

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

O IMPOSTO ÚNICO DE
CIRCULAÇÃO

-

UM CONTRIBUTO PARA A SUA
COMPREENSÃO

Ana Catarina Pereira de Abreu

Lisboa, janeiro de 2018

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

O IMPOSTO ÚNICO DE
CIRCULAÇÃO

-

UM CONTRIBUTO PARA A SUA
COMPREENSÃO

Ana Catarina Pereira de Abreu

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Fiscalidade, realizada sob a orientação científica de Prof. Amândio Silva.

Constituição do Júri:

Presidente _____ [Prof.^a Dr.^a Clotilde Palma]
Vogal _____ [Prof. Dr. Paulo Nogueira Costa]
Vogal _____ [Prof. Especialista Amândio Silva]

Lisboa, janeiro de 2018

Declaro ser a autora desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido (no seu todo ou qualquer das suas partes) a outra instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas.

Mais acrescento que tenho consciência de que o plágio – a utilização de elementos alheios sem referência ao seu autor – constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

A G R A D E C I M E N T O S

Agradeço ao Prof. Amândio Silva, orientador da dissertação, pelo apoio e atenção na elaboração da presente dissertação.

Aos meus pais, tios, tias, primos, primas, afilhados, afilhadas, amigos e amigas, por todo o apoio e compreensão.

RESUMO

A presente dissertação tem por objeto de estudo o IUC e pretende contribuir, dentro dos limites temporais e formais a que a sua realização se encontra subordinada, para uma maior compreensão desta figura.

Na realidade, e embora vigore há uma década, este tributo padece ainda do desinteresse doutrinário, académico e jurisprudencial que já anteriormente marcava os impostos que incidiam sobre a fase da circulação de veículos: o IMV, o ICi e o ICa.

Creemos, contudo, quer pelo crescente valor das taxas aplicáveis, quer pelas finalidades extrafiscais que lhe são atribuídas, não ser de menosprezar o impacto e importância que tal tributo representa na vida dos contribuintes.

Por outro lado, é hoje em dia reconhecido que o sistema tributário português se encontra em profunda convulsão, sendo inúmeras as figuras cuja categorização como imposto, taxa ou contribuição se torna cada vez mais difícil.

Assim, e tendo em conta a que o IUC possui características que o aproximam e afastam de cada uma destas figuras, escolhemos como fio condutor da presente dissertação discutir a natureza deste imposto.

Neste propósito, estruturaremos a dissertação da seguinte forma: uma introdução; uma parte dedicada ao enquadramento teórico, onde procuraremos traçar a evolução histórica dos impostos sobre a circulação de veículos até aos dias de hoje, analisar o regime jurídico do IUC e caracterizar as três categorias em que a doutrina arruma os tributos públicos; uma parte prática destinada a pôr em prática os conteúdos teóricos apreendidos nos capítulos anteriores e, por último, o capítulo dedicado às conclusões.

Palavras-chave: Custos viários; Custos ambientais; Poluidor-pagador; Utilizador-pagador; Impostos; Taxas; Contribuições

ABSTRACT

This dissertation aims to study the IUC and it intends to contribute to a greater understanding of this figure.

Although it has been in force for a decade this tax has been doctrinal, academic and jurisprudential abandoned like the previous taxes that were levied on the vehicle circulation phase: the IMV, the ICi and the ICa.

However, we consider that the impact and importance on the life of the taxpayers shall not be underestimated specially due to the increasing value of its rates and to the extra-fiscal purposes assigned to this tax.

On the other hand, it is recognized that the Portuguese tax system is in deep convulsion due to the number of figures whose categorization as tax, a fee or a contribution becomes difficult.

Thus, and considering that the IUC has characteristics that approach and distance it from each of these figures, we chose to discuss the nature of this tax.

In this purpose, we will structure the dissertation in the following way: an introduction, followed by a theoretical framework where we will try to trace the historical evolution of the taxes on the circulation of vehicles; analyse the legal regime of the IUC and characterize the three categories in which the doctrine arranges the public taxes. It will be followed by a practical part intended to put into practice the theoretical contents learned in the previous chapters and we will finish our work with a chapter dedicated to the conclusions.

Keywords: Infrastrucuture costs; environmental costs; polluter-pays; user-pays; taxes; fees; contributions

Índice

1. INTRODUÇÃO.....	1
2. EVOLUÇÃO HISTÓRICA DOS IMPOSTOS SOBRE A CIRCULAÇÃO DE VEÍCULOS	8
2.1. O imposto de Trânsito	8
2.2. O Imposto Municipal sobre Veículos.....	19
2.3. Da harmonização dos impostos sobre a circulação dos veículos pesados de mercadorias.....	24
2.4. A caminho da harmonização europeia dos impostos sobre os veículos ligeiros de passageiros	25
2.5. A Reforma da Tributação Automóvel	26
2.5.1. Cumprimento dos compromissos internacionais a que Portugal se encontrava vinculado	27
2.5.2. A diminuição da dependência energética	30
2.5.3. A responsabilização pelos danos ambientais causados pelos veículos e a promoção de alteração de mentalidades e comportamentos	31
2.5.4. A deslocação da carga fiscal da fase da aquisição para a fase da circulação e a «neutralidade orçamental».....	35
2.5.5. A unificação da tributação da circulação de veículos.....	43
2.5.6. A simplificação do sistema de liquidação do imposto de circulação	45
2.5.7. A regularização da informação do registo de propriedade automóvel e do registo nacional de matrículas.....	49
3. ANÁLISE DO REGIME JURÍDICO DO IUC.....	53
3.1. O princípio da equivalência e a compensação de custos	52
3.2. A relação jurídico-tributária	54
3.2.1. A incidência objetiva	54
3.2.2. A incidência subjetiva	57
3.2.3. A incidência temporal.....	61
3.2.4. O facto gerador e exigibilidade	65
3.2.5. A base tributável e as taxas	67
4. AS CATEGORIAS TRIBUTÁRIAS	70
4.1. Imposto.....	72
4.2. Taxa	74
4.3. Contribuição	75
5. ESTUDO SOBRE O IMPOSTO ÚNICO DE CIRCULAÇÃO: METODOLOGIA SEGUIDA	79
6. DISCUSSÃO SOBRE A NATUREZA DO IUC	82
6.1. Imposto.....	82
6.2. Único.....	86
6.3. De circulação	87
7. CONCLUSÃO.....	88
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	90

Abreviaturas

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CIUC – Código do Imposto único de Circulação

CE – Código da Estrada

CEE – Comunidade Económica europeia

DGCI – Direção Geral das Contribuições e Impostos

IA – Imposto Automóvel

ICa – Imposto de Camionagem

ICi – Imposto de Circulação

IMV – Imposto Municipal sobre Veículos

IMT – Instituto da Mobilidade e dos transportes

IRN – Instituto dos Registos e Notariado

ISV – Imposto sobre Veículos

IUC – Imposto Único de Circulação

UE – União Europeia

1. Introdução

No sistema tributário português há impostos e impostos!

Há impostos sobre o rendimento, há impostos sobre o consumo e há impostos sobre o património.

Há impostos que pagamos por conta, há impostos que pagamos sem nos dar conta [aqueles que dizemos estar anestesiados] e há aqueles que pagamos com um profundo desagrado.

Ora, é precisamente sobre um dos mais incompreendidos impostos do sistema tributário português, um daqueles que a maioria dos contribuintes paga com bastante desagrado, que nos atrevemos a ocupar as páginas que compõem a presente dissertação: o Imposto Único de Circulação ou, como é mais conhecido, o IUC.

