

O IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO NA TRANSMISSÃO DE VEÍCULOS AUTOMÓVEIS EM SEGUNDA MÃO

ÍNDICE

1-Introdução.....	2
2-A tributação do consumo no contexto comunitário.....	7
2.1-Da necessidade de harmonização fiscal em matéria de tributação do consumo	
2.2-As características basilares do imposto sobre o valor acrescentada	
2.3-O sistema comum do I.V.A. no espaço comunitário	
2.4- A abolição das fronteiras fiscais e os princípios de tributação na origem e no destino	
3-As transacções internas e intracomunitárias de veículos usados e o regime particular de tributação dos bens em segunda mão, objectos de arte, de colecção e antiguidades.....	23
3.1-Generalidades	
3.2-A tributação de bens em segunda mão, objectos de arte, de colecção e antiguidades: Justificação para a consagração de um regime especial	
3.3-Da Directiva n.º 94/5/CE do Conselho, de 14 de Fevereiro de 1994, ao DL n.º 199/96, de 18 de Outubro	

3.3.1-O regime comunitário de tributação dos bens em segunda mão, objectos de arte, de colecção e antiguidades

3.3.2-As disposições transitórias relativas a meios de transporte usados

3.3.3-O hiato temporal entre 1 de Janeiro de 1995 e a publicação do DL n.º 199/96, de 18 de Outubro: Aquisições intracomunitárias *versus* efeito directo da Directiva n.º 94/5/CE ?

3.3.4-A transposição para o direito interno da Directiva n.º 94/5/CE: o DL n.º 199/96, de 18 de Outubro.

4-Conclusões:.....42

5- Bibliografia.....45

1-INTRODUÇÃO

A assumpção dos veículos automóveis como verdadeiros ícones das sociedades modernas, não deixou indiferente o legislador fiscal nacional, o qual erigiu, em seu torno, um complexo e diversificado sistema de tributação.

Com efeito, e nos quadros de um sistema fiscal¹ particularmente atraído pela tributação indirecta, em resultado, por um lado, das interessantes receitas fiscais que é susceptível de gerar, quer, por outro lado, da sua capacidade de reduzir o impacto das reacções adversas dos contribuintes, o sistema português de tributação automóvel consagra a existência de vários impostos, incidentes no momento da compra ou na fase de circulação.

Disperso, formalmente, por vários diplomas legais, o imposto automóvel (I.A.) assume relevo inquestionável, não suscitando dúvidas a sua caracterização como imposto monofásico, específico e progressivo. Fruto do crescimento económico que se verificou no nosso País, sobretudo a partir de meados da década de oitenta, propiciou um encaixe fiscal sempre crescente, admitindo-se a estabilização das receitas nos anos vindouros, com a progressiva saturação do parque automóvel.

Ao I.A. juntam-se o imposto municipal sobre veículos e os impostos de circulação e camionagem, tributos de igual simplicidade técnica e economia administrativa, mas propiciadores, contudo, de uma receita fiscal pouco relevante.

O imposto municipal sobre veículos é um imposto de base específica, de periodicidade anual, sendo titulares das receitas respectivas os municípios, conforme decorre da Lei das Finanças Locais, aprovada pela Lei n.º 42/98,

¹ Entendido este como "um conjunto de impostos instituídos num dado espaço territorial, com vista à prossecução de fins determinados" - cfr. "Os sistemas fiscais: análise normativa", de J.Albano Santos, in "Ciência e Técnica Fiscal", Set/Outubro de 1997.

de 11 de Agosto (com a redacção dada pelas Leis n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro, n.º 3-B/2000, de 4 de Abril, n.º 15/2001, de 5 de Junho e n.º 94/2001, de 20 de Agosto), se bem que a estes não seja reconhecido qualquer poder tributário².

No que respeita aos impostos de circulação e de camionagem, apresentam uma característica diferenciadora, relativamente aos demais tributos: resultam da harmonização alcançada, em matéria de incidência e base tributável, no espaço comunitário.

A fraca contribuição destes impostos para a receita fiscal global justificará, eventualmente, a situação de actual sobreposição de normas jurídicas, a definição incoerente e o recurso a uma terminologia já datada.

"Last but not the least", impõe-se uma referência incontornável ao imposto sobre o valor acrescentado, tanto mais quanto é certo que, de harmonia com o preceituado no artigo 16.º, n.º 5 a), este incide sobre o valor da transmissão, nele se incluindo todos os "impostos, direitos, taxas ou outras imposições, com excepção do próprio imposto sobre o valor acrescentado". Termos em que, quando incide objectivamente sobre a transacção de veículos automóveis, parte da receita do I.V.A. seja apurada sobre a receita do próprio I.A..

Se é certo que o actual sistema de tributação automóvel é susceptível de garantir receitas aceitáveis, com uma margem reduzida de evasão ou fraude fiscal, vão-se levantando vozes a alertar para a necessidade de alterar os

² Como ensina o Prof. Casalta Nabais, no seu manual "Direito Fiscal", Ed. Almedina, 2000, a titularidade activa da relação jurídico-fiscal pode analisar-se em várias perspectivas: poder tributário, competência tributária, capacidade tributária activa e titularidade da receita fiscal. Por "poder tributário" deve entender-se o poder, constitucionalmente consagrado, para criar impostos e estabelecer a sua disciplina essencial, sendo "titular da receita fiscal" o sujeito a quem a receita fiscal se destina.

pressupostos em que assenta, por forma a assegurar, nomeadamente, melhores resultados em matéria ambiental.

Mais se dirá, e chamando à colação recentes polémicas suscitadas na sociedade portuguesa, em torno, sobretudo, da questão da introdução de portagens em várias estradas que integram a rede de itinerários complementares, que existe um consenso relativamente ao facto de ser muito pesada a carga fiscal incidente sobre os veículos automóveis.

Neste quadro, cumpre salientar que o sistema português de tributação automóvel difere substancialmente do existente noutros países comunitários, nomeadamente no que concerne à diferente distribuição do peso relativo dos impostos cobrados na fase da compra ou no demais período de vida útil dos bens (relevante é, por exemplo, a ausência de tributação, no momento da aquisição, em países como a França e a Alemanha); com efeito, e excepcionando a situação existente em matéria de circulação de veículos de mercadorias, a harmonização existente ao nível da tributação incidente sobre os automóveis é, tão somente, de pendor negativo, concretizando-se na proibição de impostos indirectos discriminatórios (em conformidade com o preceituado no artigo 90.º do Tratado de Roma).

A Comissão aposta, contudo, numa definição comum dos traços estruturantes da fiscalidade automóvel, com vista, sobretudo, à prossecução de finalidades ambientais, sendo expectáveis mudanças sensíveis num futuro próximo. De acordo com os trabalhos desenvolvidos nos últimos anos, as alterações serão tendentes à tributação dos veículos com base nas emissões de dióxido de carbono para a atmosfera, sendo que, em alguns Estados Membros, a consciência ecológica ou ambiental parece

ainda ceder perante constatações relativas ao estado das finanças públicas ou ao crescimento económico das economias.

A excessiva concentração da carga fiscal no momento da compra de veículos automóveis, potenciada pela abolição das fronteiras fiscais no seio da Comunidade Económica Europeia, consolidada a 1 de Janeiro de 1993, despoletou, entre nós, o fenómeno da "importação" ³ de veículos usados.

Compulsados os dados estatísticos disponíveis na D.G.A.I.E.C., verifica-se ter havido um aumento exponencial na aquisição de veículos em segunda mão noutros países membros da União Europeia, a partir de 1993, com evidentes repercussões no comércio de automóveis em Portugal.

Num país como o nosso, em que a generalidade dos consumidores finais tem reduzido poder de compra, o novo mercado propiciado pela implementação do mercado interno permitiu aceder a viaturas de cilindradas mais elevadas, que garantem melhores resultados e maior índice de segurança para o utilizador; contudo, a opção de compra recai, normalmente, em veículos com alguns anos de utilização e que são movidos a diesel, circunstâncias que se repercutem de forma nefasta no meio ambiente e que causam um não depreciável impacto no consumo de energia (dada a insuficiência da indústria de refinação nacional, em face das necessidades do mercado, a obrigar a um aumento das importações).

O quadro de profunda alteração do mercado dos veículos automóveis usados a que fizemos sucinta referência, não deixou de ter repercussões no domínio da fiscalidade, colocando a Administração Tributária perante novos

³ A criação do Mercado Interno, com a consequente eliminação das fronteiras entre os vários Estados Membros determinou alterações nos conceitos de importação e exportação, que passaram a utilizar-se apenas no contexto dos fluxos comerciais com países terceiros (ou com territórios não integrados no espaço fiscal ou aduaneiro da Comunidade Europeia, nos termos estabelecidos no artigo 1.º n.º 2 c) e d) do C.I.V.A.).

desafios e problemas. Aos Tribunais chegaram também, muitos litígios relativos à liquidação do I.A. pelas Alfândegas nacionais e, na sequência, frequentemente, de acções inspectivas, à aplicação das normas de incidência do I.V.A. às aquisições e transmissões de veículos provenientes de outros países comunitários.

Estabilizados que estão os conceitos e as práticas, em matéria de I.A., após decisão do Tribunal de Justiça proferida em 22 de Fevereiro de 2001 - acórdão "Gomes Valente" (Ac. TJCE C-393/98)⁴, e com a publicação da Lei n.º 85/2001, de 4 de Agosto e da Portaria n.º 1.291/2001, de 16 de Novembro, centraremos as nossas atenções, neste trabalho, na tributação em imposto sobre o valor acrescentado, no que respeita às transacções de veículos automóveis em segunda mão.

