

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 325/2024-T

Tema: IVA – aquisição intracomunitária de bens.

SUMÁRIO:

I - NÃO SE EVIDENCIANDO DA PROVA A VERIFICAÇÃO DE UMA AQUISIÇÃO INTRACOMUNITÁRIA DE BENS, NA ACEPÇÃO DOS ARTIGOS 1.º E 3.º DO REGIME DO IVA NAS TRANSAÇÕES INTRACOMUNITÁRIAS (“RITI”), É ILEGAL A TRIBUTAÇÃO DA TRANSFERÊNCIA DE DOIS VEÍCULOS AUTOMÓVEIS DE ITÁLIA PARA PORTUGAL.

II - EM ACÓRDÃO DE 18.11.2010, PROLATADO NO PROCESSO C-84/09, DETERMINOU O TJUE QUE “NO CASO ESPECÍFICO DA AQUISIÇÃO DE UM MEIO DE TRANSPORTE NOVO NA ACEPÇÃO DO ARTIGO 2.º, N.º 1, ALÍNEA B), II), DESTA DIRECTIVA [IVA], A DETERMINAÇÃO DO CARÁCTER INTRACOMUNITÁRIO DA OPERAÇÃO DEVE SER EFECTUADA ATRAVÉS DE UMA APRECIACÃO GLOBAL DE TODAS AS CIRCUNSTÂNCIAS OBJETIVAS E DA INTENÇÃO DO ADQUIRENTE, DESDE QUE SE BASEIE EM ELEMENTOS OBJETIVOS QUE PERMITAM IDENTIFICAR O ESTADO MEMBRO NO QUAL SE PLANEOU PROCEDER À UTILIZAÇÃO FINAL DO BEM EM CAUSA.”.

III - SEGUINDO ESTA LINHA JURISPRUDENCIAL, DA APRECIACÃO GLOBAL DE TODAS AS CIRCUNSTÂNCIAS OBJECTIVAS QUE ENVOLVERAM A AQUISIÇÃO DOS VISADOS MEIOS DE TRANSPORTE, NÃO RESULTA O MAIS LEVE INDÍCIO QUE PERMITA IDENTIFICAR PORTUGAL COMO SENDO O ESTADO MEMBRO NO QUAL O REQUERENTE PLANEOU PROCEDER À UTILIZAÇÃO FINAL DOS BENS EM CAUSA, O QUE IMPEDE SE ATRIBUA O CARÁCTER INTRACOMUNITÁRIO À OPERAÇÃO *SUB JUDICE*.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Prof^ª. Doutora Regina de Almeida Monteiro (Presidente), Dr. A. Sérgio de Matos e Dr. Arlindo José Francisco (Adjuntos), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 20 de Maio de 2024, acordam no seguinte:

I. Relatório

A..., titular do número de identificação fiscal..., residente em ..., ..., ..., Reino da Arábia Saudita (adiante, “Requerente”), vem, nos termos e para efeitos do na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, alínea a) do n.º 3 do artigo 5.º, e alínea a) do n.º 1 e n.º 2 do artigo 10.º, todos do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”), requerer a constituição de tribunal arbitral coletivo, com vista à obtenção de pronúncia arbitral de declaração de ilegalidade do indeferimento das Reclamações Graciosas n.º ...2023... e ... e, consequentemente, a anulação dos atos tributários de liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) n.º 2023/... e 2023/..., no valor total de € 378.349,95 (Documentos n.º 1 a 4 juntos com o PPA).

Pede a procedência do pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, a anulação os despachos de indeferimento das reclamações gratuitas apresentadas e, na sequência, a anulação, por se encontrarem feridas de ilegalidade, as liquidações de IVA n.º 2023/... e 2023/..., reembolsando-se o valor pago indevidamente, acrescido dos respetivos juros indemnizatórios devidos.

É demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante referida por “AT” ou “Requerida”.

Em 11 de Março de 2024, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo

Exmo. Presidente do CAAD e, automaticamente, notificado à AT.

Em conformidade com o disposto nos artigos 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT, o Exmo. Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável. As Partes, notificadas dessa designação, não manifestaram vontade de a recusar (artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e c) do RJAT e artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD).

O Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 20 de Maio de 2024.

Em 24 de Junho de 2024, a Requerida apresentou Resposta, na qual se defende por impugnação, concluindo que o pedido de pronúncia arbitral deve ser julgado improcedente, com as legais consequências, e juntou aos autos o Processo Administrativo.

Por despacho de 24 de Junho de 2024, dispensou-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e as alegações e facultou-se às partes a possibilidade de, querendo, apresentarem, alegações escritas no prazo simultâneo de 20 dias.

Em 16 e 17 de Julho de 2024, respectivamente, o Requerente e a Requerida apresentaram alegações nas quais mantiveram as posições anteriormente assumidas.