Aprovado pela Lei n.º 22-A/2007, de 26 de junho, que procedeu à reforma global da tributação automóvel, o IUC substituiu os três impostos que até então incidiam sobre a circulação de veículos: o Imposto Municipal sobre Veículos (IMV), o Imposto de Circulação (ICi) e o Imposto de Camionagem (ICa).

Entre os três impostos, o único aspeto em comum residia na circunstância de incidirem sobre o uso de veículos. Isto é, enquanto o IMV incidia sobre o uso dos veículos ligeiros de passageiros, dos motociclos, das embarcações de recreio e das aeronaves de uso particular, o ICi e o ICa tributavam os veículos pesados de mercadorias, incidindo, o primeiro, sobre os veículos de mercadorias afetos ao transporte particular ou por conta própria e o segundo sobre o transporte público de mercadorias ou por conta de outrem.

No restante, nada mais havia em comum. Com efeito, desde o seu fundamento, ao seu regime, passando pelo próprio sistema de liquidação, aqueles três impostos, mais corretamente o ICa e o ICi de um lado e o IMV do outro, revelavam-se completamente antagónicos.

Por outro lado, enquanto o ICi e o ICa constituíam já no final do séc. XX, figuras harmonizadas, modernas, destinadas a imputar os custos ambientais e viários aos seus causadores, o IMV, pelo contrário, obedecia ainda a preocupações de ordem social, completamente alheias às preocupações ambientais e energéticas que cada vez mais constituíam a ordem do dia desta área do sistema tributário.

Ora, tais características faziam da tributação da circulação de veículos no início do séc. XXI, um sistema disperso, incoerente e incontrolavelmente carente de uma profunda reforma.

Foi neste contexto que em 2007, após algumas tentativas que não lograram qualquer efeito, se concretizou a reforma da tributação automóvel da qual resultou a submissão da tributação da circulação de veículos a um único imposto: o IUC.

Entre diversas «alterações», o imposto então aprovado veio modernizar este setor tributário, orientando-o para finalidades ambientais e energéticas, que constituem nos dias de hoje a introduzir na tributação da circulação de veículos, elementos demonstrativos dos custos ambientais e viários provocados por aqueles, adotando como «trave-mestra» o princípio da equivalência e assumindo por finalidade «onerar os contribuintes na medida do custo viário e ambiental que provocam» (Cf. art. 1.º do CIUC).

Ambiciosa, a reforma da tributação automóvel não se cingiu a reunir os impostos sobre a circulação de veículos num único, nem a direcionar esta área do sistema tributário para preocupações de ordem ambiental e energética.

Na realidade, a reforma da tributação automóvel procedeu também, a uma reformulação da relação jurídica tributária estabelecida neste setor tributário, assim como, a uma profunda alteração do procedimento de liquidação e cobrança do imposto.

Com efeito, se até então os três impostos eram liquidados e pagos mediante um sistema dísticos, isto é, o sujeito passivo adquiria o dístico que depois apunha, de forma visível, no vidro do veículo, a partir da reforma da tributação automóvel a liquidação do imposto passou a ser feita pelo próprio sujeito passivo, via portal das finanças ou, por impulso daquele, em qualquer serviço de finanças.

A propósito da relação jurídico-tributária estabelecida pelo IUC do imposto, uma das alterações prendeu-se, desde logo, com a incidência do imposto.

Com efeito, se até à entrada em vigor do CIUC, os impostos então vigentes eram devidos em virtude do uso do veículo, sendo que, se o veículo não circulasse, o imposto não seria, à partida, devido, o IUC, pelo contrário, passou a incidir sobre os veículos matriculados em Portugal desde o momento da sua matrícula em território nacional até ao momento do seu cancelamento.

Significa, assim, que ao contrário do que sucedia no IMV, no ICa e no ICi, a incidência do imposto passou a ser «balizada» pela matrícula do veículo em Portugal.

Deste modo, o IUC passou a incidir sobre os veículos previstos nas categorias elencadas no art. 2.º, desde o momento em que é matriculado em Portugal, até ao cancelamento da matrícula, independentemente do efetivo uso ou circulação do veículo.

Pretendeu-se, em suma, sujeitar os veículos ao IUC durante todo o período de «vida útil» do veículo, período esse, que se afere em função da sua matrícula.

Por forma a reforçar a ideia de que o imposto é devido ainda que o veículo não circule, o legislador introduziu no CIUC uma disposição que sob a epígrafe «facto gerador», estipulou que: «[o] facto gerador do imposto é constituído pela propriedade do veículo, tal como atestada pela matrícula ou registo em território nacional» (Cf. n.º 1 do art. 6.º do CIUC).

Por fim, a acrescentar a tantas «novidades», e no meio de outras mais, a reforma da tributação automóvel introduziu uma outra que, cremos mesmo ser de afirmar, foi a que mais controvérsia gerou entre a AT e os contribuintes: alterou a expressão «presumindo-se», que anteriormente constava nos artigos que regulavam a incidência subjetiva do IMV, do ICi e do ICa, para «considerando-se».

Deste modo, se antes da reforma da tributação automóvel eram sujeitos passivos do imposto, «os proprietários dos veículos, presumindo-se como tais, até prova em contrário, as pessoas singulares ou coletivas em nome das quais os mesmos se encontrem registados», depois da reforma, apesar de se ter mantido como sujeitos passivos do imposto, passaram a ser considerados como tal, as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontrem registados»

No que à liquidação e cobrança do imposto respeita, a reforma da tributação automóvel foi marcante na medida em que abandonou o sistema de liquidação e pagamento do imposto por via da aquisição de um dístico.

Com efeito, tal sistema foi substituído, tal como acima referimos, por um sistema de «autoliquidação», em que o IUC passou a ser liquidado pelo próprio sujeito passivo através da internet.

Ora, tal circunstância obrigou a Autoridade Tributária (AT) a munir-se de um cadastro de veículos, que embora próprio, é composto pela informação transmitida pelo Instituto de Registos e Notariado, I.P [IRN, I.P] e pelo Instituto da Mobilidade e dos Transportes

[IMT, I.P], estando, assim, em conformidade com a informação constante do registo de propriedade automóvel e do registo nacional de matrículas.

Desta forma, a Administração Tributária adquiriu um maior controlo sobre o parque automóvel e sobre as liquidações efetuadas e faltosas.

O sistema então introduzido permitiu uma atuação mais célere por parte da AT, de modo a que se o proprietário de um veículo matriculado em Portugal não proceder voluntariamente e dentro do prazo previsto para o efeito, a AT procede oficiosamente à liquidação do imposto.

Ora, tanta «novidade» só poderia levar a um forte impacto do IUC na vida dos contribuintes, impacto esse, que na prática, cremos que apenas foi verdadeiramente sentido no final do ano 2012, quando a AT procedeu, pela primeira vez, à liquidação oficiosa do IUC em falta desde os anos 2008 até então.

Claro está, perante o regime que se introduziu e que resumidamente expusemos, as liquidações oficiosas foram emitidas com base nos dados disponíveis pela AT, isto é, tendo por objeto os veículos cuja matrícula em Portugal se mantinha ativa e por sujeito passivo as pessoas em nome de quem o veículo se encontrava registado.

Ora, foi nesse momento que tanto a AT, como os contribuintes, se depararam com diversos problemas que «minavam» este setor tributário.