⁴ A propósito, veja-se o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 13 de Novembro de 2002 (Processo n.º 101033/02).

2-A TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO NO CONTEXTO COMUNITÁRIO

2.1-Da necessidade de harmonização fiscal em matéria de tributação do consumo

O processo de integração europeia foi, na sua essência, construído à margem da fiscalidade, dada a tradicional e compreensível relutância dos Estados Membros em abdicar deste fundamental reduto da sua soberania nacional⁵. Ausente uma política fiscal comum, a previsão de medidas com alcance neste domínio assumiu sempre carácter vincadamente instrumental, por forma a viabilizar a realização de outras políticas comuns e permitir alcançar a tão desejada "União Económica e Monetária".

Para além da já referida resistência dos vários países comunitários, as dificuldades em matéria de harmonização fiscal resultaram, ainda, da grande sensibilidade das opiniões públicas nacionais, neste domínio, bem como das profundas divergências existentes na fiscalidade dos vários Estados Membros.

Abstraindo-nos dos limitados sucessos alcançados em sede de tributação directa (assinaláveis foram, contudo, as conquistas em matéria de fusões, cisões, entradas de activos e permuta de acções, o estabelecimento de um regime fiscal comum de distribuição de lucros aplicável às sociedades-mães e sociedades filhas, sitas em diferentes Estados, ou a correcção dos lucros no caso de empresas associadas) ou da poupança (neste domínio, atente-se na Directiva n.º 88/361/CEE, que constituiu marco incontornável no caminho

⁵ Lembrando uma frase lapidar do Prof. José Casalta Nabais, no seu texto "A soberania fiscal no actual quadro de internacionalização, integração e globalização económicas", publicado na revista "Temas de Integração", Ed. Almedina, 1.º e 2.º Semestres de 2003, sempre diremos que "Constitui uma elementar verificação da realidade que a soberania estadual tem por base e principal expressão a soberania fiscal".

para a liberalização da circulação de capitais no interior da Comunidade Económica Europeia e na recente Directiva 2003/48/CE, com aplicação diferida para 1 de Julho de 2005, por decisão do Conselho de 19/07/2004), a harmonização fiscal no seio da União Europeia foi mais expressiva em matéria de tributação do consumo⁶. Na verdade, e reportando-nos, ainda, à simples existência de uma União Aduaneira, a livre circulação de bens e serviços⁷ no espaço comunitário só poderia ser efectivada com a neutralidade nas trocas entre os Estados Membros, ou melhor, com a adopção de um imposto comum sobre o consumo⁸, susceptível de garantir essa neutralidade⁹.

Neste quadro, impunha-se optar entre impostos monofásicos ou impostos plurifásicos, ponderando, adequadamente as vantagens e desvantagens proporcionadas por cada forma de tributação do consumo, sempre na perspectiva da neutralidade e da eficiência económica.

Importa considerar que os impostos monofásicos, sendo, à partida, isentos de efeitos cumulativos (obrigando, no entanto, a um delicado sistema de "suspensão do imposto", de difícil controlo e fiscalização), têm desvantagens assinaláveis em matéria de cobrança de receitas, na medida em que a aplicação de taxas elevadas não só é susceptível de provocar maior evasão fiscal, como enfrentará maiores resistências por parte dos contribuintes. Nefastos podem igualmente ser os seus efeitos, no tocante à

⁶ A adopção do sistema comum de I.V.A., que infra referiremos, constitui, indubitavelmente, o mais importante caso de sucesso em matéria de harmonização tributária no âmbito de um espaço económico integrado.

⁷ De facto, os impostos indirectos, uma vez que constituem uma componente do preço, poderiam ter reflexos nefastos, ao nível da livre circulação de bens e serviços.

⁸ Adoptamos a definição da OCDE, de 1988: "...consumption taxes may be defined as those taxes paid in respect of the enjoyment of final good and services in the country in which they are consumed".

⁹ Por neutralidade, e socorrendo-nos das sábias palavras do Prof. Xavier de Basto in "A tributação do consumo e a sua coordenação internacional - Lições sobre harmonização fiscal na Comunidade Económica Europeia", publicado na revista "Ciência e Técnica Fiscal", n.º 361, deve entender-se a capacidade de "... um tributo não alterar os preços relativos das alternativas sobre que recaem as escolhas dos agentes económicos, não originando distorções nos seus comportamentos".

neutralidade, salvo se aplicados apenas ao estágio retalhista, na medida em que podem conduzir à separação de funções produtivas (causando, assim, indesejáveis distorções na normal organização da produção).

Entre os impostos plurifásicos, haverá que distinguir entre impostos cumulativos ou em cascata e o imposto sobre o valor acrescentado. Os primeiros não permitem a tão desejada neutralidade, uma vez que privilegiam certas formas de organização da produção, em detrimento de outras (maiores vantagens resultarão para os processos produtivos integrados ou em que seja maior a concentração da criação de valor nos últimos estádios do circuito económico); por outro lado, implicam a liquidação de imposto sobre imposto e obrigam a grande complexidade administrativa.

O imposto sobre o valor acrescentado apresentou inegáveis vantagens, relativamente às demais formas de tributação sobre o consumo, quer nos planos da neutralidade e da produtividade, quer no plano da própria administração do imposto. Efectivamente, ao evitar os efeitos de cascata de margem ou cascata fiscal, não introduz distorções na organização da produção; propicia forte receita fiscal e não tem avultados custos de administração.

A análise comparativo das várias alternativas possíveis, em matéria de tributação do consumo foi desenvolvida no seio do "Comité Neumark", que aconselhou a abolição dos impostos cumulativos e a adopção do I.V.A. em todos os países comunitários, mediante um processo de harmonização fiscal, a processar por etapas. De acordo com as conclusões do relatório produzido pelo citado Comité, o I.V.A. seria o imposto mais adequado a assegurar a realização da União Aduaneira, tanto mais que não só se constatava que a passagem para esse imposto seria natural e tecnicamente simples, como a

França procedera já à sua adopção, preparando-se a Alemanha para seguir o mesmo caminho.

2.2-As características basilares do imposto sobre o valor acrescentado

O imposto sobre o valor acrescentado foi construído a partir dos impostos cumulativos e com vista à eliminação da sua principal imperfeição ou debilidade: o sistema de "suspensão de imposto" (*ring system*, na terminologia anglo-saxónica), que não se aplicava aos bens de equipamento.

Surgido em 1948, na França, o imposto sobre o valor acrescentado assentou sobre o chamado sistema de crédito de imposto, tendo-se passado de uma fase inicial que só permitia a "déduction phisique", à "déduction financière", em 1954. Em 1967, a Dinamarca, antecipando-se, estendeu o imposto até ao estágio retalhista.

O I.V.A. é um imposto geral¹⁰ sobre o consumo¹¹, de base comunitária, plurifásico e sem efeitos cumulativos, que opera segundo o método indirecto subtractivo¹², método do crédito de imposto ou método das facturas. O recurso a este método conduz a um imposto que não é mais do que um imposto sobre as vendas, com crédito de imposto, integral e imediato, a montante; na verdade:

-cada agente económico liquida I.V.A. nos outputs

¹⁰ Para além de um imposto geral sobre o consumo, tendente a abranger a generalidade das despesas dos consumidores, são possíveis impostos especiais sobre o consumo, os quais incidem sobre a despesa relativa a certos bens, de largo consumo, com procura pouco elástica e que não são considerados bens essenciais. Estes tributos, propiciadores de apreciável receita fiscal, são igualmente justificados por finalidades extra-fiscais: progressividade, redução do consumo e adaptação ao benefício.

¹¹ Sendo certo, porém que haverá sempre despesas que "escapam" à incidência do imposto, como sejam as despesas de difícil tributação, as despesas susceptíveis de gerar graves problemas administrativos caso fossem tributadas e ainda as que, por motivos de ordem social se entende não submeter à disciplina do imposto.

¹² Note-se que a tributação do valor acrescentado pode ser feita com base em diferentes métodos (directos ou indirectos), sendo que só os métodos directos efectivamente tributam o valor acrescentado.

- cada agente económico suporta I.V.A. nos inputs
- cada agente apura o montante do imposto a entregar ao Estado, subtraindo ao imposto liquidado o imposto suportado
- a importância arrecadada pelo Estado, com as entregas dos agentes económicos, é igual à importância que arrecadaria caso coubesse apenas ao retalhista a liquidação do imposto.

Pressupondo, é certo, uma Administração Fiscal eficiente, organizada e devidamente equipada, o I.V.A. é um imposto capaz de garantir os melhores resultados, em matéria de cobrança de receitas, proporcionando, ao mesmo tempo, melhores soluções, em matéria de neutralidade (não induz alterações no grau de integração das indústrias ou no modo como o valor acrescentado se distribui pelos vários estádios de produção) e de equidade (dado que se estende às prestações de serviços e permite uma maior graduação de taxas).

2.3-O sistema comum do I.V.A. no espaço comunitário

A 14 de Abril de 1967, formaliza-se a aceitação do I.V.A. como imposto geral sobre o consumo, no contexto comunitário¹³, com a publicação das Directivas 67/227/CEE e 67/228/CEE, conhecidas, respectivamente, como a 1.ª e a 2.ª Directivas I.V.A..