II. Saneamento

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria para conhecer das liquidações de IVA ora impugnadas, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a), e 11.º, n.º 1, todos do RJAT.

As partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

A ação é tempestiva, tendo o pedido de pronúncia arbitral sido apresentado no prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, de acordo com a remissão operada para o artigo 102.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”).

Não foram identificadas questões que obstem ao conhecimento do mérito.

III. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

1. MATÉRIA DE FACTO PROVADA

Com relevo para a decisão julgam-se provados os seguintes factos:

A) O Requerente é uma pessoa singular, residente no Reino da Arábia Saudita (Documento n.º 7 junto ao PPA, que aqui se dá por integrado).

B) Antes de residir – para efeitos pessoais, profissionais e fiscais – no Reino da Arábia Saudita, o Requerente residiu:

- Entre 2018 e 2021 (inclusive) em Itália (Doc. n.º 8 e Doc. n.º 9 juntos ao PPA, que aqui se dão por integrados);
- Durante o ano de 2022, no Reino Unido (por acordo).

C) Em abril de 2019, o Requerente adquiriu, em Espanha, com destino a consumo em Itália, um veículo da marca McLaren, modelo Senna, tendo o respetivo IVA sido liquidado em Itália, Estado de residência do Requerente e de consumo final do bem e no qual o veículo foi registado em conformidade, com a matrícula ..., datada de 23.05.2019 (Docs. n.ºs 10, 11 e 12 juntos ao PPA, que aqui se dão por integrados).

D) Em julho de 2021, o Requerente adquiriu, em Itália, e aí registou a seu favor, um veículo de marca Ferrari, modelo Monza SP1, tendo o respetivo IVA sido liquidado em Itália, Estado de residência do Requerente e de consumo final do bem, que recebeu a matrícula ..., datada de 26.07.2021 (Docs. n.ºs 13, 14 e 15 juntos ao PPA, que aqui se dão por integrados).

E) Em maio de 2023, o Requerente deu início aos procedimentos necessários para deslocalizar os veículos em causa de Itália para Portugal:

- Relativamente ao McLaren Senna, junto da Alfândega do Jardim do Tabaco, através do processamento por transmissão eletrónica de dados da DAV n.º 2022/..., à data da qual esse veículo contava 335 quilómetros percorridos (Doc. n.º 5, junto ao PPA, que aqui se dá por integrado);
- Relativamente ao Ferrari Monza SP1, junto da Alfândega de Alverca, através do processamento por transmissão eletrónica de dados da DAV n.º 2022/..., à data da qual esse veículo contava 37 quilómetros percorridos. (Doc. n.º 6 junto ao PPA, que aqui se dá por integrado).

F) Da apresentação das DAV acima referidas emergiram as liquidações de IVA n.º 2023/... e n.º 2023/..., aqui impugnadas, delas se revelando que o imposto foi liquidado, à taxa de 23% sobre o valor de aquisição acrescido do Imposto sobre Veículos (“ISV”) suportado, em valores de € 134.984,57 e de € 243.365,38, respectivamente (Docs. n.ºs 3 e 4, juntos ao PPA, que aqui se dão por integrados).

G) Tais liquidações foram atempadamente pagas pelo Requerente, em 29 e 25 de Maio de 2023, respectivamente (Docs. n.ºs 17 e 18 juntos ao PPA, que aqui se dão por integrados).

H) Por discordar das liquidações de IVA emitidas, o Requerente apresentou duas Reclamações Graciosas, que receberam os n.ºs ...2023... e ...2023..., ambas indeferidas por despachos dos Directores das Alfândegas, proferidos em 06-11-2023 e em 20-11-2023, e devidamente notificados em 06-11-2023 e em 07-12-2023, respectivamente (cfr. Docs. n.ºs 1 e 2 juntos ao PPA, que aqui se dão por integrados).

I) Da argumentação das decisões de indeferimento das reclamações graciosas, que se revela essencialmente idêntica, extrai-se, além do mais, o seguinte:

“Face ao disposto no artigo 1.º da alínea b) do RITI, estão sujeitas a imposto, no território nacional, as aquisições de meios de transporte novos efectuadas a título

oneroso, noutro Estado-membro, independentemente da qualidade do adquirente (particular ou pessoa, singular ou colectiva, no exercício de uma actividade).

No que respeita à incidência subjectiva em matéria de meios de transporte novos, o n.º 2 do artigo 2.º do RITI, que corresponde no direito comunitário ao n.º 2 do artigo 9.º da Directiva IVA, considera sujeitos passivos de imposto:

- a) Os particulares que efectuem aquisições intracomunitárias de meios de transporte novos;*
- b) As pessoas singulares ou colectivas que ocasionalmente efectuem transmissões de meios de transporte novos, expedidos ou transportados a partir do território nacional, com destino a um adquirente estabelecido ou domiciliado noutro Estado-membro.*

De acordo com o artigo 3.º do RITI, que corresponde ao artigo 20.º da Directiva IVA, considera-se, em geral, 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.

