-lo-ia dito.

Cf. o que o que acaba de dizer-se, a bem dizer textualmente, no acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 8-6-2005, proferido no recurso n.º 01958/03. Cf. ainda, no mesmo sentido, o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 7-3-2007, proferido no recurso n.º 0647/06.

2.3 No caso *sub judicio*, e consoante se assenta no probatório, as liquidações em causa, de IVA dos anos de 1998 e 1999, resultam de correcções ao valor tributável feitas pela Administração Fiscal, porque «das viaturas adquiridas no espaço comunitário a impugnante apurou a margem que serviu de valor tributável, viatura a viatura, através da diferença entre o preço da compra, acrescido do IA e restantes custos imputados à viatura, e o preço da venda, sem inclusão de IA».

Como se vê, a impugnante, ora recorrente, fez crescer ao preço de compra o IA (imposto automóvel).

O que viola flagrantemente o n.º 1 do artigo 4.º do “Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão”, quando preceitua que no «(...) *preço de compra dos (...) bens [se inclui o] imposto sobre o valor acrescentado, caso este tenha sido liquidado e venha expresso na factura ou documento equivalente*» – e não o IA.

Assim sendo, devemos dizer – e em resposta ao *thema decidendum* – que, para efeitos de determinação do valor tributável em IVA, o imposto automóvel (IA) não se inclui no “preço de compra”.

Ou seja: o montante respeitante ao Imposto Automóvel (IA), pago pelo sujeito passivo revendedor (impugnante, ora recorrente), adquirente de veículos em segunda-mão através de transacção intracomunitária, não deve ser incluído no cálculo do IVA devido pela transmissão dos veículos em Portugal.

Razão por que bem andou a sentença recorrida ao ter decidido neste pendor, e, assim, ter corroborado a actuação da Administração Fiscal de operar a correcção do valor tributável e de proceder à correspondente liquidação de IVA, porque, conforme vem assente, «(...) a impugnante apurou a margem que serviu de valor tributável, viatura a viatura, através da diferença entre o preço da compra, acrescido do IA e restantes custos imputados à viatura (...)» – em contrário à lei.

Pelo que deve ser confirmada a sentença recorrida, com a presente fundamentação.

E, então, havemos de convir que viola o disposto no n.º 1 do artigo 4.º do “Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão” (Decreto-Lei n.º 199/96, de 18-10-1996) o revendedor de automóveis que, para efeitos de *determinação do valor tributável em IVA*, haja incluído o *valor do IA* (imposto automóvel) no preço de compra dos automóveis vendidos.

3. Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se a sentença recorrida.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 300

euros e a procuradoria em metade.
Lisboa, 14 de Novembro de 2007. – *Jorge Lino* (relator) –
António Calhau - Baeta de Queiroz.