Se a 1.ª Directiva se limita a preconizar a adopção do I.V.A. e a abolição das fronteiras fiscais entre os Estados Membros, a 2.ª Directiva traça já um verdadeiro sistema comum, na medida em que estabelece normas de incidência real e pessoal. Contudo, confere-se aos vários Estados uma razoável margem de manobra, concretizada na possibilidade de praticarem

¹³ Ao permitir o cálculo do "conteúdo fiscal" de um concreto produto, em todos os estádios da cadeia de produção ou distribuição, o I.V.A. assumia-se como a solução adequada à implementação da União Aduaneira, etapa inicial dum mais ambicioso projecto de construção europeia.

taxas reduzidas e de fixarem isenções, desde que devidamente justificadas por razões de "interesse social", destinadas a favorecer "os consumidores finais". A Directiva não obriga, ainda, à inclusão do estúdio retalhista, e só prevê a tributação de certas prestações de serviços, com carácter intermédio.

O regime previsto nas 1.ª e 2.ª directivas só foi adoptado em todos os países comunitários em 1973 - data do primeiro alargamento, com a adesão da Dinamarca, Irlanda e Reino Unido, em virtude de dificuldades sentidas pela Bélgica e, sobretudo, pela Itália.

Fundamental, em matéria de I.V.A., foi a publicação da "Sexta directiva 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" (Directiva 77/388/CEE), vulgarmente denominada como a 6.ª Directiva I.V.A..

Com a publicação desta directiva, o I.V.A. comunitário passa a assumir uma base de incidência uniforme¹⁴ e alargada; com efeito, o imposto incide obrigatoriamente sobre o estúdio retalhista, prevê-se a tributação geral das prestações de serviços e os Estados ficam condicionados, em matéria de isenções, a uma lista comum.

De forma sumária, e pela relevância que assume este instrumento legislativo, poderão salientar-se os principais elementos caracterizadores do chamado "2.º sistema comum do I.V.A.", no que respeita, nomeadamente:

¹⁴ A adopção de uma base de incidência uniforme resultava premente, em face do regime orçamental da Comunidade, uma vez que, nos termos da Decisão do Conselho de 21 de Abril de 1970, um dos recursos financeiros próprios é o chamado "recurso I.V.A.", o qual, de acordo com a obra "Finanças Europeias", de Sousa Franco e outros, Ed. Almedina, vol. 1, é "constituído pelas receitas provenientes da aplicação de uma taxa uniforme válida para todos os Estados Membros à matéria colectável do I.V.A., determinada de forma uniforme...e segundo regras comunitárias."

A) À sua aplicação territorial: o sistema assenta no princípio da tributação no país do destino dos bens, pelo que supõe a existência de fronteiras fiscais entre os Estados Membros e a existência de ajustamentos na importação e na exportação; neste quadro, é forçosa a definição do território de cada um dos países que integravam as Comunidades Europeias (note-se que certas parcelas de território puderam ser excluídas, dada a sua escassa dimensão ou população diminuta,; Portugal não pretendeu tal tratamento, quanto aos Açores e à Madeira, preferindo a solução, aceite pelas instâncias comunitárias, de adoptar taxas mais baixas).

B) À base de incidência objectiva: as operações tributáveis são as transmissões de bens, as prestações de serviços e as importações de bens; e se é certo que nas operações internas se exige a verificação cumulativa de uma condição objectiva (a onerosidade da entrega de bens ou prestação de serviços)e de uma condição subjectiva (temos que estar perante um sujeito passivo, agindo como tal), nas operações externas a sujeição opera desde que verificada a simples condição objectiva, sendo indiferente que o importador seja ou não um sujeito passivo.

C) Às noções de "sujeito passivo" e de "devedor de imposto", que assumem diferentes contornos e extensão das que normalmente são reconhecidas no Direito Fiscal; com efeito, se o sujeito passivo é todo aquele que, por exercer uma actividade económica de modo independente, pratica operações tributáveis, de modo provavelmente continuado, o devedor do imposto pode ser um sujeito passivo, todo aquele que importa mercadorias ou ainda quem mencione *"o imposto sobre o valor acrescentado numa factura ou em qualquer outro documento que o substitua"*.

D) Ao facto de o legislador comunitário se ter preocupado mais com a realidade económica do que com a mera adopção de conceitos jurídicos provenientes do Direito Privado, nomeadamente no tocante à definição de

"entregas de bens" (com a consagração de situações assimiladas a transmissões de bens).

E) À fixação de um conceito residual de "prestação de serviços".

F) À consagração de princípios gerais quanto à localização das operações tributáveis (nas entregas de bens, o lugar onde os bens se encontram, no momento da entrega; nas prestações de serviços, o local onde o prestador tenha a sua sede ou possua estabelecimento estável, ou, na sua falta, o local do seu domicílio ou residência habitual), susceptíveis de serem afastados quando verificadas várias situações de excepção.

G) À previsão de poucas isenções, reflexo de um notável esforço de convergência entre os vários Estados Membros; não obstante, fixando o elenco de isenções possíveis, a directiva deixa nas mãos dos Estados a regulamentação da matéria, na medida em que entende estarem assim mais salvaguardadas as necessidades da correcta aplicação e de protecção contra a "fraude, a evasão ou abuso".

A integração de Portugal no espaço comunitário pressupunha, necessariamente (por estar contido no "acquis communautaire"), o afastamento do imposto de transacções e a adopção do I.V.A. como imposto geral sobre o consumo. E se é certo que o nosso País gozava de um período de transição até 1 de Janeiro de 1989, a verdade é que, por razões de política fiscal interna, se procedeu à adopção do I.V.A. no próprio momento da adesão (o C.I.V.A., resultante da transposição do sistema comum do I.V.A. para o direito nacional, entrou em vigor a 1 de Janeiro de 1986).

Como resulta do DL n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro, a escolha do I.V.A. introduziu alterações substanciais na tributação do consumo, uma vez que a sua incidência se estendeu a transacções que, anteriormente, não cabiam no âmbito de aplicação do imposto de transacções.

2.4- A abolição das fronteiras fiscais e os princípios da tributação na origem e no destino

Reconhecendo-se a enorme relevância das conquistas já alcançadas, em matéria de I.V.A., a verdade é que o processo de construção de uma Europa unida em torno de objectivos de desenvolvimento económico, social e cultural, tendente a assegurar a Paz e a garantir a eliminação das assimetrias existentes entre as várias regiões, veio obrigar à adopção de novas soluções em matéria de tributação do consumo.

De facto, era inegável que o sistema comum estabelecido em torno, sobretudo, da chamada 6.^a Directiva I.V.A. propiciava resultados interessantes, em matéria de neutralidade e de equidade (o I.V.A. assentava no princípio do destino, com isenção na exportação -taxa zero, e com a tributação das importações como operações internas). Porém, uma nova etapa no processo de integração europeia se vislumbrava já no horizonte, reclamando novas alternativas no campo da fiscalidade - a construção do Mercado Interno.

Da Cimeira de Milão, de Junho de 1985, resultara o Livro Branco sobre a "Realização do Mercado Interno", calendarizando para 31 de Dezembro de 1992 a abolição das fronteiras fiscais (físicas, técnicas e fiscais, propriamente ditas), tendo o Acto Único Europeu, de 1 de Julho de 1987, confirmado tais intenções.

Ora, a abolição das fronteiras fiscais trazia consigo dois problemas de vulto: obrigava ao afastamento das noções tradicionais de "importação" e "exportação" e evidenciava o facto de a diferença de taxas entre os vários Estados Membros conduzir, potencialmente, a distorções no comércio intra-comunitário (sobretudo nas transacções em que são intervenientes não sujeitos passivos).

A problemática ora enunciada tem subjacente a distinção entre os princípios de tributação na origem e de tributação no destino, os quais constituem as duas soluções possíveis para assegurar a divisão da soberania fiscal, nos quadros do comércio entre Estados ligados entre si em torno de um projecto de integração económica.

Da adopção do princípio da origem resulta que a competência para tributar as transacções internacionais é atribuída ao país da origem das mercadorias, tributando-se as exportações e isentando-se as importações (as quais são objecto de tratamento idêntico ao das transacções internas).

A impossibilidade prática de adoptar este princípio como solução universal, justifica a tese de H. Shibata, da existência de um "princípio da origem restrito", consistente na tributação na origem no espaço integrado e na tributação no destino, quanto às transacções com o Resto do Mundo.

A aplicação do princípio do destino pressupõe a atribuição da competência, em matéria de tributação indirecta, ao país do destino das mercadorias; neste caso, as exportações são desoneradas de imposto, enquanto que as importações são tributadas, de acordo com a taxa aplicável às operações internas de natureza similar.

Relacionando os princípios ora enunciados com a questão das fronteiras fiscais, impõe-se concluir que se a sua existência é dispensada em caso de adopção do sistema de tributação na origem (nesta hipótese, e chamando à colação as expressivas palavras do Prof. Xavier de Basto, os sistemas fiscais dos vários países tornam-se "*contínuos e comunicantes*") a tributação no país do destino obriga à sua manutenção, havendo que proceder a "ajustamentos fiscais de fronteira" (sendo que o país exportador não deverá proceder à restituição de valor superior ao do efectivo conteúdo fiscal dos bens).

Se é evidente que a aplicação do princípio da tributação no país de origem favorece a liberdade de comércio (e esta permite maior eficiência na utilização dos recursos), a verdade é que a mesma redundaria no problema da divisão de receitas de I.V.A. entre os vários Estados, sendo consensual a ideia de que seriam beneficiados os países exportadores líquidos, em detrimento dos países importadores líquidos¹⁵. A adopção do princípio da origem só poderá ser concretizada se verificados os seguintes pressupostos:

- a definição de um sistema de compensação de receitas (a tributação das transacções intracomunitárias no país do destino dispensaria esta compensação, mas conduziria a um aumento dos encargos administrativos, na medida em que cada fornecedor teria que ser contribuinte nesse país)
- a aproximação de taxas do I.V.A. (ante o reconhecimento da impossibilidade de consenso em torno dessas mesmas taxas).