Desde irregularidades na informação constante no registo da propriedade automóvel e no registo nacional de matrículas, que levaram a questionar se a expressão «consideram-se» afinal era «consideram-se» ou, pelo contrário, «presumem-se», a questões relativas à exigibilidade, à incidência, à base tributável, enfim, de tudo um pouco, a propósito do regime do IUC.

Foi, também, nesse mesmo momento que, quer os contribuintes, quer a AT se depararam com uma enorme falta de estudos e sustentação doutrinária sobre o IUC.

Com efeito, à exceção da proposta de lei n.º 118/X, onde o Governo apresentou e submeteu à consideração da Assembleia da República, a aprovação da reforma global da tributação automóvel que foi, então, aprovada pela Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho, das anotações do CIUC apresentadas pelos Drs. Brigas Afonso e Manuel Fernandes, bem como os preciosos estudos desenvolvidos pelo Dr. Sérgio Vasques e Guilherme d'Oliveira Martins a propósito da reforma da tributação automóvel «pensada» entre 2001 e 2003, e, mais recentemente, a jurisprudência desenvolvida pela CAAD a propósito de

alguns assuntos respeitantes a este imposto - os quais constituíram e constituem um apoio fundamental à compreensão -, arriscamo-nos a dizer que pouco mais há sobre este imposto.

Falta, assim, um estudo que nos permita perceber de onde veio, não apenas o IUC, mas também todos os impostos que lhe antecederam, procurando acima de tudo compreender a legitimidade que os impostos lançados sobre a circulação de veículos assumiram ao longo dos tempos.

Um estudo que nos permita igualmente perceber, face ao percurso evolutivo da tributação da circulação de veículos, onde nos encontramos e, se possível, para onde nos dirigimos.

Por fim, cremos que seja também necessário um estudo que nos permita compreender «afinal de contas», no meio de tanta «novidade» e de tanta «confusão», que figura é esta.

Ora, é hoje em dia reconhecido pela maioria da doutrina que o sistema tributário português se encontra em profunda «convulsão», proliferando um conjunto de figuras - «taxas», taxinhas», «contribuições especiais», «contribuições financeiras», «impostos especiais», «impostos ambientais» - cujos contornos as tornam de difícil categorização.

Deste modo, e tendo em conta que um dos grandes temas em discussão no direito tributário português consiste, precisamente, na proliferação de figuras cujos contornos são de difícil categorização, optámos por abordar o nosso estudo discutindo a natureza do IUC.

Neste sentido, e considerando que:

1. O IUC se baseia numa lógica comutativa, obediente a um princípio de equivalência através do qual se pretende, como já se referiu, «onerar os contribuintes na medida do custo viário e ambiental que provocam»;
2. Por via do princípio da equivalência se pretende concretizar no IUC, o princípio do «poluidor-pagador» e do «utilizador-pagador», fazendo com que os custos causados na rede viária e ao ambiente sejam pagos por quem os provoca;
3. Pela mesma via, se pretende sensibilizar os contribuintes para as preocupações ambientais e energéticas com que cada vez mais a sociedade se depara
4. Se pretende incutir nos contribuintes uma responsabilidade ambiental, induzindo-os, por um lado, a adquirir veículos menos poluentes e a demovê-los, por outro, de, como

solução, abandonar os veículos nas vias públicas e a proceder ao seu abate em centros devidamente credenciados;

5. Do ponto de vista da relação jurídico-tributária, o IUC é estruturado a partir de pressupostos que com uma elevado grau de certeza permitem concluir que o veículo circula ou que, pelo menos, pode circular na via pública;

6. É pago antecipadamente, para um período de tributação ainda não decorrido;

7. Apesar da designação de «imposto», o IUC possui características que o afastam desta figura;

Afigura-se-nos ser fundamental compreender, antes de tudo, a natureza desta figura.

Por este motivo, adotámos como questão central da presente dissertação discutir se o IUC é, verdadeiramente, um imposto, se é único e se tem por objeto a circulação de veículos.

Neste propósito, e uma vez que considerámos ser o «estudo de caso» a metodologia que melhor se adequa à concretização dos objetivos a que nos propomos.

Neste sentido, e seguindo as regras definidas pelo ISCAL para a elaboração de dissertações, estruturaremos a presente dissertação da seguinte forma:

1. No primeiro capítulo, aquele que a breve trecho daremos por finalizado, realizámos uma introdução do tema que se pretende desenvolver, enquadrámo-lo, elencámos as motivações que levaram à sua escolha; enunciámos os objetivos que pretendemos atingir e, para o efeito, a metodologia que seguiremos.

2. De seguida, dividiremos a dissertação em duas partes: uma parte dedicada ao enquadramento teórico do tema e outra dedicada a aplicação prática dos conhecimentos fixados na primeira.

3. A primeira parte conterà quatro capítulos. Um capítulo introdutório no qual apresentaremos os temas teóricos que abordaremos; um segundo capítulo dedicado à evolução histórica dos impostos sobre a circulação de veículos, onde procuraremos enquadrar a evolução da tributação da circulação de veículos; um terceiro capítulo dedicado à descrição e análise do regime jurídico do IUC e, a finalizar esta parte, uma vez que o que está em discussão é a natureza do tributo, um capítulo dedicado às categorias tributárias, onde procuraremos enunciar e caracterizar as categorias em que a doutrina arruma os tributos públicos.

4. Findo o enquadramento teórico, daremos lugar à parte prática da dissertação, a qual se iniciará com um capítulo dedicado à explicação da metodologia seguida e terminará com um capítulo dedicado à discussão da natureza do IUC.

5. Por último, a terminar a dissertação, apresentaremos as nossas conclusões, procurando enumerar os pontos fortes e os pontos fracos do trabalho realizado, indicando direções para eventuais investigações futuras.

Apresentado o tema da dissertação, os motivos que conduziram à sua escolha, a questão orientadora da investigação desenvolvida, a metodologia adotada e a estrutura seguida, resta-nos por fim referir os objetivos a que nos propomos.

Em termos genéricos, como o próprio título indica, pretende-se com a presente dissertação contribuir para a compreensão do IUC.

Em concreto, pretende-se:

1. Traçar a evolução histórica dos impostos sobre a circulação de veículos, descortinando os motivos que ao longo do tempo foram legitimando a sua criação.
2. Fazer o levantamento e a caracterização das categorias em que hoje em dia são arrumados os tributos públicos.
3. Enquadrar o IUC numa das categorias tributárias
4. Aferir, em suma, se o IUC é, verdadeiramente, um imposto, se é único e se é de circulação.

2. Evolução histórica dos impostos sobre a circulação de veículos

2.1. O imposto de Trânsito

Os impostos sobre a circulação de veículos podem ser caracterizados como sendo tributos periódicos, de base específica, incidentes sobre um conjunto tipificado de veículos e estabelecidos independentemente das distâncias efetivamente percorridas.

São estas as características que atualmente encontramos no IUC, que encontrávamos no IMV, no ICI e ICA e que encontramos pela primeira vez, no imposto de trânsito.

Creemos, assim, ser este o primeiro imposto, o «embrião», a incidir sobre a circulação de veículos.

Sucedem, porém, que contextualizar a criação do imposto de trânsito representa para os «filhos dos finais do séc. XX» uma tarefa que, embora desafiante, se revela um tanto caricata sobretudo quando comparada com a sociedade dos dias de hoje.