Face ao disposto no n.º 2 do artigo 6.º do RITI, consideram-se veículos automóveis novos aqueles cuja transmissão seja efectuada no prazo de seis meses após a primeira utilização ou os que tenham percorrido no máximo 6000km.

Perante estas normas, conclui-se que as aquisições de meios de transporte novos efectuadas por um sujeito passivo ou por particular, noutro Estado-membro, estão sujeitas a regras específicas caracterizadas pela tributação do IVA no país do destino, ou seja, no lugar do consumo final desses bens.

Conclui-se assim que:

A entrada em Portugal de um veículo automóvel expedido de Itália para Portugal não reúne as condições para que se considere meio de transporte usado pelo n.º de quilómetros percorridos (menos de 6000km), pelo que a operação realizada configura,

em sede de IVA, uma aquisição intracomunitária de meio de transporte novo sujeita a imposto nos termos do RITI.

Saliente-se, ainda, que a transferência do veículo para Portugal não é acompanhada pela mudança de residência do proprietário.” (PA).

J) Em 02 de Fevereiro de 2024 foi apresentado o presente PPA.

2. FACTOS NÃO PROVADOS

Não há factos relevantes para decisão que não se tenham provado.

3. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DE FACTO

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2, do CPPT, 596.º, n.º 1, e 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT, não tendo o Tribunal de se pronunciar sobre todas as alegações das Partes.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas Partes e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

A convicção dos árbitros fundou-se unicamente na análise crítica da prova documental junta aos autos, que está referenciada em relação a cada facto julgado assente.

IV. Fundamentação Jurídica

Resumindo, as posições das partes, a questão a dirimir consiste em apurar se a

transferência dos referidos veículos automóveis de Itália para Portugal, nas circunstâncias que emergem da prova, constitui uma transacção intracomunitária de bens, que não pode deixar de ser sujeita à cobrança de IVA, como sustenta a Requerida, ou se, pelo contrário, essa operação tem que ser vista como uma mera deslocalização desses bens de um Estado para outro, sem que haja lugar à liquidação em IVA, sob pena de dupla tributação, uma vez que este imposto já havia sido pago pelo Requerente, como consumidor final, no Estado em que residia e ao qual destinou os bens quando os adquiriu.

APRECIÇÃO

A Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) estriba o fundamental da sua argumentação nas seguintes disposições legais do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (“RITI”) e da sua correspondência na Diretiva 2006/112/CE (“Diretiva IVA”):

- *“Estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado (IVA) As aquisições intracomunitárias de meios de transporte novos efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo, ainda que se encontre abrangido pelo disposto no n.º 1 do artigo 5.º, ou por um particular”* (artigo 1.º, al. b), do “RITI” e artigo 2.º, n.º 1 al a) da “Directiva IVA” – incidência objectiva);

- *“São ainda considerados sujeitos passivos do imposto: Os particulares que efectuem aquisições intracomunitárias de meios de transporte novos”* (artigo 2.º, n.º 2, al. a) do “RITI” e artigo 9º, nº 2 da “Directiva IVA” – incidência subjectiva);

- *“Considera-se, em geral, 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 noutra Estado membro.”* (artigo 3.º do “RITI” e artigo 20.º da “Directiva IVA” – conceito de aquisição intracomunitária de bens);

- *“Para efeitos deste diploma, entende-se por «Meios de transporte» as embarcações com comprimento superior a 7,5 m, as aeronaves com peso total na descolagem superior a 1550 kg e os veículos terrestres a motor com cilindrada superior a 48 cc ou potência superior*

8.

a 7,2 kW, destinados ao transporte de pessoas ou de mercadorias, que sejam sujeitos a registo, licença ou matrícula no território nacional ...” (artigo 6.º, n.º 1, al b) do “RITI” e artigo 2.º, n.º 2, al. a), i) da “Directiva IVA” – conceito de meios de transporte);

- “Não são considerados novos os meios de transporte mencionados na alínea b) do número anterior desde que se verifiquem simultaneamente as seguintes condições: A transmissão seja efectuada mais de três ou seis meses após a data da primeira utilização, tratando-se, respectivamente, de embarcações e aeronaves ou de veículos terrestres; O meio de transporte tenha percorrido mais de 6000 km, tratando-se de um veículo terrestre...” (artigo 6.º, n.º 2, als. a) e b) do “RITI” e artigo 2.º, n.º 2, al. b), i), da “Directiva IVA” – conceito de meios de transporte novos).

Tanto é o que resulta da fundamentação dos actos de indeferimento das reclamações gratuitas e da Resposta da AT (artigo 91.º), por isso integrando a matéria de facto provada.