É num contexto de abolição das fronteiras fiscais, imposto pela dinâmica da construção europeia, que surge o "Pacote Cockfield"¹⁶, propondo alterações à 6.ª Directiva, no sentido da adopção do único princípio de tributação indirecta capaz de assegurar a realização de um verdadeiro mercado interno: o princípio da origem.

De acordo com as propostas aventadas, as transacções intracomunitárias seriam tributadas de acordo com o regime aplicável no interior dos Estados Membros; por sua vez, o exportador liquidaria I.V.A. na factura, à taxa do país de origem, sendo esse imposto dedutível pelo importador. Em matéria

¹⁵ Estudos desenvolvidos pela Comissão, em 1986, e pelo Parlamento Europeu, em 1992, vieram demonstrar que a adopção do princípio da origem se traduziria num aumento de receita para a Alemanha, Holanda, Bélgica, Luxemburgo, Irlanda e Dinamarca, conduzindo a perdas para os demais Estados.

¹⁶ Em homenagem ao então comissário britânico Lord Cockfield, responsável pela pasta dos assuntos fiscais.

de taxas, era proposta a adopção de uma taxa normal e de uma taxa reduzida, a aplicar em todos os Estados, procedendo-se ainda à eliminação da taxa "zero".

No que respeitava ao aludido sistema de compensação¹⁷, preconizava-se a criação de uma câmara de compensação (*clearing house*), que, de modo automático e de acordo com os dados constantes das Administrações Fiscais dos países membros, faria reverter o excesso de receitas dos países exportadores líquidos para os países importadores líquidos.

As propostas contidas no "pacote Cockfield", em virtude do facto de determinarem quer a perda de receitas fiscais para os Estados com taxa normal mais elevada do que a proposta, quer o aparecimento de focos inflacionistas nos países com taxa normal mais baixa do que a sugerida, foram alvo de forte contestação por parte dos Estados Membros da Comunidade Económica Europeia.

Países como o Reino Unido ou o Luxemburgo viram a terreiro defender a tese do "market oriented approach", ou seja a crença de que o simples funcionamento do mercado conduziria à aproximação das taxas do imposto.

Seramente contestada foi igualmente a "câmara de compensação" equacionada, na medida em que exigia uma considerável transferência da soberania fiscal para a Comunidade - os Estados não só perdiam margem de manobra, em matéria de receitas fiscais, como ficariam na dependência da actuação das administrações fiscais de outros Estados Membros.

¹⁷ A constituição de um sistema de compensação pode assentar na criação de uma câmara bilateral ou multilateral ou obedecer a critérios de natureza micro ou macroeconómica, como sejam, respectivamente, os valores reais das trocas comunitárias ou os dados do comércio externo, contidos na base do I.V.A. utilizada para o cálculo dos recursos próprios da Comunidade ou do consumo final de cada país.

Em 1989, em resultado das reacções negativas dos vários Estados Membros, a Comissão infecte o rumo e, ainda que fazendo apelo aos mesmos princípios, em comunicação de 17 de Maio, anuncia um quadro de medidas que ficaram conhecidas como "propostas Scrivener":

- a criação de uma fase transitória no processo de aproximação dos impostos indirectos
- a definição de uma taxa mínima, de 15% e uma maior flexibilidade quanto à adopção da taxa 0%
- a admissão de regimes especiais, quanto a vendas à distância, venda de veículos de turismo, vendas a sujeitos não passivos institucionais e sujeitos passivos isentos e a vendas no interior dos grupos económicos
- o estabelecimento de um sistema de compensação assente em dados macro-económicos.

A consciencialização em torno da enorme dificuldade de adopção do princípio da origem no espaço comunitário, em toda a sua extensão e sentido, atento o problema da distribuição da receita fiscal, conduziu, em 1993, à institucionalização de uma nova fase no sistema comum do I.V.A., a que, esperançosamente, se chamou de "regime transitório" (a consagração, em definitivo, do princípio da origem foi relegada para 31 de Dezembro de 1996). A definição deste regime resultou, efectivamente, da pragmática reacção do Conselho Europeu, o qual pretendeu estabelecer um sistema que permitisse não só suprimir todas as formas de controlo nas fronteiras, mas também a cobrança de receitas no país do destino das mercadorias ou serviços.

Abolidas as fronteiras físicas, surgem novas fronteiras "virtuais", apresentando-se o regime do I.V.A. como um regime híbrido que assenta, basicamente, nas seguintes regras:

a) à generalidade dos consumidores finais aplica-se o princípio da origem (pago o I.V.A. num país comunitário, os bens circulam livremente no seio da Comunidade)

b) nas transacções comerciais e em certas vendas a consumidores finais (no âmbito dos denominados "regimes especiais") vale o princípio do destino

c) os bens exportados por um sujeito passivo de I.V.A. são tributados à taxa 0% e os produtos importados são sujeitos a I.V.A. no momento em que transpõem a fronteira externa da Comunidade.

Com a implementação deste sistema transitório (em que o princípio da origem, devendo assumir-se como regime regra, passou a excepção), cada transmissão económica verificada no espaço comunitário passou a determinar a existência de duas operações: a transmissão intracomunitária (no estado de origem) e a aquisição intracomunitária (no estado do destino).

O sistema transitório, não constituindo uma solução de "primeiro óptimo", permitiu compatibilizar as necessidades da criação do mercado interno com a manutenção da soberania fiscal dos Estados Membros. No que respeita à protecção da concorrência, e não obstante certas críticas possíveis, quanto ao favorecimento das transacções intracomunitárias em face das transacções internas dentro dos Estados Membros e à situação desigual em que surgem colocadas as empresas de maiores dimensões (os custos adicionais decorrentes do novo sistema, sendo fixos, repercutem-se mais negativamente nas empresas de dimensões reduzidas), a verdade é que resultará assegurada, dada a neutralidade em sede de tributação indirecta.

Contrariamente ao que seria desejável, no quadro dos princípios, o "regime transitório" permanece ainda em vigor, se bem que temperado com alguns laivos de modernidade. Com efeito, e sobretudo a partir de 2000, têm sido notórios os esforços da Comissão, no sentido de modernizar o sistema,

adaptando-o às novas exigências do mercado e dos seus operadores (a aposta da Comissão está basicamente centrada na simplificação das obrigações fiscais, salientando-se, a título exemplificativo, o desenvolvimento da ideia de um "balcão único", para as empresas registadas em mais do que um Estado).¹⁸

O futuro da tributação indirecta no espaço comunitário é ainda fruto de enorme especulação, havendo quem defenda que o regime transitório deveria converter-se em definitivo; outros, defendem a assumpção do I.V.A. como imposto federal; outros ainda, preconizam a passagem ao princípio da origem, mitigado com a manutenção de regimes particulares, tendentes a evitar perdas de receita ou a deslocalização da produção.

Em tempos de crise económica e de falência dos tradicionais pressupostos do "Estado Fiscal", se é indubitável a aposta da União Europeia no aprofundamento da sua vocação política (nesse sentido, a Constituição Europeia constitui uma concretização plena de significado) e o regozijo em torno de uma "reunificação histórica do continente"¹⁹, os caminhos comuns a traçar em matéria de fiscalidade indirecta (e, nomeadamente, no I.V.A.) apresentam-se cheios de escolhos, não sendo previsível, num futuro próximo a adopção plena do princípio da origem.

¹⁸ Em parecer recentemente publicado no Jornal Oficial (n.º C 112, de 2004/04/30), o Comité Económico e Social reconheceu, de forma expressa, que, atento o posicionamento actual do Conselho, o "único objectivo realisticamente viável é um programa de acção sobre a modernização do sistema em vigor e sobre a adopção de medidas que facilitem a transição para o referido regime definitivo". De acordo com este órgão comunitário, as orientações para o futuro deverão ser a revisão das regras em matéria de localização das prestações de serviços, por forma a que o local da tributação passe a ser o local onde reside o beneficiário, alterando-se igualmente, e no mesmo sentido, o devedor do I.V.A., nas prestações de serviços; a aplicação do VIES às prestações de serviços e a aposta no combate à fraude fiscal, baseada numa maior cooperação administrativa entre os Estados Membros.

¹⁹ Interessante para a compreensão dos quadros em que se constrói a Europa Comunitária dos nossos dias é a comunicação da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu, de 2004/02/10, com o lema "Construir o nosso futuro em comum - Desafios políticos e recursos orçamentais da União alargada (2007-2013)", in Temas de Integração, n.º 17.

3-As transacções internas e intracomunitárias de veículos usados e o regime particular de tributação dos bens em segunda mão, objectos de arte, de colecção e antiguidades

3.1-Generalidades

A tributação geral sobre o consumo está hoje consagrada, entre nós, no Código do I.V.A., aprovado pelo DL n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro, o qual resulta, inevitavelmente, da matriz comunitária constituída a partir da Directiva n.º 77/388/CEE, de 17 de Maio de 1977.

A abolição das fronteiras fiscais, em 1993, obrigou a alterações significativas no regime geral, mais determinando a criação de um regime autónomo, a aplicar, transitoriamente, às trocas intracomunitárias entre os Estados Membros da Comunidade Económica Europeia: o Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias, consagrado no DL n.º 290/92, de 28 de Dezembro, que procedeu à transposição para o direito nacional da Directiva n.º 91/680/CEE, de 16 de Dezembro.

O C.I.V.A. prevê um regime de tributação regra (o regime normal) e define dois regimes especiais - o regime especial de isenção (artigos 53.º e ss.) e o regime especial dos pequenos retalhistas (artigos 60.º e ss.).