Assim o é, desde logo, porque o imposto de trânsito surgiu numa época em que, como caracteriza Vasques (2013: 239) «o direito fiscal não se tinha afirmado como ciência nem fixado entre nós princípios claros na estruturação de tributos públicos», o que levava a que o próprio legislador se referisse a impostos e taxas sem o rigor técnico a que estamos habituados nos dias de hoje.

É neste contexto que as referências feitas pelo próprio legislador a este imposto tanto o designam de «taxa», como de «taxa de viação», como «licença», como de «imposto de viação».

Por outro lado, é particularmente difícil para os tais «filhos dos finais do séc. XX», familiarizados com um país dotado de uma rede de estradas que liga o país de Norte a Sul, imaginar um Portugal sem ligação rodoviária entre Lisboa e o Algarve¹, ou um Portugal onde a estrada que liga Lisboa ao Porto era simplesmente intransitável², ou

¹ Cf. Preâmbulo do Decreto n.º 7:037, onde o próprio legislador refere que «[e]ntre as falhas que ainda existem na rede de viação ordinária[,] de primacial importância podem citar-se a que obsta à comunicação da capital com o Algarve e entre várias capitais de distrito entre si ou com as sedes do concelho a que pertencem».

² Cf. Intervenção do deputado Mário Aguiar, na sessão parlamentar de 26 de Agosto de 1921, na qual o deputado apela ao Ministro do Comércio para tomar providências em relação ao «péssimo estado, ruinoso (continuação da notas de rodapé)

ainda, em que municípios como a Batalha e a Marinha Grande se encontravam completamente isolados³

Ora, estes são apenas alguns dos exemplos que retratam o estado em que se encontrava a rede de estradas em Portugal no início do séc. XX, estado esse, que o próprio legislador apelidou de «estado de deplorável ruína⁴» e que para além dos constrangimentos à circulação de pessoas e mercadorias, constituía também um forte obstáculo ao desenvolvimento económico e social do país.

Por fim, a juntar à perplexidade dos «filhos dos finais do séc. XX», acresce ainda a circunstância de o imposto de trânsito se inserir num período em que o automobilismo e a circulação automóvel se começavam a desenvolver, motivo pelo qual, não só se deveria dotar o país de rede de estradas adequada a este «novo» meio de transporte, como promover a sua utilização⁵.

Ora, é neste contexto, longínquo da realidade atual, que no início do séc. XX foram aprovadas um conjunto de medidas destinadas ao desenvolvimento da rede viária em Portugal⁶.

De entre tais medidas destaca-se a criação pelo Decreto n.º 7:037, de 17 de outubro de 1920, da Administração Geral das Estradas e do Turismo e do Fundo de Viação e Turismo, um «organismo autónomo e independente de influências políticas⁷», que tinha por missão «a direcção de todos os serviços de viação ordinária e a gestão de todos os fundos destinados ao estudo, construção, conservação reparação arborização e polícia das estradas que, pelas leis em vigor, estão a cargo do Estado, e bem assim a direcção

mesmo, em que se encontram as estradas de Leiria», ao que acrescenta que «[e]stradas nacionais de 1.ª classe, como a de Lisboa ao Pôrto, e a das Caldas da Rainha, encontram-se arruinadas. Por elas transitou há pouco o Sr. Ministro da América, que, encontrando-se comigo no hotel, me disse que não transitaria mais de automóvel nessas estradas».

³ Cf. intervenção do deputado João Soares no debate parlamentar de 02 de março de 1926, que descreve o estado das estradas em todo o país como «deplorável estado de ruína», indicado entre outras falhas, a falta de ligação entre os vários municípios do distrito de Leiria, considerado pelo próprio como «vergonhoso e deplorável».

⁴ Preâmbulo do Decreto n.º 7:037, de 17 de outubro

⁵ Cf. Preâmbulo do Decreto n.º 7:037, de 17 de outubro, nos termos do qual «[d]esde que com extraordinário desenvolvimento do automobilismo as estradas deixaram de ser um simples auxiliar de viação acelerada, para com ela competirem, em facilidade e comodidade, nas comunicações rápidas de pessoas e mercadorias de toda a espécie, a manifestação evidente da fraca resistência e limitada duração dos empedrados vieram a servir de atestado bastante para fazer condenar, simultaneamente, o tipo de pavimento em uso corrente e o sistema técnico e administrativo da sua execução e conservação.

⁶ Sobre a evolução das estradas em Portugal, cf. Farinha, Luís Miguel Pereira, Da República à 2.ª Guerra Mundial – Uma Cronologia de Estradas. Portuguese Studies Review. 21. 2013. pp. 217-249.

⁷ Preâmbulo do Decreto n.º 7:037

superior dos serviços de turismo e a gestão dos fundos destinados ao seu desenvolvimento⁸».

Para fazer face às despesas inerentes à prossecução das suas atribuições, foi-lhe confiada a gestão do Fundo de Viação e Turismo, criado pelo mesmo diploma⁹, e que tinha por finalidade «fazer face aos encargos com os serviços das estradas e desenvolvimento do turismo»¹⁰

Tal fundo era constituído por um conjunto de receitas provenientes quer de verbas do Orçamento do Estado votadas no Parlamento para aquele efeito, quer de receitas especiais a obter através de novas taxas que deveriam ser cobradas àqueles que mais lucrassem com a melhoria e boa conservação das estradas [Preâmbulo do Decreto n.º 7:037, de 17 de outubro].

Esta forma de obter «os indispensáveis recursos para fazer face às avultadas despesas com este ramo de serviço público» era considerada como «perfeitamente razoável e justa»¹¹.

Neste sentido, e conforme consta do preâmbulo do mencionado diploma:

[a] distribuição dos sacrifícios é, por este princípio, proporcional ao benefício usufruído, e repartido pelos que mais aproveitam as facilidades de circulação provenientes de uma rede de estradas em boas condições de viabilidade.

Desde licenças concedidas para construção, reconstruções e reparações exteriores de edifícios junto das estradas [al. a) do art. 23.º do Decreto n.º 7:037], a taxas hoteleiras a cobrar aos hóspedes dos hotéis de 1.ª e 2.ª classe do país [al. n) do art. 23.º do mesmo diploma], passando pelo produto das portagens das pontes, a distribuição de sacrifícios

⁸ Cf. art. 1.º do Decreto n.º 7:037, de 17 de outubro.

⁹ Cf. art. 23.º do diploma

¹⁰ A justificação apresentada pelo legislador, para a criação do Fundo de Viação e Turismo a seguinte: «[n]ão se compadece o programa de trabalhos imposto à Administração Geral com a limitada consignação para todos os serviços a seu cargo, das acanhadas dotações como as que até agora têm sido anualmente inscritas no Orçamento Geral do Estado para os competentes encargos».

¹¹ Ao que acrescenta ser este, igualmente, o entendimento seguido pelos técnicos mais competentes que nos congressos da especialidade têm abordado o assunto, sendo para notar a concordância de opiniões neste sentido manifestado no 3.º e último congresso de estradas reunido em Londres, em 1913 [Cf. Preâmbulo do Decreto n.º 7:037].

encontrava-se repartida por um «sortido¹²» de verbas, que, sem princípio orientador comum, compunham o Fundo de Viação e Turismo.

Tais verbas, cuja afetação à Administração Geral das Estradas e Turismo foi desde logo estabelecida¹³, foram aprovadas um ano mais tarde pela Lei n.º 1:238, de 28 de novembro.