Regista-se como incontroverso que, através da operação questionada no caso em apreço, visou o Requerente transferir ou, como o próprio diz, deslocalizar de Itália para Portugal dois veículos automóveis, *id est*, dois meios de transporte, à luz do conceito que emana do artigo 6.º, n.º 1, al b) do “RITI” e do artigo 2.º, n.º 2, al. a), i) da “Directiva IVA”, uma vez que ambos são dotados de motor com cilindrada superior a 48 cc ou potência superior a 7,2 kW.

Também é pacífico que tais meios de transporte – um McLaren Senna e um Ferrari Monza SP 1 – têm de considerar-se “novos”, à luz do conceito que emana do artigo 6.º, n.º 2, als. a) e b) do “RITI” e do artigo 2.º, n.º 2, al. b), i), da “Directiva IVA”, uma vez que, embora ambos adquiridos há mais de seis meses, nenhum deles percorreu mais de 6000 Km. Na verdade, o primeiro regista apenas 335 Km e o segundo apenas 37 Km, nos respectivos odómetros.

O busílis da questão, que gera a controvérsia *sub judice*, está em apurar se, apesar das características específicas de tais veículos, pode considerar-se que houve uma aquisição intracomunitária desses bens / meios de transporte e a ocorrência de um facto tributário que

determine a liquidação de IVA aquando da submissão das DAVs para obtenção de matrículas portuguesas.

Na análise deste litígio, afigura-se claro que a Requerida focou-se, exclusivamente, na observância da reunião dos pressupostos necessários à qualificação daqueles bens como “*meios de transporte novos*”.

Porém, descurou, absolutamente, outros requisitos que se colocam a montante destes e sem a verificação dos quais não é possível enquadrar a referida transferência dos sobreditos veículos, de Itália para Portugal, como um facto tributável em matéria de IVA.

O primeiro, e imprescindível, desses requisitos é que “[só] *estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado (IVA) as aquisições intracomunitárias de meios de transporte novos efectuadas no território nacional, a título oneroso,...*”, como resulta, cristalino, do artigo 1.º, al. b), do “RITI” e do artigo 2.º, n.º 1 al a) da “Directiva IVA”, no que tange à incidência objectiva do imposto.

O segundo, e não menos imprescindível, é que se esteja em presença de uma “*aquisição intracomunitária*”, aquisição essa que ou corresponde “[à] obtenção do poder de dispor, por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade, de um bem móvel corpóreo...” ou não será uma aquisição intracomunitária de bens, como resulta à evidência do artigo 3.º do “RITI” e do artigo 20.º da “Directiva IVA”. Saliente-se, neste aspecto particular, que a norma comunitária refere expressamente o entendimento de que «*aquisição intracomunitária de bens*» constitui “*a obtenção do poder de dispor, como proprietário, de um bem móvel corpóreo*”.

No caso, erige-se da prova que “*Em abril de 2019, o Requerente adquiriu, em Espanha, com destino a introdução no consumo em Itália, um veículo da marca McLaren, modelo Senna, tendo o respetivo IVA sido liquidado em Itália, então o Estado de residência do Requerente e de consumo final do bem e no qual o veículo foi registado em conformidade, com a matrícula ..., datada de 23.05.2019*” e que “*Em julho de 2021, o Requerente adquiriu, em Itália, e aí registou a seu favor, um veículo de marca Ferrari, modelo Monza SP1, tendo o*

respetivo IVA sido liquidado em Itália, Estado de residência do Requerente e de consumo final do bem, que recebeu a matrícula ..., datada de 26.07.2021” - Factos C) e D).

Destes factos só podem extrair-se duas conclusões, evidentes e incontrovertidas:

- i) a transferência daqueles veículos para Portugal não constituiu uma aquisição a título oneroso dos mencionados bens, porquanto o Requerente já os tinha adquirido, pago e registado a seu favor;

- ii) e, obviamente, também não existiu uma *“aquisição intracomunitária de bens”*, porquanto o Requerente já deles dispunha como proprietário em Itália, não sendo a sua transferência para Portugal que configurou a obtenção do poder de dispor desses bens por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade

Enquanto tal, não há qualquer margem de erro na afirmação de que o Requerente já havia adquirido os mencionados veículos como consumidor final, com destino e consumo em Itália.

Aliás, a fundamentação usada pela Requerida na decisão das Reclamações Graciosas apoia a segunda destas conclusões quando transcreve o artigo 40.º da “Directiva IVA” para evidenciar que: *“Considera-se que o lugar de uma aquisição intracomunitária de bens é o lugar onde se encontram os bens no momento da chegada da expedição ou do transporte com destino ao adquirente.”* Em harmonia com esta norma comunitária encontra-se o artigo 8.º, n.º 1, do “RITI”, segundo o qual: *“São tributáveis as aquisições intracomunitárias de bens quando o lugar de chegada da expedição ou transporte com destino ao adquirente se situe no território nacional.”*

Ora, cabe realçar, novamente, que o lugar de chegada da expedição ou transporte daqueles bens com destino ao adquirente se situou no território de Itália. Logo, é manifesto que não se tratou de uma aquisição intracomunitária de bens no território nacional. Pelo contrário, está provado e é incontornável que o Requerente, como consumidor final, suportou o IVA na aquisição dos veículos em causa, no Estado da sua residência e do respetivo consumo final.