Além disso, e contrariando os desejáveis intuitos de codificação abrangente, foram consagrados vários regimes particulares, regulados em diplomas específicos, aplicáveis aos tabacos manufacturados (DL n.º 346/85, de 23 de Agosto), às agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos (DL n.º 221/85, de 3 de Julho), aos combustíveis gasosos (artigo 32.º da Lei n.º 9/86, na redacção dada pela Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril), às vendas de peixe, crustáceos e moluscos efectuadas a partir de lotas (DL n.º 122/88, de 20 de Abril), ao ouro para

investimento (DL n.º 362/99, de 16 de Setembro) e aos bens em segunda mão, objectos de arte, de colecção e antiguidades (DL n.º 199/96, de 18 de Outubro).

Consagram ainda regras especiais, em matéria de exigibilidade do imposto, os DL n.º 204/97 e n.º 418/99, de 21 de Outubro, relativos, respectivamente, às empreitadas e sub-empreitadas de obras públicas e às entregas de bens às cooperativas agrícolas.

3.2-A tributação de bens em segunda mão, objectos de arte, de colecção e antiguidades: Justificação para a consagração de um regime especial

Uma das características diferenciadoras do I.V.A., enquanto imposto geral sobre o consumo, resulta do facto de responder, de forma satisfatória, ao teste da neutralidade. Com efeito, e ainda que comparados os resultados da sua aplicação com os que decorrem da adopção de um imposto sobre o comércio retalhista e abstraindo-nos dos efeitos perversos que podem resultar da existência de isenções simples ou incompletas²⁰, o I.V.A. é susceptível de assegurar a necessária neutralidade nas transacções, sejam elas internas, internacionais ou intracomunitárias (e com a vantagem adicional de ser capaz de propiciar maior receita fiscal).

Efectivamente, tal sucede pelo facto de, não obstante o I.V.A. surgir como uma das componentes do preço dos bens e serviços, ser sempre possível estabelecer qual o conteúdo fiscal desses mesmos bens ou serviços, reconhecendo-se aos sujeitos passivos, no plano das transacções internas, o

²⁰ As isenções simples ou incompletas reconduzem-se à não liquidação de imposto nas operações activas ou realizadas a jusante, não conferindo, porém, o direito à dedução do imposto suportado nas aquisições.

direito à dedução²¹ do imposto suportado na aquisição. No que respeita às transacções intracomunitárias ou internacionais, uma vez que se isentam as exportações e se tributam as importações à taxa aplicável no mercado interno a bens ou serviços de natureza similar, a neutralidade resulta igualmente assegurada.

A aplicação do regime normal do I.V.A. às transacções de bens em segunda mão, objectos de arte ou de colecção e de antiguidades, não deixaria de se afastar deste quadro, conduzindo a indesejáveis distorções de concorrência e a desvios de comércio.

Na verdade, estes bens, uma vez que são oriundos do estágio final do consumo, têm contida no seu preço uma parcela de imposto, excluída do direito à dedução²²; donde, a sua reintegração no circuito económico redundaria num agravamento da sua tributação.

A sensibilidade da Comissão para esta problemática foi evidente logo na proposta de directiva submetida à apreciação do Conselho em 20 de Junho de 1976, a qual estabelecia um regime particular (e restrito) para a tributação dos bens em segunda mão. Este regime assentava, basicamente, na consagração de um direito à dedução para os adquirentes de bens em segunda mão destinados a revenda (quando a transmissão fosse efectuada por um não sujeito passivo ou quando o bem transmitido por sujeito passivo estivesse excluído do direito à dedução), a calcular sobre o valor de compra desses bens e à taxa em vigor à data da aquisição. A dedução não poderia, no entanto, ultrapassar 4/5 do montante do imposto devido pela revenda, sendo esse o momento para eventuais regularizações.

²¹ O direito à dedução só pode ser exercido se verificadas certas condições objectivas, formais ou temporais, e tem sido entendido como um direito de crédito, de natureza pessoal, que opera através de compensação ou, subsidiariamente, mediante reembolso.

²² Na sequência da nota anterior, a não discriminação do valor relativo ao imposto em documento fiscalmente relevante impede o exercício do direito à dedução.

As debilidades manifestas deste regime, designadamente a possibilidade de inflacionar, artificiosamente, o valor de compra ou a disparidade possível, em certos casos de valorização ou depreciação dos bens, entre o imposto efectivamente suportado e aquele que poderia vir a ser deduzido, determinou a adopção, pelo Conselho, de uma atitude de maior prudência, traduzida na estatuição, no corpo da 6.ª Directiva, de uma disposição que se limitava a relegar para 31 de Dezembro de 1977 o estabelecimento de um regime a aplicar aos bens em segunda mão, objectos de arte, de colecção e antiguidades. O artigo 32.º da Directiva reconhecia, ainda, aos Estados Membros, a possibilidade de manterem os regimes específicos que tinham em vigor, até à adopção do regime comunitário.

Contrariamente ao que a directiva estabelecia, não foi possível alcançar o consenso necessário à fixação de um regime especial para os bens em segunda mão, objectos de arte, de colecção e de antiguidades, nem no prazo previsto nem nos anos que se seguiram. Esta falta de previsão legislativa não deixou de ter consequências graves no comércio intracomunitário (circunstância evidenciada, aliás, em vários acórdão proferidos pelo Tribunal de Justiça), mais determinando, de forma indirecta, situações de desigualdade entre os Estados, em matéria de contribuição para o orçamento comunitário²³.

3.3-Da Directiva n.º 94/5/CE do Conselho, de 14 de Fevereiro de 1994, ao DL n.º 199/96, de 18 de Outubro

3.3.1-O regime comunitário de tributação dos bens em segunda mão, objectos de arte, de colecção e antiguidades

²³ Dada a já referida ligação entre a receita interna de I.V.A. e o contributo dos Estados Membros para "o recurso I.V.A.".

Para atalhar aos problemas precedentemente expostos, os quais resultaram agravados com a construção do Mercado Interno, foi publicada a Directiva n.º 94/5/CE, do Conselho, de 14 de Fevereiro de 1994. Esta introduziu alterações à 6.ª Directiva, nomeadamente aos seus artigos 11.º e 12.º, relativos, respectivamente, à base tributável e às taxas do imposto, tendo igualmente aditado dois artigos: o artigo 26.º-A (contendo as disposições aplicáveis, efectivamente, ao regime especial dos bens em segunda mão, objectos de arte, de colecção e antiguidades) e o artigo 28.º - O (consagrando algumas regras de aplicação transitória, nomeadamente quanto à entrega de meios de transporte em segunda mão, e estabelecendo certas derrogações temporárias no regime estabelecido, relativamente à Dinamarca e à Alemanha).

A Directiva veio estabelecer, relativamente aos bens em segunda mão, objectos de arte, de colecção e antiguidades, um regime especial para os sujeitos passivos revendedores, bem como um regime especial para as "vendas em hasta pública" (em leilão), procedendo à fixação de conceitos operativos essenciais, como o de "bens em segunda mão", "objectos de arte", "objectos de colecção", "antiguidades", "sujeito passivo revendedor", "organizador de vendas em hasta pública" e "comitente de um organizador de vendas em hasta pública".

Se relativamente aos objectos de arte, de colecção e antiguidades, o legislador comunitário optou por uma definição casuística, a noção de bens em segunda mão é mais abrangente, sendo considerados como tal todos os *"...bens móveis que podem ser reutilizados no estado em que se encontram ou após reparação, com exclusão dos objectos de arte ou de colecção e das antiguidades e que não sejam metais preciosos ou pedras preciosas, na*

definição que lhes é dada pelos Estados Membros"²⁴. Em causa estão, por conseguinte, bens que, tendo sido já retirados do ciclo de produção por terem sido objecto de venda ou auto-consumo, voltam ao estágio final do ciclo económico para nova utilização, quer no estado em que se encontram, quer após reparação insusceptível de alterar a sua essência.

No que respeita aos conceitos de sujeito passivo revendedor, organizador de vendas em leilão e comitente de um organizador de vendas em leilão, revelam-se igualmente fundamentais, dado que as transmissões de objectos em segunda mão, de arte, de colecção ou antiguidades só estarão abrangidos pelo regime especial instituído pela Directiva se tiverem como protagonistas um deste tipo de operadores económicos. Atentemos, pois, na consideração de:

- sujeito passivo revendedor, como sendo *"...o sujeito passivo que, no âmbito da sua actividade económica, compra ou afecta às necessidades da sua empresa, ou importa para revenda, bens em segunda mão, objectos de arte, de colecção ou antiguidades, quer esse sujeito actue por conta própria ou por conta de outrem nos termos de um contrato de comissão de compra e venda"*;
- organizador de vendas em hasta pública, como *"...qualquer sujeito passivo que, no âmbito da sua actividade económica, proponha a venda de um bem em hasta pública com vista à sua adjudicação ao licitante que fizer o lance mais alto"*;
- comitente de um organizador de vendas em hasta pública, entendido como *"...qualquer pessoa que entregue um bem a um organizador de vendas em hasta pública nos termos de um contrato de comissão de venda que inclua as*

²⁴ A título de curiosidade, saliente-se que o Tribunal de Justiça, chamado a pronunciar-se sobre o conceito de "bem em segunda mão", veio a reconhecer que "...os animais vivos podem ser considerados bens em segunda mão..." - cfr. o Ac. de 1/04/2004, no processo n.º C-320/02 (Forvaltnings AB Stenholmen/Riksskatteverket).

seguintes disposições: - o organizador da venda em hasta pública propõe o bem em hasta pública em seu nome, mas por conta do comitente; - o organizador da venda em hasta pública entrega o bem, em seu nome, mas por conta do comitente, ao licitante que fizer o lance mais alto na hasta pública em que o bem é adjudicado”.