Entre as mesmas constava uma que o Decreto n.º 7:037 designava de «taxa especial para a viação a estabelecer e cobrar sobre os animais de carga, veículos de tracção animal, bicicletas, motocicletas simples e com *side-car*, automóveis, tractores e camiões»¹⁴ e que a Lei n.º 1:238, de 28 de novembro, aprovou como um «imposto anual de trânsito nas estradas, incidente sobre animais de carga, de tiro e de sela, bem como sobre veículos», constantes da tabela anexa à referida lei¹⁵[art. 2.º].

Porque a previsão legal das receitas que compunham o fundo não era suficiente para a sua operacionalização, foi aprovado pelo Decreto n.º 9:131, de 20 de setembro de 1923, o Regulamento para a cobrança e arrecadação do fundo de viação e turismo, substituído no ano seguinte pelo Decreto n.º 10:176, de 10 de outubro.

Em qualquer um deles, a cobrança do imposto de trânsito operava de forma simples, sendo cobrado adiantadamente, por via de licença¹⁶, a atribuir pela Repartição de Finanças do concelho ou bairro de residência do contribuinte, a qual podia ser concedida pelo período de três, seis, nove ou doze meses.

O imposto de trânsito, ou de viação como chegou a ser designado pelo próprio legislador, constituía, deste modo, um imposto periódico, incidente sobre um conjunto tipificado de veículos, cobrado independentemente da efetiva circulação dos veículos e afeto à entidade responsável pelo desenvolvimento das estradas em Portugal.

¹² Expressão utilizada pelo autor Sérgio Vasques, em caracterização do Fundo de Viação e de Turismo, em **O Sector Industrial e as Taxas de Licenciamento das Estradas de Portugal** (Vasques, 2013: 240).

¹³ Cf. art. 23.º do Decreto n.º 7:037, de 17 de outubro

¹⁴ Cf. al. l) do art. 23.º do Decreto 7:037

¹⁵ Da referida tabela constavam o imposto de trânsito sobre: 1) animais de carga e de sela; 2) veículos de duas rodas para passageiros; 3) veículos de duas rodas para carga; 4) veículos de quatro rodas para passageiros; 5) veículos de quatro rodas para carga; 6) bicicletas; 7) motocicletas; 8) motocicletas (*side-car*); 9) *cycle-cars* e triciclos com motor; 10) automóveis para passageiros; 11) camiões automóveis; e, por fim, os 12) camiões.

¹⁶ A circunstância de ser concedido por licença atribuída pela Repartição de Finanças do concelho de residência do contribuinte leva-nos a questionar se esta figura é verdadeiramente um imposto ou pelo contrário, uma taxa, sendo a licença condição necessária à circulação do veículo.

Para além destas características que como referimos, nos levam a considerar esta figura como um «embrião» dos impostos sobre a circulação de veículos, não podemos deixar de referir uma outra que apesar de um século de distância, nos faz lembrar o atual imposto sobre a circulação de veículos: a circunstância de o imposto de trânsito ser cobrado àqueles a quem aproveitava a boa conservação das estradas.

Não se tratava, assim, de um tributo devido pela generalidade dos contribuintes com o propósito de financiamento das necessidades coletivas, mas sim, de um tributo que onerava aqueles que em virtude de possuírem um veículo, mais beneficiavam da construção e conservação de estradas.

A finalizar este subcapítulo, cumpre apenas referir que em 1929 os veículos automóveis e as *motocicletas* foram excluídos do âmbito de incidência do imposto de trânsito pelo Decreto n.º 17:813, de 30 de dezembro¹⁷.

É curioso, ao analisar-se o preâmbulo do mencionado diploma, que o motivo que levou à extinção do imposto de trânsito sobre os automóveis e motocicletas se prendeu com o facto de tal imposto estar a ter sobre os proprietários de tais veículos o efeito contrário àquele que se pretendia.

Assim, e conforme constava do respetivo preâmbulo:

A situação actual traduz-se nas desvantagens seguintes: o imposto que inicialmente se destinou à conservação das estradas não tem qualquer proporcionalidade com o desgaste produzido nelas pelos meios de transporte, sendo geralmente pesado para quem utiliza pouco os veículos e excessivamente módico para os outros; a fiscalização é dispendiosa para o Estado e converte-se em fonte de novos gastos por multas para os descuidados ou esquecidos; a diversidade das taxas camarárias, não falando nas sobrecargas lançadas nalguns municípios, levou os proprietários dos veículos a domiciliá-los naqueles onde o peso de impostos é menor; algumas câmaras queixam-se de que é elevada a percentagem dos que lhes fogem, aproveitando às vizinhas¹⁸.

¹⁷ Cf. art. 1.º, nos termos do qual “é suprimido o imposto de viação relativo a veículos automóveis e a motocicletas com ou sem *side car*.”

¹⁸ Acrescentava, ainda, o legislador, que «[a] nossa imaginação fértil em complicações tributárias criou já nada menos de nove imposições diferentes nalguns concelhos para o caso simples de licença de automóvel», elencando os seguintes tributos que incidiam sobre automóveis: taxa anual para a Câmara; emolumento para a Câmara sêlo do emolumento, sêlo do conhecimento (para o Estado), impresso (para a *continuação da notas de rodapé*)

Não obstante, o imposto de trânsito manteve-se para os solípedes e viaturas não automóveis, tendo sido reformulado em 1934, pelo Decreto n.º 24:326 de 9 de Agosto e abolido em 1975, pelo Decreto-Lei n.º 516/75, de 22 de novembro.

Câmara), sobretaxa para a caixa de pensões dos empregados municipais, cartão (para a Câmara), cofre de emolumentos dos empregados municipais, 3 por cento para o Estado.

2.2. O imposto de camionagem e o imposto de circulação

Prosseguindo a ordem cronológica, ao imposto de trânsito seguiu-se a aprovação, em 1930, do ICa e mais tarde, em 1963, do ICI.

Embora a aprovação destes três impostos não possua qualquer relação, entre estas três figuras conseguimos descortinar um traço em comum: a circunstância de constituírem tributos colocados ao serviço de outras políticas que não a mera arrecadação de receita.

Assim, enquanto o imposto de trânsito foi criado no âmbito de uma política de construção de infraestruturas, os ICa e ICI foram criados ao serviço da política de transportes.

Com efeito, foi no intuito de coordenar o tráfego entre transporte «coletivo de pessoas e mercadorias¹⁹» e o transporte ferroviário que em 1930 o Decreto n.º 18:406, de 31 de maio²⁰ criou o ICa.

Entre elogios e críticas²¹ ao transporte rodoviário de pessoas e mercadorias, o legislador justificava a criação o legislador alegando que:

É notável o progresso efetuado ultimamente na utilização de veículos automóveis em transportes colectivos de pessoas e mercadorias, do que resultam manifestos benefícios para a economia nacional. Numerosas são as carreiras já estabelecidas, mas é desigual a sua repartição, concentrando-se, muitas em zonas que já estavam servidas por caminhos de ferro (aos quais fazem grande concorrência e prejudica o Estado duplamente, pela diminuição do imposto ferroviário e o considerável desgaste das estradas) e notando-se a sua falta em zonas rurais que muito lucrariam com aqueles serviços. Está assim indicado promulgar-se uma fórmula que estimule determinadas carreiras e, sem condenar outras, assegure contudo ao Estado as receitas precisas para fazer promover o fomento da rede de transportes nacionais, compensando-o da possível diminuição do imposto ferroviário.