Dado que a aquisição daqueles bens já se mostrava consolidada na esfera patrimonial do Requerente, não existiu a aquisição intracomunitária configurada pela AT, que, assim, não estava legitimada a operar uma nova (segunda) cobrança do IVA sobre a matriculação daquelas viaturas em Portugal. Cometeu, portanto, a Requerida uma duplicação da tributação em IVA, em oposição com o princípio basilar e estrutural da neutralidade do imposto e sem qualquer sustentação legal.

Ora já o Acórdão Van Gend em Loos de 5 de Fevereiro de 1963, Proc. 26/62 do TJUE, estabelecia que o Tratado CE *“constitui mais do que um acordo que cria obrigações recíprocas entre os Estados contratantes(...); a Comunidade constitui uma nova Ordem Jurídica (...) cujos sujeitos são, não apenas os Estados, mas também os seus nacionais”*, concluindo que *“segundo o espírito, a economia e o texto do tratado, o artigo 12.º deve ser interpretado no sentido de produzir efeitos imediatos e gerar direitos individuais que as jurisdições internas devem salvaguardar”*. E diz mais: *“cabe ao juiz nacional a função europeia de realizar e garantir a eficácia interna do Direito Europeu em obediência ao princípio da cooperação leal enunciado no artigo 4.º, n.º 33, do Tratado da União Europeia”*.

Isto para dizer que o juiz nacional tem que respeitar o primado do Direito da União Europeia sobre o direito nacional, aliás como a CRP consagra no seu artigo 8º, nºs 3 e 4, e concluir que no caso em apreço, os veículos cuja propriedade há muito pertence ao Requerente e pelos quais pagou o IVA devido na sua aquisição, ao serem deslocalizados para o País da sua naturalidade, por razões que só ao Requerente dizem respeito, não poderão ser objeto de nova tributação em IVA.

Veja-se ainda o Acórdão Simmenthal²⁵, de 9 de Março de 1977, Proc. 106/77, no qual o TJUE reforça o primado do direito comunitário e definiu a função comunitária do juiz nacional dizendo: *“(...) o juiz nacional, encarregado de aplicar, no âmbito da sua competência, as disposições do direito comunitário, tem a obrigação de assegurar o pleno efeito dessas normas, deixando se necessário inaplicadas, por sua própria autoridade, qualquer disposição contrária da legislação nacional, ainda que posterior, sem que tenha de pedir ou aguardar a eliminação prévia desta por via legislativa ou por qualquer outro processo constitucional”*.

Em caso semelhante entendeu o TJUE que “(...) em conformidade com o disposto no artigo 68.º, segundo parágrafo, desta directiva, a aquisição intracomunitária de bens é efectuada no momento em que se considera efectuada a entrega de bens similares no território do Estado-Membro. Nos termos do artigo 14.º, n.º 1, da referida directiva, entende-se por «entrega de bens» a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como um proprietário. (...) Daqui resulta que o carácter novo do meio de transporte que é objecto da aquisição intracomunitária é determinado no momento em que o direito de dispor deste bem como um proprietário é transferido do vendedor para o adquirente. (...) para apreciar se um meio de transporte que é objecto de uma aquisição intracomunitária é novo na acepção do artigo 2.º, n.º 2, alínea b), da Directiva 2006/112, há que atender ao momento em que o vendedor efectua a entrega do bem em causa ao adquirente.” – Acórdão Skatteverket, pronunciado em de 18.11.2010, no âmbito do Processo C-84/09.

Reafirma-se que, no caso em apreciação, resulta da prova que o Requerente adquiriu os dois veículos cuja tributação se questiona em Espanha e em Itália, sendo este último o Estado Membro onde residia à época (Abril de 2019 e Junho de 2021), no qual matriculou e registou tais viaturas como sua propriedade, bem assim aí as destinou ao seu consumo.

Como ainda se evidencia do mesmo Acórdão, o TJUE tem entendido que que “no caso específico da aquisição de um meio de transporte novo na acepção do artigo 2.º, n.º 1, alínea b), ii), desta directiva, a determinação do carácter intracomunitário da operação deve ser efectuada através de uma apreciação global de todas as circunstâncias objetivas e da intenção do adquirente, desde que se baseie em elementos objetivos que permitam identificar o Estado-Membro no qual se planeou proceder à utilização final do bem em causa.” (Acórdão de 18.11.2010, proferido no âmbito do Processo C-84/09).