Verificados os pressupostos do regime, do ponto de vista objectivo e subjectivo, a Directiva estabelece como princípio de tributação o da tributação da margem de lucro realizada pelo sujeito passivo revendedor, sempre que a aquisição de tais bens seja efectuada a quem não seja sujeito passivo, a sujeitos passivos que beneficiem de isenção na transmissão, ou a outros sujeitos passivos revendedores que tenham usufruído do mesmo regime de tributação.

Neste caso, haverá que considerar a margem de lucro obtida pelo sujeito passivo revendedor, recorrendo à fórmula consagrada na própria Directiva, e que consiste na diferença entre o preço de venda e o preço de compra, deduzido o valor do imposto sobre o valor acrescentado correspondente a essa diferença, entendendo-se por preço de venda “...*tudo o que constitua a contrapartida obtida ou a obter pelo sujeito passivo revendedor da parte do comprador ou de um terceiro, incluindo as subvenções directamente ligadas a essa operação, os impostos, direitos, contribuições e taxas, as despesas acessórias, tais como as despesas de comissão, de embalagem, transporte e seguro cobradas pelo sujeito passivo revendedor ao comprador, com exclusão dos montantes referidos no ponto A, n.º 3, do artigo 11.*²⁵”. Preço de compra será, por sua vez, “...*tudo o que constitua a contrapartida definida no primeiro travessão, obtida ou a obter do sujeito passivo revendedor pelo seu fornecedor*”.

²⁵ Ou seja, os descontos, os abatimentos e as reduções de preço.

Saliente-se que, caso opere pelo sistema da tributação pela margem²⁶, o sujeito passivo revendedor não poderá mencionar o I.V.A. inerente à transacção na factura ou documento equivalente que entrega ao comprador, o qual fica impossibilitado de exercer o direito à dedução.

Por outro lado, o sujeito passivo revendedor que, simultaneamente, opere segundo o regime normal e no sistema de tributação pela margem, terá que distinguir, na sua contabilidade, os dois tipos de operações. Mais se dirá que a aplicação do sistema é, em regra, feita bem a bem, não sendo possíveis compensações entre os bens. Excepcionalmente²⁷, e relativamente a certas operações ou categorias de sujeitos passivos, os Estados Membros poderão estabelecer que o regime de tributação pela margem seja determinado por período fiscal, sendo certo que esta opção obrigará à existência de regularizações anuais, com base na declaração relativa a último período do imposto.

Na apreciação genérica do sistema comunitário de tributação estabelecido pela Directiva n.º 94/5/CE, cumpre ainda ressaltar as seguintes especificidades, relativamente aos objectos de arte, de colecção ou antiguidades:

- nas transacções destes bens, o sujeito passivo pode optar entre o regime normal e o regime de tributação pela margem, tendo que manter a sua opção por um período de dois anos
- a taxa aplicável²⁸ às importações destes bens pode ser a taxa reduzida, a fim de se evitarem distorções na concorrência.

Relevante é a consideração de que, tratando-se de transmissões

²⁶ Sendo que, por cada transmissão, a legislação permite ao sujeito passivo a opção pela aplicação do regime normal, caso em que o imposto será liquidado sobre a totalidade do preço do bem e haverá direito à dedução do imposto repercutido pelo fornecedor.

²⁷ Esta possibilidade está dependente de prévia consulta ao Comité I.V.A. e obriga à adopção de medidas tendentes a evitar vantagens ou prejuízos injustificados.

²⁸ Tratando-se de bens usados, a taxa aplicável será a dos mesmos bens, no estado de novos.

intracomunitárias, a tributação opera pelo sistema da margem, constituindo a matéria colectável a diferença entre o preço da venda e o preço da compra, mais se deduzindo o valor do imposto calculado sobre a margem; caso o adquirente seja um sujeito passivo no Estado Membro de chegada da expedição ou do transporte, não haverá lugar a uma aquisição intracomunitária, tal como vem definida no artigo 3.º do Regime do I.V.A. nas Transacções Intracomunitárias (R.I.T.I.)²⁹.

Como referimos supra, a Directiva reconhece ainda aos Estados Membros a possibilidade de adoptar o regime da tributação pela margem às transmissões de bens em segunda mão, objectos de arte, de colecção ou de antiguidades, efectuadas por um organizador de vendas em regime de leilão, sempre que o mandante seja:

- um não sujeito passivo
- um sujeito passivo que beneficie de isenção
- um sujeito passivo revendedor cuja transmissão, decorrente do contrato de comissão, seja efectuada ao abrigo do regime de tributação pela margem.

Efectuada a venda, o organizador do leilão entregará ao licitante que tiver oferecido o lance mais alto, uma factura ou documento equivalente, com discriminação do montante da adjudicação, impostos, direitos, contribuições, taxas e despesas acessórias, mas sem qualquer menção do I.V.A. liquidado (o qual é apurado sobre a diferença entre o valor total

²⁹ O referido normativo diz ser "...aquisição intracomunitária a obtenção do poder de dispor, por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade, de um bem móvel corpóreo, cuja expedição ou transporte para território nacional, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, com destino ao adquirente, tenha tido início noutro Estado membro". Nos termos do R.I.T.I., as operações entre Estados Membros dão origem a dois tipos de operações: transmissões de bens isentas de imposto e aquisições de bens tributáveis.

apurado ao cliente e o valor líquido a entregar ao comitente, deduzido o valor respectivo do I.V.A.).

Tal como sucede relativamente às transmissões efectuadas por sujeitos passivos revendedores, também não ocorrerá qualquer aquisição intracomunitária, sempre que o organizador do leilão haja adquirido o bem a sujeito passivo de imposto noutro Estado Membro e desde que o imposto tenha sido liquidado no Estado Membro de expedição ou transporte, de acordo com o regime da tributação pela margem.

3.3.2-As disposições transitórias relativas a meios de transporte usados

A particular relevância no comércio intracomunitário destes bens, justifica a circunstância de a Directiva n.º 94/5/CE ter estabelecido certas disposições específicas e temporárias, relativamente às transmissões de meios de transporte usados.

No que respeita aos veículos automóveis, o enquadramento na regulamentação em análise terá, no entanto, que ser precedida da subsunção, não apenas na definição de "bens em segunda mão", mas também no conceito de "meios de transporte usados" consagrada na Directiva, obrigando ao preenchimento cumulativo das condições estabelecidas no artigo 28.º-A, n.º 2 b) da 6.ª Directiva:

- a entrega dos veículos tem que ser efectuada para além do período de seis meses após a primeira entrada em serviço;
- os veículos têm que ter percorrido mais de 6.000 Kms.

A Directiva prevê a aplicação à transmissão destes bens do regime de tributação pela margem, mas faculta aos Estados Membros que tinham em vigor diferentes regimes, a sua manutenção até 31 de Dezembro de 1996,

cumpridos que sejam certos pressupostos, entre os quais se salienta a adopção de um fictício método de crédito de imposto, cujos resultados conduzem a valores equivalentes aos que seriam apurados em caso de aplicação do regime da margem.

Atenta à problemática decorrente da existência de diferentes taxas, em caso de aquisição noutros Estados Membros, foi estabelecido que o montante de imposto devido não poderá ser inferior ao que resultaria da aplicação do regime da margem (sendo que esta não poderia ser inferior a 10% do preço de venda).

No âmbito da fixação destas medidas transitórias, a Directiva consagrou a não sujeição a imposto das aquisições intracomunitárias de viaturas usadas, quando o vendedor seja um sujeito passivo revendedor que actue nessa qualidade e o bem tenha sido sujeito a imposto no Estado de origem da expedição ou transporte, no regime da tributação da margem. Quanto às transmissões intracomunitárias, não beneficiam da isenção estabelecida, em regra, para este tipo de operações, devendo ser liquidado imposto, de acordo com o referido regime de tributação.

3.3.3-O hiato temporal entre 1 de Janeiro de 1995 e a publicação do DL n.º 199/96, de 18 de Outubro: Aquisições intracomunitárias *versus* efeito directo da Directiva n.º 94/5/CE?

A Directiva n.º 94/5/CE estabelecia como data limite para a sua transposição para o direito interno dos Estados Membros, o dia 1 de Janeiro de 1995. Ora, nessa data, o Estado Português não cumprira a obrigação decorrente da citada directiva comunitária, o que veio a suceder apenas com a publicação do DL n.º 199/96, a 18 de Outubro.

É certo que, em conformidade com o preceituado na alínea f) do n.º 2 do artigo 16.º do Código do I.V.A., havia sido publicado o DL n.º 504-G/85, de 30 de Dezembro, que estabelecia o regime do I.V.A. nas transmissões de bens em segunda mão ou de objectos de arte, o qual evidenciava já sensibilidade quanto aos problemas da reintrodução no consumo de bens que, no seu preço, traziam já "imposto oculto"³⁰; todavia, tal regulamentação, aplicável apenas às operações internas, não supria as necessidades de harmonização no seio de um mercado interno em franca expansão.

Os anos de 1995 e 1996 foram anos de grande crescimento nas "importações" de viaturas automóveis em segunda mão, provenientes de outros países comunitários, entre os quais se destacam a França e a Alemanha. Atenta ao fenómeno, a Administração Tributária lançou mão, por todo o território nacional, de acções inspectivas, tendentes a controlar eventuais esquemas fraudulentos e fenómenos de evasão fiscal. As liquidações adicionais que resultaram, por vezes, dessas operações inspectivas, foram, pontualmente, objecto de reclamação e posterior reacção contenciosa, surgindo como recorrente a questão da existência (ou não) de uma aquisição intracomunitária de bens.