¹⁹ Considerava-se transporte coletivo, conforme disposto no art. 1.º do Decreto n.º 18:558, de 4 de julho de 1930, «sempre que a determinada pessoa [fosse] facultado ocupar um lugar de lotação do veículo ou nêle fazer transportar bagagens ou mercadorias correspondentes a uma parcela da respectiva carga»

²⁰ Diploma que reuniu toda a legislação referente ao trânsito nas estradas

²¹ Preâmbulo do Decreto n.º 18:406, de 31 de maio de 1930

O ICa, ao qual o referido diploma não dedicou mais que um artigo, foi posteriormente regulamentado pelo Decreto n.º 18:558, de 4 de julho de 1930²².

Em conformidade com este diploma, o imposto de camionagem incidia sobre o transporte coletivo²³ de passageiros, bagagens ou mercadorias e era calculado em função do número de quilómetros percorridos, do número de passageiros, da bagagem e da mercadoria transportada ou passageiros²⁴.

Por forma a assegurar a necessária coordenação dos transportes, o n.º 2 do art. 121.º do diploma regulamentado [Decreto n.º 18:406, de 31 de maio] estabeleceu que os Ministros do Comércio, das Comunicações e das Finanças podiam, sob parecer do Conselho Superior da Viação, reduzir em 50% o imposto de camionagem em percursos não servidos por via-férrea, podendo mesmo suprimi-lo em carreiras consideradas de utilidade pública²⁵.

Porém, o imposto de camionagem não produziu o efeito pretendido.

Assim, três anos mais tarde, o ICa foi alvo de alterações pelo Decreto n.º 22:718, de 22 de junho que aprovou o Regulamento especial de Transporte em automóveis pesados^{26,27} e mais tarde, em 1945, pela Lei n.º 2008, de 7 de setembro.

²² Diploma que aprovou o Regulamento do Imposto de Camionagem

²³ Nos termos do art. 1.º do diploma, considerava-se transporte coletivo aquele que facultasse a indeterminada pessoa a possibilidade de ocupar um lugar na lotação do veículo ou nele transportar bagagens ou mercadorias correspondentes a uma parcela da respetiva carga.

²⁴ Nos termos do art. 2.º do referido Decreto, o imposto era fixado por cada 5kms de percurso ou fracção; em 10\$ relativamente a cada passageiro de mais de cinco anos de idade, compreendida a bagagem até ao limite de 20 quilogramas, e em 01\$ relativamente a cada ou fracção.

²⁵ Cfr. n.º 2 do art. 121.º do Decreto n.º 18:406, de 31 de maio de 1930

²⁶ Este regulamento introduziu, pela primeira vez, a noção de *transporte público* e *transporte particular*. Considerava-se *transporte público* o transporte em que «os automóveis [pudessem] ser utilizados ou postos ao serviço de quaisquer pessoas, mediante o pagamento de uma remuneração fixada por tarifa ou ajuste particular. Pelo contrário *transporte particular* «aqueles que não são utilizados na exploração comercial de meios de comunicação e, em princípio, se destinam unicamente ao transporte dos donos e suas famílias ou carga que lhes pertença».

Introduziu, também, o conceito de *transporte de aluguer*, definindo-o como «os transportes em que os veículos são alugados no conjunto da sua lotação ou da sua carga para transporte de passageiros, bagagens ou mercadorias, segundo itinerários da escolha dos seus alugadores e para seu uso exclusivo.

²⁷ O regulamento de Transporte em Automóveis regulou, também, as carreiras, categorizando-as em *regulares* ou *eventuais* e, dentro das primeiras entre *carreiras independentes* e *carreiras interferentes*. As primeiras caracterizavam-se por não interferirem «economicamente» com o transporte ferroviário e as segundas, por interferirem económica e comercialmente com o caminho-de-ferro, quer por exercerem uma função concorrente, quer por exercerem uma função adjuvante. O ICa

Este último diploma, mais ambicioso, estabeleceu as bases da política de transporte seguida pelo Estado Novo, a qual se pautava pela intenção de «aproveitar a capacidade de cada forma de transporte ao máximo e reservar a cada uma a função que lhe compet[ia]»²⁸.

A pedra angular da política de transportes continuava a assentar no confronto entre o transporte público de pessoas e mercadorias e o transporte ferroviário, pretendendo-se, acima de tudo, anular a concorrência que o transporte público rodoviário fazia ao transporte ferroviário.

Mantendo o ICA como instrumento da política de transportes²⁹, a Lei n.º 2008 estabeleceu o seguinte, relativamente ao «sistema tributário» a aplicar ao transporte coletivo rodoviário:

A todos os automóveis colectivos ou de aluguer será aplicado um sistema tributário escalonado, que conduza ao equilíbrio económico em que deve assentar a coordenação dos transportes terrestres e que, conseqüentemente, deverá ser:

Menos oneroso para os transportes colectivos do que para os de aluguer;

Menos oneroso para as carreiras afluentes e independentes do caminho-de-ferro do que para as concorrentes;

Especialmente reduzido para as carreiras a que se refere a alínea final da base VI³⁰, assim como para os transportes rurais a pequena distância e para todos aqueles que se tornem necessários por deficiência de transportes colectivos³¹.

²⁸ Cfr. n.º 4 do preâmbulo do Decreto n.º 37.272, de 31 de dezembro de 1948.

²⁹ A Lei de Bases previa, entre outras medidas: que as concessões de linha férrea fossem substituídas por uma única concessão, que deveria ser adjudicada à empresa que resultasse da fusão das empresas então existentes, por acordo entre si (Base I); que, sempre que o interesse público assim o ditasse e na medida do conveniente por forma a não eliminar uma concorrência regrada, o governo deveria promover o agrupamento de empresas exploradoras de carreiras automóveis por acordo entre si, não podendo fazer novas concessões a empresas diferentes das existentes, salvo se o tráfego assim o justificasse; que a concessão de novas carreiras, a pedido de empresas existentes numa determinada região, só seria admissível se o interesse público assim o justificasse, devendo, neste caso, ceder-se a exploração a todas as empresas que, à luz da política de coordenação dos transportes, fossem afetadas (Base IV) e, por fim, que se estabelecerem acordos para a repartição do tráfego entre as empresas de transporte ferroviário e as empresas de transporte rodoviário. (Base VI).

³⁰ A base VI da Lei n.º 2008 autorizava as empresas exploradoras dos transportes por via férrea e as empresas exploradoras dos transportes por estrada a celebrarem entre si acordos de divisão de tráfego. As carreiras a que se referia a alínea final da Base VI eram carreiras especiais, subsidiadas pela empresa ferroviária, em virtude da especial vantagem que delas retirassem

³¹ O artigo acrescentava, ainda, que «será estabelecido um imposto de compensação, em certa medida, sobre os transportes automóveis que utilizem combustível de procedência estrangeira não sujeito, por motivos de protecção agrícola e industrial, aos mesmos impostos que oneram a gasolina».

As bases da política tributária, estabelecidas pela Lei n.º 2:008 foram, depois, desenvolvidas pelo Decreto n.º 37.191, de 24 de Novembro³² e, mais tarde, pelo Decreto n.º 37.272, de 31 de Dezembro.

No essencial, estes diplomas cumpriram com o preceituado na Lei de bases de 1945, sujeitando os automóveis destinados ao transporte público e os transportes de aluguer a uma carga tributária mais forte sempre que circulassem em zonas servidas por via-férrea e a uma carga tributária mais ténue nas zonas que não servidas por aquele meio de transporte.