Na situação em apreço, da apreciação global de todas as circunstâncias objectivas que envolveram a aquisição dos visados meios de transporte, não resulta o mais leve indício que permita identificar Portugal como sendo o EM no qual o Requerente planeou proceder à utilização final dos bens em causa. Pelo contrário, ressalta da prova que o Requerente adquiriu os veículos enfocados na Espanha e na Itália, tendo suportado, integralmente e na qualidade

de consumidor final, o IVA devido no Estado-membro onde residia à data e onde os veículos foram afetos ao seu consumo particular, ou seja, foi em Itália que procedeu à utilização final dos bens em causa, sempre tendo sido essa a sua intenção.

Nessa medida, o IVA pago foi definitivamente absorvido nos cofres do Estado italiano, estando fora de questão e irremediavelmente condenado ao insucesso, por ausência de fundamento jurídico, um eventual (irrazoável) pedido de reembolso nesse EM.

Enquanto tal, e por redundar numa evidente dupla tributação, face à prova recolhida, é indiscutível que a posição defendida pela AT sobre o tema que aqui se debate é manifestamente enviesada, constituindo uma errónea inserção dos factos no Direito aplicável. Com efeito, a visão da Requerida proporcionaria uma cumulação de tributação sobre os mesmos bens, quando, como é sabido e pacífico, a não cumulação constitui uma das características fundamentais do IVA, que tem como fundamento o princípio da neutralidade do mesmo. Efectivamente, sendo este imposto conformado por diversas dimensões, uma delas, e a que nos parece estar implícita no caso em apreço, é a de que a tributação deve ser isenta de discriminação, de encargos fiscais indevidos, desproporcionados ou inadequados para as empresas e particulares, com vista à arrecadação dos montantes justos pelos governos.

Na verdade, é de concluir que a mera deslocalização ou transferência dos dois mencionados veículos automóveis do Requerente, de Itália para Portugal, nas circunstâncias específicas da prova obtida, não constitui um facto tributário, à luz das normas aplicáveis e supra transcritas, pelo que as liquidações de IVA aqui impugnadas padecem de erro sobre os pressupostos de Direito, determinando, pois, que seja proferida a sua anulação, nos termos do artigo 163.º do Código de Procedimento Administrativo.

Pedido de reembolso das quantias pagas e juros indemnizatórios

O Requerente pede o reembolso das quantias liquidadas, acrescidas de juros indemnizatórios.

Na sequência da anulação das liquidações, o Requerente tem direito a ser reembolsado das quantias indevidamente pagas, o que é consequência da anulação.

Tais quantias ascendem a € 134.984,57 e € 243.365,38, tendo sido pagas em 29 e 25 de Maio de 2023, respectivamente. Assim, o Requerente tem direito a ser reembolsado da quantia total de € 378. 349,95.

O regime substantivo do direito a juros indemnizatórios é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

“1 – São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

(...)

4. A taxa dos juros indemnizatórios é igual à taxa dos juros compensatórios.

(...)”

As liquidações impugnadas foram emitidas pela Autoridade Tributária e Aduaneira por sua iniciativa, sem que o Requerente tivesse influenciado a sua prática, pelo que os erros que as afectam são exclusivamente imputáveis a Autoridade Tributária e Aduaneira.

Assim, o Requerente tem direito a juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 43.º, n.º 1, e 35.º, n.º 10, da LGT, 61.º, n.º 5, do CPPT, 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril, à taxa legal supletiva, contados desde 29-05-2023, quanto a € 134.984,57 e desde 25-05-2023, quanto a € 243.365,38, até à data do processamento da respectiva nota de crédito.

V. DECISÃO

De harmonia com o *supra* exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto à declaração de ilegalidade e consequente anulação dos os despachos de indeferimento das Reclamações Graciosas n.ºs ...2023... e ...2023...;

b) Julgar procedente o pedido de anulação das liquidações de IVA n.º 2023/... e n.º 2023/...;

c) Julgar procedente o pedido de reembolso e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente a quantia de € 378. 349,95;

d) Julgar procedente o pedido de juros indemnizatórios, nos termos acima referidos;

e) Condenar a Requerida na totalidade das custas do processo arbitral.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 378. 349,95, valor indicado pelo Requerente e que a Requerida não contestou, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e do artigo 306.º, n.º 2, do CPC, *ex vi* artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”).

VII. CUSTAS

Custas no montante de € 6.426,00, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira, de acordo com a Tabela I anexa ao RCPAT e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, 4.º, n.º 5, do RCPAT e 527.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Notifique-se nomeadamente o Ministério Público junto do TCAS.

Lisboa, 19 de Janeiro de 2025.

Os Árbitros,

(Regina de Almeida Monteiro – Presidente, com declaração de voto de vencida),

(A. Sérgio de Matos- Adjunto e Relator)

(Arlindo José Francisco - Adjunto)

Declaração de voto

Não acompanho a decisão arbitral pelas seguintes razões:

1. Questão *dicidenda*

O litígio envolve a determinação da legalidade das seguintes liquidações de IVA:

1. A liquidação de IVA n.º 2023/..., no montante de € 134.984,57, resulta da Declaração Aduaneira de Veículo (“DAV”) com o n.º 2022/...;
2. A liquidação de IVA n.º 2023/..., no montante de € 243.365,38, resulta da DAV com o n.º 2022/... .