Neste quadro é fundamental a consideração da "doutrina administrativa" fixada no ofício-circulado da DSIVA, de 2002/01/06, que entendeu existirem dois regimes distintos, temporalmente diferenciados: um entre 1993/01/01 e 1996/10/22 e outro a partir dessa data (com a entrada em vigor do DL n.º 199/96, de 18/01).

³⁰ Evidenciando os objectivos específicos desta legislação especial e as condições formais para a determinação do valor tributável, de acordo com as suas disposições, cfr. o Ac. do TCA, proferido em 31/03/1998, no processo n.º 64.591. Em sentido contrário ao decidido neste Acórdão, quanto ao cumprimento de certas formalidades exigidas pela citada legislação, veja-se o Ac.STA, de 17/03/1999, proferido no processo n.º 23.102

De acordo com o referido ofício, e com referência a esse primeiro período, haveria que distinguir entre as aquisições de viaturas usadas, noutros Estados Membros, efectuadas por sujeitos particulares e as aquisições realizadas por sujeitos passivos. Com efeito, tratando-se de particulares, a aquisição não estaria abrangida pelas normas de incidência do I.V.A., não havendo lugar a tributação. Quanto às aquisições protagonizadas por sujeitos passivos, sendo os vendedores sujeitos passivos noutro Estado, verificar-se-ia uma aquisição intracomunitária, a obrigar a liquidação do imposto. Quer num caso, quer noutro, a *"subsequente venda das viaturas no mercado nacional, efectuada por um sujeito passivo do imposto, configura-se como uma transmissão de bens abrangida pela norma de incidência constante da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do Código do I.V.A., podendo o transmitente que tenha adquirido as viaturas para revenda, na determinação do respectivo valor tributável, optar quer pela aplicação do regime geral previsto no CIVA ou aplicar o denominado "método da margem", regulado pelo DL n.º 504-G/85, de 30 de Dezembro,..."*, salvo se houver procedido à dedução do IVA suportado na aquisição, caso em que estará obrigado à aplicação do regime geral.

Para o período posterior à entrada em vigor do DL n.º 199/96, de 18 de Outubro, e no que respeita às aquisições intracomunitárias efectuadas por sujeitos passivos registados em Portugal, as mesmas deixam de estar sujeitas a tributação no mercado nacional *"...quando o vendedor for um sujeito passivo revendedor no Estado-membro da expedição ou transporte dos bens e tiver aí aplicado o IVA de harmonia com o regime especial de tributação pela margem vigente no respectivo país"*.

As decisões dos tribunais fiscais, relativamente à tributação em I.V.A. inerente às transacções de viaturas usadas realizadas por sujeitos passivos

no espaço comunitário, em data anterior à transposição para o direito nacional do Regime Especial dos Bens em Segunda Mão, Objectos de Arte e de Colecção e Antiguidades consagrado na Directiva 94/5/CE, evidenciaram posicionamentos díspares, nomeadamente quanto à matéria do ónus de prova e à verificação dos pressupostos necessários à caracterização de uma operação como "aquisição intracomunitária"³¹.

A questão que legitimamente pode ser equacionada, a este propósito, prende-se com o princípio fundamental do primado do Direito Comunitário e com a aplicabilidade directa das directivas comunitárias.

Na verdade, é inquestionável que, desde o caso *Costa/Enel*, o Tribunal de Justiça tem vindo a afirmar o primado do direito comunitário sobre os vários ordenamentos jurídicos dos Estados Membros da União Europeia; por outro lado, a referida instituição comunitária tem igualmente defendido que quer os Tratados, quer os actos de direito derivado, são criadores de direitos e obrigações não só para os Estados, mas também para os cidadãos e para as empresas³². Por conseguinte, e em nome do seu "efeito útil", os agentes económicos poderão invocar perante os tribunais nacionais direitos que decorrem das normas comunitárias, sempre que verificados os seguintes requisitos: se trate de uma norma prescritiva, que confira directamente direitos e obrigações e que seja clara, impondo aos Estados uma obrigação incondicional e precisa.

Mais se dirá que, de harmonia com o Ac. *Mazzalai*, o Tribunal de Justiça veio a reconhecer nova dimensão jurídica às directivas, ao estabelecer que, mesmo quando não possam ser directamente aplicáveis, estas deverão ser

³¹ A título exemplificativo, vejam-se os Ac. do TCA, de 24/06/2003, proferido no processo n.º 6055/01, os Ac. do 1.º Juízo Liquidatário do TCA, de 19/10/2004, nos processos n.º 7300/02 e n.º 880/03, e o Ac. do STA, de 7/06/2000, no recurso n.º 24828.

³² Desde o Ac. *Van Duyn*, que a jurisprudência comunitária o vem afirmando, de acordo com uma posição hoje já pacífica.

tidas como normas de referência na interpretação das disposições nacionais adoptadas para a sua execução.

Em face do precedentemente exposto, haverá que considerar que, estando Portugal obrigado a proceder à transposição da Directiva n.º 94/5/CE para o direito interno até 1 de Janeiro de 1995, e sendo esta dotada das características de clareza, precisão e suficiência (como o comprova, ademais, o próprio DL n.º 199/96, de 18 de Outubro, que segue de perto o texto comunitário...), qualquer sujeito passivo nacional que houvesse adquirido em qualquer outro país comunitário, e para posterior revenda, viaturas automóveis usadas - a um transmitente que operasse no regime da margem, a um particular ou sujeito passivo isento, poderia invocar em tribunal as suas disposições, eximindo-se assim à tributação em I.V.A. de acordo com o regime das aquisições intracomunitárias.

3.3.4-A transposição para o direito interno da Directiva n.º 94/5/CE: o DL n.º 199/96, de 18 de Outubro.

Com a publicação do Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão, Objectos de Arte e de Colecção e Antiguidades, aprovado pelo citado DL n.º 199/96, de 18 de Outubro, o Estado Português procedeu, com o atraso assinalado, à transposição para o nosso ordenamento jurídico da Directiva n.º 94/5/CE.

A disciplina jurídica daí resultante, obrigou, para além da revogação do DL n.º 504-G/85, de 30 de Dezembro, à alteração dos Códigos do I.V.A. (na medida em que as transmissões de objectos de arte deixaram de estar isentas, passando a ser sujeitas a tributação, à taxa reduzida) e do R.I.T.I. (se bem que os efeitos da transposição tenham sido mitigados,

nomeadamente porque a alteração produzida ao nível do conceito de "meios de transporte novos" se havia já operado, de harmonia com o previsto na Lei n.º 39-B/94, de 27 de Dezembro).

O DL n.º 199/96, de 18 de Outubro não introduziu alterações substanciais aos regimes previstos na Directiva e adoptou as definições naquela consagradas, nomeadamente no que respeita ao conceito de "bens em segunda mão", "sujeito passivo revendedor", preferindo a nomenclatura de "organizador de vendas em leilão", mais abrangente e menos judicializada.

De acordo com o previsto no artigo 3.º do citado diploma legal, as transacções internas e intracomunitárias de bens em segunda mão, objectos de arte e de colecção e as antiguidades, efectuadas por um sujeito passivo revendedor, que tenha adquirido os bens no interior do Mercado Interno, serão sujeitas ao regime especial da tributação pela margem (salvo em caso de opção pela liquidação do imposto de acordo com o regime normal, de harmonia com o preceituado no artigo 7.º), se os transmitentes forem:

- um não sujeito passivo
- um sujeito passivo que efectue uma transmissão isenta de imposto (ao abrigo do artigo 9.º, n.º 33 do CIVA, ou disposição equivalente em vigor no Estado Membro em que se processou a aquisição)
- um sujeito passivo, tratando-se de um bem de investimento cuja transmissão beneficie de isenção (nos termos do artigo 53.º do CIVA ou disposição equivalente, noutro Estado)
- um outro sujeito passivo revendedor, desde que a transmissão haja sido submetida ao regime de tributação pela margem (ou regulamentação idêntica, no Estado onde se operou a transmissão).

Em conformidade com esta previsão, não é aplicável, no comércio entre Estados Membros deste tipo de bens, o artigo 14.º do R.I.T.I., sendo

desoneradas de imposto as aquisições e sujeitas ao regime da margem as transmissões (só no caso das exportações valerá a isenção prevista no mencionado preceito).

Quanto ao valor tributável, não se estabeleceram diferenças quanto ao previsto na Directiva n.º 94/5/CE, de 14 de Fevereiro, sendo este, nos termos do artigo 4.º, *"...constituído pela diferença, devidamente justificada, entre a contraprestação obtida ou a obter do cliente, determinada nos termos do artigo 16.º 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"*.

Relativamente à transacção de veículos automóveis usados, tem sido frequentemente suscitada a dúvida sobre se o I.A. suportado deve ou não ser incluído no preço da compra. A resposta a esta questão encontra-se na alínea a) do n.º 5 do artigo 16.º do CIVA, para o qual remete o supra citado artigo 4.º do regime especial, devendo, em conformidade, considerar-se que tal imposto deve ser considerado, sim, mas no preço da venda (ainda que se aceite que o mesmo constituiu um custo para o sujeito passivo revendedor)³³.