O regime manteve-se assim até 1963, ano em que por força da expansão dos veículos particulares de carga se sentiu necessidade de regular o transporte particular de mercadorias.

Com efeito, não se enquadrando nem no conceito de transporte público nem no de transporte de aluguer, pelo que, o transporte particular de mercadorias não era objeto de tributação ao imposto de camionagem.

O transporte particular de mercadorias começava, então, a fazer concorrência não só ao transporte ferroviário, como dentro do próprio transporte rodoviário, ao transporte público de mercadorias.

Deste modo, e por forma a obviar o impacto negativo que o desenvolvimento do transporte particular representava para o transporte público de mercadorias foi aprovado o Decreto n.º 45:331, de 28 de outubro de 1963, que aprovou o imposto de circulação.

Explicava-se, assim, no preâmbulo do referido diploma, que:

É, porém, no domínio dos transportes de mercadorias onde mais acentuadamente se revelam sintomas de descoordenação dos vários meios e espécies de transporte.

Os transportes públicos de mercadorias (como os de passageiros) por via-férrea e por estrada necessitam de ser orientados no sentido da obtenção de uma

³² Nos termos do regulamento, o imposto de camionagem variava consoante incidisse sobre uma carreira regular ou perante uma carreira independente, afluyente ou complementar. Nestes casos, o imposto de camionagem calculado nos termos gerais era reduzido em 50%. Nas carreiras regulares o imposto era calculado em função do percurso da carreira em quilómetros, do número de viagens por mês, da lotação média dos carros, da carga útil, da tarifa mínima por passageiro e por tonelada [art. 5.º]

complementaridade eficiente e de uma concorrência salutar, de acordo com as suas aptidões para a realização dos vários tipos de deslocamentos.

Implica isto, antes de mais, que se eliminem todos os factores que tornem precário o funcionamento, quer de uma, quer de outra espécie de transporte. A camionagem de carga particular, usufruindo das apreciáveis vantagens que lhe proporcionou a Lei n.º 2008, é hoje o mais relevante desses factores. A sua concorrência ao caminho-de-ferro e ao transporte público por estrada é iniludível e ameaça mesmo pôr em ruína este último modo de transporte.

Os veículos automóveis licenciados para o transporte particular de mercadorias [art.1.º] passaram, assim, a ser tributados em sede de ICI.

2.3. O Imposto Municipal sobre Veículos

O diploma que extinguiu o imposto de trânsito sobre os automóveis e motociclos deixa transparecer que para além daquele imposto, aqueles veículos se encontravam igualmente sujeitos a uma panóplia de taxas camarárias, que tornavam bastante onerosa a sua circulação.

Tal circunstância, aliada ao facto de não se ter encontrado qualquer referencia a outro imposto, leva-nos a crer que até à aprovação do Imposto Sobre Veículos em 1972, os automóveis e os motociclos não estiveram sujeitos a qualquer imposto com as características típicas dos impostos sobre a circulação de veículos, não se excluindo porém, a hipótese da sua tributação a nível local.

No que respeita ao referido Imposto sobre Veículos, a sua criação remonta a finais de 1972.

Neste ano o Governo solicitou à Assembleia Nacional, na proposta de lei de autorização das receitas e despesas para o ano 1973 [Proposta n.º 24/X], permissão para no ano seguinte, «estabelecer um imposto anual até 5.000\$ sobre barcos de recreio a motor e sobre veículos automóveis com cilindrada superior a 1350 cm, para transporte particular de passageiros, e mistos com lotação superior a dois lugares».

Em sustento da proposta apresentada, o Governo justificava que: [Cf. parágrafo 61 da exposição de motivos]

Propõe-se a criação de um imposto anual sobre os veículos automóveis ligeiros particulares não utilitários, de passageiros ou mistos com lotação superior a dois lugares e barcos de recreio a motor.

A taxa deste imposto variará em harmonia com as características de cada veículo, terá o limite máximo de 5000\$, sendo concedida a isenção àqueles que, por sua natureza, são utilizados como elementos indispensáveis à atividade dos seus proprietários.

É sabido como impostos desta natureza se encontram em vigor na maioria dos países de igual ou mais avançado estágio de desenvolvimento que o nosso, sem que isso se transforme em factor de perturbação do progresso económico. É uma criteriosa fixação das taxas do imposto levará a que se atinjam, predominantemente, as situações de carácter sumptuário.

A receita assim obtida será aplicada com o objetivo fundamental de assegurar apoio financeiro à execução de programas e projetos das autarquias locais, de reconhecido interesse.

Embora concisa, a exposição apresentada leva-nos a suspeitar que o imposto proposto tinha por fundamento a arrecadação de receita, a afetar principalmente a projetos das autarquias locais.

Retira-se, ainda, do parágrafo transcrito, que este imposto tinha por ímpeto tributar manifestações de caráter sumptuário, o que, assim o cremos, permite-nos concluir que o Imposto sobre Veículos, mais tarde, IMV, teve na sua génese uma medida de capacidade económica.

Após a sua discussão e algumas propostas de alteração foi finalmente aprovada a Lei n.º 6/72, de 27 de dezembro, que autorizou o Governo a «[e]stabelecer um imposto anual até 10.000\$ sobre os barcos de recreio e aviões de uso particular», bem como, um imposto semelhante, com o limite de 5000\$, a incidir sobre os automóveis ligeiros de passageiros, ou mistos, «tendo em atenção as características dos veículos, a sua antiguidade e utilização normal».

Assim, a 29 de dezembro de 1972 foi então promulgado o Decreto-Lei n.º 599/72, de 30 de dezembro, que aprovou o Regulamento do Imposto Sobre Veículos.

Embora o seu preâmbulo fosse omissivo quanto aos motivos que levaram à criação deste imposto, a disciplina estabelecida veio confirmar que a sua criação se deveu, fundamentalmente, a motivos relacionados com a arrecadação de receita, sendo pautado, principalmente, por preocupações de ordem social.

É neste sentido que aponta a base tributável do imposto então aprovado que, incidindo sobre os automóveis ligeiros de passageiros, os automóveis mistos, as aeronaves de uso particular, e os barcos de recreio de uso particular, era composta pelos seguintes elementos [Cf. art. 4.º]:

Para os automóveis – o combustível utilizado, a cilindrada do motor, o preço estabelecido para a venda ao público dos veículos novos e a antiguidade;

Para as aeronaves – o peso máximo autorizado à descolagem;

Para os barcos de recreio – a propulsão, a tonelagem da arqueação bruta e a antiguidade.

A base tributável deste imposto era, assim, constituída por elementos demonstrativos da capacidade económica dos proprietários dos veículos, progredindo em sentido inverso à idade do veículo.

Quer isto dizer, que quanto mais antigo o veículo, menor o valor do imposto, característica que assentava no pressuposto de que os veículos mais antigos eram adquiridos por pessoas com menos posses e os mais recentes por pessoas com maior capacidade económica.

Para além de impraticável, tal elemento depressa se revelou desadequado à demonstração da capacidade contributiva dos contribuintes.

Deste modo, em 1974, foi aprovado o «novo Regulamento do Imposto sobre Veículos» [Decreto-Lei n.º 782/74, de 31 de dezembro] que substituiu o regulamento aprovado em 1972.

Possuindo, desta vez, um preâmbulo mais longo e explicativo, o Decreto-Lei que então se aprovava expunha o seguinte:

No prosseguimento, em matéria tributária, da política definida nos programas dos Movimentos das Forças Armadas e do Governo Provisório, é reestruturado o imposto sobre veículos no sentido de se obter uma mais justa carga fiscal.