Essas liquidações referem-se à introdução no consumo de dois veículos ligeiros de passageiros adquiridos pelo Requerente em 2019 e 2021 tendo pagado em Itália, o respetivo IVA. As Reclamações Graciosas contra essas liquidações foram indeferidas, como consta dos factos provados.

Entendo, ao contrário do que é decidido na presente decisão arbitral, que há uma transmissão intracomunitária e a introdução no consumo em Portugal dos veículos automóveis objeto dos presentes autos com a apresentação da DAV.

A questão que se coloca a este Tribunal Arbitral é decidir se estas viaturas automóveis devem ou não ser consideradas usadas, como tal, devem ser isentas ou não do pagamento de IVA em Portugal, considerando que o Requerente pagou IVA em Itália, podendo existir uma dupla tributação em IVA.

2. A legislação:

a) A legislação da União Europeia

A Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado determina (DIVA):

Artigo 2.º

n.º 1. *Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:*

ii) *Quando se trate de meios de transporte novos, por um sujeito passivo ou por uma pessoa colectiva que não seja sujeito passivo, cujas outras aquisições não estejam sujeitas ao IVA por força do disposto no n.º 1 do artigo 3.º, ou por qualquer outra pessoa que não seja sujeito passivo*

O n.º 2 do mesmo artigo tem a seguinte redação:

“a) Para efeitos da subalínea ii) da alínea b) do n.º 1, entende-se por «meios de transporte» os meios de transporte a seguir enumerados, destinados ao transporte de pessoas ou de mercadorias:

i) Os veículos terrestres a motor com cilindrada superior a 48 centímetros cúbicos ou potência superior a 7,2 quilowatts;

ii) (...);

iii) (...).

b) Estes meios de transporte são considerados «novos» nos seguintes casos:

i) Relativamente aos veículos terrestres a motor, quando a entrega for efetuada no prazo de seis meses após a primeira entrada em serviço ou o veículo tiver percorrido um máximo de 6 000 quilómetros;

ii) (...);

iii) (...).

c) Os Estados-Membros estabelecem as condições em que podem considerar-se verificados os dados referidos na alínea b)”.

b) A Legislação nacional

O Regime do IVA nas Transmissões Intracomunitárias (RITI)

Artigo 1.º

Estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado (IVA):

(...)

b) As aquisições intracomunitárias de meios de transporte novos efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo, ainda que se encontre abrangido pelo disposto no n.º 1 do artigo 5.º, ou por um particular;

Artigo 6.º:

1 - Para efeitos deste diploma, entende-se por:

a) (...);

b) «Meios de transporte» as embarcações com comprimento superior a 7,5 m, as aeronaves com peso total na descolagem superior a 1550 kg e os veículos terrestres a motor com cilindrada superior a 48 cc ou potência superior a 7,2 kW, destinados ao transporte de pessoas ou de mercadorias, que sejam sujeitos a registo, licença ou matrícula no território nacional, com exceção das embarcações e aeronaves mencionados nas alíneas d), e) e g) do n.º 1 do artigo 14.º do Código do IVA.

2 - Não são considerados novos os meios de transporte mencionados na alínea b) do número anterior desde que se verifiquem simultaneamente as seguintes condições:

a) A transmissão seja efetuada mais de três ou seis meses após a data da primeira utilização, tratando-se, respetivamente, de embarcações e aeronaves ou de veículos terrestres;

b) O meio de transporte tenha percorrido mais de 6000 km, tratando-se de um veículo terrestre, navegado mais de cem horas, tratando-se de uma embarcação, ou voado mais de quarenta horas, tratando-se de uma aeronave.

3 - Para efeitos do disposto na alínea a) do número anterior, a data da primeira utilização é a constante do título de registo de propriedade ou documento equivalente quando se trate de bens sujeitos a registo, licença ou matrícula, ou, na sua falta, a da fatura emitida aquando da aquisição pelo primeiro proprietário”.

3. A Diretiva IVA (DIVA) concede uma certa margem de flexibilidade aos Estados-Membros para definir as condições que consideram apropriadas para verificar os dados relacionados aos meios de transporte novos (alínea c do artigo 2.º n.º 2)). No entanto, essa flexibilidade não é absoluta e deve estar alinhada com os princípios gerais da Diretiva.

Entendo que os Estados-Membros possuem a prerrogativa de estabelecer condições específicas para determinar quando um meio de transporte é considerado novo ou usado, podendo incluir critérios adicionais ou mais específicos, desde que esses critérios não conflitem diretamente com os objetivos e princípios da Diretiva do IVA (DIVA). No entanto, as definições e condições estabelecidas pelos Estados-Membros não devem contrariar os princípios fundamentais da DIVA, e essa flexibilidade não deve levar a uma aplicação desarmônica das regras de IVA entre os Estados-Membros.