Importa ainda salientar que o nosso país não aproveitou a faculdade reconhecida no artigo 26.º A da 6.ª Directiva (B.10), de estabelecer que, para certas operações ou categorias de sujeitos passivos, a matéria colectável fosse apurada com referência a cada período fiscal, sendo antes

³³ Esta posição foi inequivocamente defendida pela Administração Fiscal, na informação vinculativa proferida no âmbito do processo n.º T466 2002011, em 2004/07/23, na qual pode ler-se: *"...constitui preço de compra apenas o valor facturado pelo respectivo fornecedor, e preço de venda o montante a receber do comprador, montante este que tem que incluir o Imposto Automóvel e as despesas acessórias debitadas ao cliente..."*.

efectuado o *"apuramento do imposto devido...individualmente, em relação a cada bem..."*.

No que respeita ao direito à dedução, os sujeitos passivos que operam segundo o regime da margem não poderão deduzir o imposto que onerava os bens adquiridos, sendo, no entanto, dedutível o montante de imposto suportado em reparações, na manutenção ou em prestações de serviços relacionados com tais bens. Por sua vez, os adquirentes desses bens, não poderão exercer qualquer direito à dedução, tanto mais quanto é certo que as facturas ou documentos equivalente não poderão discriminar o valor do imposto, devendo conter, ademais, a menção "IVA-Bens em segunda mão" ou "IVA-Objectos de arte, de colecção ou antiguidades", consoante os casos.

Analisando o regime de tributação previsto para os organizadores de vendas em sistema de leilão, constata-se que o regime especial consagrado no DL n.º 199/96, de 18 de Outubro não se afasta das disposições da Directiva, na medida em que se determina a aplicação do regime de tributação pela margem às transacções de bens em segunda mão, objectos de arte, de colecção ou antiguidades, quando realizadas por um organizador de vendas em sistema de leilão, actuando em nome próprio, mas ao abrigo de um contrato de comissão e sempre que o comitente seja:

- um não sujeito passivo
- um sujeito passivo que cuja transmissão seja isenta de imposto, nos termos do artigo 9.º, n.º 33 do CIVA, ou disposição equivalente em vigor no Estado Membro em que se processou a aquisição)
- um sujeito passivo, tratando-se de um bem de investimento cuja transmissão beneficie de isenção (nos termos do artigo 53.º do CIVA ou disposição equivalente, noutro Estado)

- um sujeito passivo revendedor, que tenha submetido a transmissão ao regime de tributação pela margem (ou regulamentação idêntica, noutro Estado Membro).

O valor tributável será, neste caso, resultante da dedução ao montante facturado ao comprador do valor líquido a pagar ao comitente e do valor do imposto por este devido (note-se que, por sua vez, e de acordo com o estabelecido no artigo 11.º do regime especial, o montante líquido a entregar ao comitente pelo organizador da venda em sistema de leilão resulta da dedução da sua comissão ao valor da adjudicação ao licitante que ofereceu o valor mais elevado, devendo estes elementos constar de um relatório, a entregar ao comitente e que o dispensa da obrigação de emissão de factura).

O organizador da venda em sistema de leilão deve proceder à entrega ao comprador de factura ou documento equivalente, sem qualquer discriminação do imposto sobre o valor acrescentado, e que deverá conter a menção "IVA-Regime especial de venda de bens em leilão".

Uma última referência a veículos automóveis: o artigo 16.º do DL n.º 199/96, de 18 de Outubro expressamente afasta da sua disciplina normativa os veículos que sejam considerados novos, em face do preceituado no n.º 2 do artigo 6.º do R.I.T.I., ou seja, que tenham sido objecto de transmissão em data anterior a seis meses a contar da primeira utilização e/ou que tenham percorrido menos de 6.000 Kms.

4- Conclusões

O regime particular de tributação dos bens em segunda mão, objectos de arte, de colecção e antiguidades, assume especial relevância num mercado comunitário em que as fronteiras são cada vez mais fluidas e em que o número de consumidores, em virtude de alargamentos sucessivos do projecto europeu a novos países, cresceu exponencialmente.

Neste quadro, e numa Europa em que, não obstante os objectivos traçados no Tratado da União, as assimetrias regionais são evidentes, destacam-se, sobremaneira, as transacções intracomunitárias de veículos automóveis usados. Efectivamente, em países em que o poder de compra é mais escasso ou em que a tributação que incide sobre os automóveis é mais penalizadora, a atracção por veículos de maior cilindrada que, sendo usados, apresentam uma boa relação entre qualidade e preço, é notória, vindo a determinar importantes fluxos de comércio entre vários Estados Membros.

Esta realidade é, ademais, potenciada pelo facto de, relativamente a meios de transporte novos, os países comunitários terem manifestado ainda maiores reticências quanto à adopção do princípio da origem, o que ressalta da consagração dos próprios particulares como sujeitos passivos de I.V.A. nas aquisições intracomunitárias desses bens - entre nós, o R.I.T.I. estabelece um regime particular para estas aquisições, sujeitas a imposto no território nacional, devendo os particulares proceder ao pagamento do imposto nas Alfândegas, juntamente com o I.A..

A experiência ainda recente neste domínio da tributação, quer por parte da Administração Tributária, quer dos próprios operadores económicos, justifica, eventualmente, algumas incorrectas interpretações e aplicações da legislação em vigor e alerta para a necessidade de um estreitamento das

relações entre as várias autoridades administrativas, por forma a assegurar um eficaz combate à fraude e à evasão fiscais.

Na verdade, impõe-se, desde logo, assegurar que os direitos dos sujeitos passivos não possam resultar diminuídos pelas dificuldades de obtenção de uma prova que pode estar dependente da actuação de um terceiro que opera num outro país comunitário ou pelo excesso de zelo de uma administração tributária que se propõe liquidar no seu território imposto sobre o valor acrescentado que deveria ter sido liquidado e entregue nos cofres de um outro Estado Membro.

Igualmente se afigura fundamental garantir a correcta e justa repartição das receitas fiscais entre os vários Estados Membros da União Europeia, combatendo feroz e empenhadamente fenómenos de fraude e evasão, que podem ser particularmente danosos para os orçamentos estaduais.

Atentas a esta problemática, as Instituições Comunitárias têm desenvolvido esforços no sentido de intensificar a cooperação administrativa entre os vários Estados Membros, devendo assinalar-se a recente publicação da Directiva 2003/93/CE e do Regulamento n.º 1.798/2003, a 7 de Outubro de 2003. Estes actos normativos comunitários visam operacionalizar o sistema de troca de informações entre os Estados Membros, em matéria de I.V.A., prevendo meios de actuação mais consentâneos com as reais necessidades das várias administrações fiscais nacionais; neste sentido, para além da criação e manutenção de uma base de dados electrónica, que permita disponibilizar, de imediato, informações relativamente a operadores económicos registados, estão previstas acções de controlo simultâneo de sujeitos passivos, pedidos de notificação inter-estados ou até a presença de funcionários da autoridade que requer

informações ou o desenvolvimento de um inquérito administrativo, nos serviços do Estado requerido.

A transposição para o direito interno do regime comunitário de tributação dos bens em segunda mão, objectos de arte, de colecção e antiguidades, com a publicação do DL n.º 199/96, de 18 de Outubro, constituiu um passo fundamental para a normalização de procedimentos e clarificação de conceitos. Incumbe, agora, aos sujeitos passivos, à Administração Tributária e aos Tribunais, a sua correcta aplicação, no sentido de ser dado cabal cumprimento aos desígnios da neutralidade fiscal e da justiça tributária.

BIBLIOGRAFIA

- **BASTO, José Guilherme Xavier:** "A tributação do consumo e a sua coordenação internacional -Lições sobre harmonização fiscal na Comunidade Económica Europeia", in *Ciência e Técnica Fiscal*, CEF, n.º 361 e n.º 362
- **BASTO, José Guilherme Xavier:**"Tendências de evolução dos sistemas fiscais na União Europeia, com especial referência ao imposto sobre o valor agregado(IVA)", in *Temas de Integração*, Ed. Almedina, 1.º vol., 2.º semestre de 1996
- **CORREIA, Arlindo:**"As consequências do mercado único na fiscalidade portuguesa", in revista *Fisco*, Dezembro de 1990
- **NABAIS, José Casalta:**"A soberania fiscal no actual quadro de internacionalização, integração e globalização económicas", in *Temas de Integração*, Ed.Almedina, n.º 15 e n.º 16 (2003)
- OLIVEIRA, Maria Odete:**"A tributação dos bens em segunda mão, objectos de arte, colecção e antiguidades - Regras especiais contidas no DL n.º 199/96, de 18/10", in *revista da APECA*, boletim n.º 82 (1998)
- OLIVEIRA, Maria Odete:**Anotação ao acórdão do S.T.A. de 17 de Março de 1999, Recurso n.º 23 102, in *Jurisprudência Fiscal Anotada - Supremo Tribunal Administrativo*, 2002, Ed. Almedina
- SANTOS, J.Albano:**"Os sistemas fiscais:análise normativa", in *Ciência e Técnica Fiscal*, CEF, Set/Out. 1997
- SANTOS, João Pedro:**"IVA:Do regime de tributação no destino, ao regime de tributação na origem", in *Ciência e Técnica Fiscal*, CEF, n.º 389 (1998)

- VASQUES, Sérgio:" A reforma da tributação automóvel: Problemas e perspectivas", in *Fiscalidade-Revista de Direito e Gestão Fiscal*, Ed. ISG, Abril de 2002
- "IVA-Manual de Apoio", da AGT, Instituto de Formação Tributária (2001)

SITES CONSULTADOS

- <http://www.dgsi.pt>
- <http://europa.eu.int>.
- <http://www.LexPortugal.com>
- <http://www.doutrina.net>