No caso em concreto:

Portugal ao definir, no artigo 6.º, n.º 2, a) e b) do RITI, que não são consideradas novas as viaturas automóveis desde que se verifiquem **simultaneamente** as seguintes condições (...), Portugal poderá estar a utilizar essa flexibilidade permitida pela DIVA.

Entendo que a **Diretiva de Imposto sobre o Valor Acrescentado (DIVA)** estabelece regras comuns que todos os Estados-Membros devem seguir.

Quando as normas de uma lei nacional, como as do artigo 6.º, n.º 2, a) e b) do RITI, são mais restritivas ou divergentes das disposições do artigo 2.º, n.º 1, b) subalínea i) da Diretiva IVA, pode-se considerar que há uma possível violação ou incompatibilidade com a definição constante desse artigo da Diretiva IVA.

Considero que se deve argumentar que a lei portuguesa impõe requisitos adicionais que não estão previstos na Diretiva IVA, o que pode constituir uma violação das normas e princípios estabelecidos por esta Diretiva.

No entanto, a determinação sobre se uma norma de uma lei portuguesa viola a legislação da União Europeia só pode ser efetuada por uma entidade judicial competente, como o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE). Isso ocorre através de um processo de reenvio prejudicial, onde o TJUE avalia a conformidade da norma nacional com o direito da UE.

A interpretação e a decisão final ficariam dependentes de decisão a proferir pelo TJUE.

4. De acordo com o artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), os tribunais nacionais têm a responsabilidade de submeter questões de interpretação ou validade do direito da UE ao TJUE, mesmo que as partes envolvidas no processo não o solicitem.

Este mecanismo de reenvio prejudicial é uma forma de cooperação jurisdicional que visa garantir a uniformidade da aplicação do direito da UE em todos os Estados-Membros.

A pronúncia expressa do Tribunal de Justiça da União Europeia, acerca de qualquer questão controvertida de Direito da União apenas será dispensável nas situações em que:

- (i) a questão não seja necessária, nem pertinente para o julgamento do litígio principal;
- (ii) o TJUE já se tiver pronunciado de forma firme sobre a questão a reenviar, ou quando exista jurisprudência sua consolidada sobre a mesma;
- (iii) o juiz nacional não tenha dúvidas razoáveis quanto à solução a dar à questão de Direito da União, por o sentido da norma em causa ser claro e evidente (cfr. Processo 283/81, de 6 de Outubro de 1982, processo 283/81).

Considerando o exposto, a questão da conformidade da atual redação do artigo 6.º n.º 2, a) e b) do RITI com o artigo 2.º, n.º 1, b) subalínea i) da DIVA é uma questão controvertida que deveria ser objeto de interpretação e decisão uniformizadora do Tribunal de Justiça da União Europeia, cuja pronúncia não pode ser dispensada.

Entendo que este Tribunal deveria dirigir ao Tribunal de Justiça da União Europeia as questões que poderiam ter o seguinte teor:

- 1.** A legislação nacional, nomeadamente o artigo 6.º, n.º 2, do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI), é compatível com a Diretiva 2006/112/CE (Diretiva IVA), em particular com o artigo 2.º, n.º 2, alínea b), subalínea i), ao estabelecer que um veículo automóvel proveniente de outro Estado-Membro deve ser considerado 'usado' apenas se cumprir cumulativamente os requisitos de mais de 6 meses de matrícula e mais de 6.000 km percorridos, enquanto a Diretiva IVA determina

que um veículo deve ser considerado 'usado' se cumprir um dos requisitos (mais de 6 meses de matrícula ou mais de 6.000 km percorridos)?

2. No caso específico de um cidadão português, não residente em Portugal, que adquiriu e introduziu no consumo duas viaturas automóveis em Itália, na altura o seu Estado de residência, e as introduziu no consumo em Portugal em 2022, sendo que a viatura McLaren Senna foi adquirida em abril de 2019 e, à data da apresentação da DAV, apresentava 335 km percorridos, e a viatura Ferrari Monza SP1 foi adquirida em julho de 2021 e, à data da apresentação da DAV, apresentava 37 km percorridos, devem estas viaturas ser consideradas usadas sob a definição da Diretiva IVA, e, portanto, o IVA pago em Portugal deve ser reembolsado?"

5. Considero que o presente Tribunal Arbitral deveria suspender, com efeitos imediatos, a presente instância arbitral, incluindo a contagem do prazo a que se refere o artigo 21.º do RJAT, até que fosse recebida nos presentes autos a decisão que o Tribunal de Justiça da União Europeia viesse a proferir acerca das questões prejudiciais.

Regina Almeida Monteiro