Este imposto foi criado há dois anos [Decreto-Lei n.º 599/72, de 30 de Dezembro] e, não obstante a progressividade das taxas, pouco afectou os contribuintes com mais possibilidades económicas.

Não só por esta razão, mas, ainda, atendendo ao surto inflacionário verificado de então para cá e à necessidade de restringir o consumo de combustível pela utilização de veículos de menor potência, procede-se através do presente diploma à revisão e actualização das taxas do imposto, com forte incidência para os veículos de maior cilindrada do motor, na sua generalidade também reveladores de mais elevado poder económico dos seus proprietários.

É certo que a cilindrada do motor nem sempre acompanha, na mesma proporção, o preço dos automóveis, verificando-se alguns casos em que o valor é influenciado por factores excepcionais, insusceptíveis de servirem de base a normas de generalidade.

Sucede, porém, que a tabela das taxas de imposto para automóveis, em vigor nos anos 1973 e 1974 – na qual se considerava o preço como um dos factores determinantes do imposto – revelou-se inoperante e, portanto, insusceptível de

corrigir eventuais injustiças baseadas no factor preço. Dado o elevado número de modelos e marcas de automóveis em circulação, fabricados e vendidos em anos diferentes, torna-se impraticável referir a taxa aos preços de venda inicial de cada um desses veículos. A enorme variedade de tais preços, incluindo a de numerosos modelos que já não se fabricam mas ainda circulam, obrigaria a um trabalho de averiguação que, pelo seu volume e complexidade, não seria justificado e tornaria a sua fiscalização impraticável. Daí que se tenha abandonado agora o indicador preço, até porque o agravamento tributário dos veículos de maior custo é considerado em outro diploma, no qual as taxas do imposto sobre a venda de veículos automóveis, já de si progressivas em função do preço, sofrem mais acentuada progressividade.

Assim, para os automóveis, o imposto passou a incidir sobre «o combustível utilizado, a cilindrada do motor, a voltagem quando movidos a eletricidade e a antiguidade» [Cf. al. a) do art. 4.º].

O Imposto sobre Veículos foi ainda objeto de alteração pelos Decretos-Lei n.ºs 269/75, de 30 de maio, 81/76, de 28 de janeiro, 468/76, de 12 de junho e, por fim, pelo Decreto-Lei n.º 143/78, de 12 de junho, que se manteve em vigor, ainda que com inúmeras alterações, até à reforma da tributação automóvel aprovada pela Lei n.º 22-A/2007, de 19 de julho.

À exceção do Decreto-Lei n.º 269/75, de 30 de maio, que introduziu na incidência objetiva do imposto os motociclos, as alterações introduzidas pelos restantes diplomas possuem caráter pontual, reconduzindo-se, essencialmente, à atualização das taxas e das isenções do imposto, não se justificando uma análise detalhada.

De referir, contudo, que por força da Lei n.º 1/79, de 2 de janeiro, que aprovou a Lei das Finanças Locais, a totalidade do produto da cobrança do Imposto sobre Veículos passou a constituir receita fiscal a arrecadar pelos municípios.

Deste modo, se até então, as importâncias provenientes deste imposto constituíam receitas do tesouro, podendo ser concedidos empréstimos ou subsídios às autarquias locais para execução de programas ou projetos de reconhecido interesse, a partir da entrada em vigor da referida lei, tal verba passou a constituir receita municipal.

Em virtude da afetação da receita gerada pelo imposto sobre veículos aos municípios, a sua designação foi alterada para «Impostos Municipal sobre Veículos» ou, como é mais conhecido, IMV.

2.3. Da harmonização dos impostos sobre a circulação dos veículos pesados de mercadorias

No capítulo anterior vimos que os impostos sobre a circulação de veículos não constituem figuras novas, nascidas nos finais do séc. XIX, inícios do séc. XX.

Na realidade, vimos que a sua origem remonta ao início do séc. XX, sendo distinta conforme o «tipo» de veículo e as finalidades prosseguidas pela política de transportes que vigorou até final da década de 70, início da década de 80.

Assim, se o imposto de trânsito se encontrava inserido numa política de construção de infraestruturas e foi extinto para os veículos automóveis por forma a não comprometer o desenvolvimento do automobilismo que se começava a sentir no início do século passado, já o ICa e, posteriormente, o ICi constituíam instrumentos de coordenação dos diferentes meios de transporte.

Após um longo período de avanços e recuos³³, em 1993, foi finalmente aprovada a primeira Diretiva «relativa à aplicação pelos Estados-membros dos impostos sobre certos

³³ São inúmeros os estudos, relatórios, pareceres, comunicações, livros brancos, livros verdes, propostas de decisões, decisões, etc. sobre o assunto referente à adoção de um sistema de preços e tarifas no sector dos transportes harmonizado. A título exemplificativo: o relatório Kapteyn de 1957; a comunicação da Comissão, de 1993, sobre a **Futura evolução da política comum dos transportes. Abordagem global relativa à criação de um quadro comunitário para uma mobilidade sustentável**, baseada na COM(92) 494 final; a comunicação da Comissão, COM(95) 691 final, de 20.12.1995, intitulada de, **Para uma formação correcta e eficiente dos preços dos transportes**; o livro verde da Comissão, com a mesma designação, de 1996; o livro branco de 1998, designado de **Pagamento justo pela utilização das infra-estruturas – Um abordagem gradual para um quadro comum de tarifação das infra-estruturas de transportes na União Europeia**; o documento de trabalho da Direção Geral de estudos para 1997, referente às **Medidas Fiscais no sector dos transportes**.

O primeiro relatório que referimos resultou das reuniões realizadas entre 1956 e 1957, pela Comissão dos transportes criada com o propósito de analisar os problemas suscitados pela coordenação dos transportes na Europa e teve o mérito de estabelecer as bases de uma coordenação de transportes eficaz.

Tomando como premissa que a expressão «coordenação» se refere às medidas destinadas a organizar a concorrência entre os diferentes meios de transporte (1957: 25) e a expressão «harmonização» visa estabelecer uma regulamentação comum no interior do mesmo meio de transporte, este relatório elencou como princípios basilares da política de coordenação de transportes: o princípio da «livre escolha do utilizador», consubstanciando a liberdade de os utilizadores dos transportes escolherem o meio de transporte que lhe mais útil; o princípio do «custo global mínimo de produção»; o princípio de que o preço do transporte deve corresponder ao «ótimo económico», isto é, que o preço do transporte deve corresponder aos custos do mesmo e, por fim, que a regulamentação da coordenação dos transportes deve refrear o «excesso» de concorrência caracterizado pela não-rentabilidade de um conjunto de empresas marginais suscetíveis de criar constrangimentos do ponto de vista económico que se traduzem em maiores custos para os utilizadores. Do ponto de vista fiscal, mais do que a coordenação dos transportes, pretendia-se a harmonização dos «encargos» fiscais incidentes sobre cada sector dos transportes, de modo a que todos os agentes económicos do sector dos transportes suportassem encargos idênticos.

No seguimento deste relatório, os restantes documentos mencionados reportam-se aos impostos sobre a circulação de veículos como instrumentos de imputação de custos aos contribuintes que os provocam.

veículos»: a Diretiva 93/89/CEE, de 25 de outubro de 1993, aplicável aos veículos pesados de mercadorias com um peso de carga superior a 12 toneladas.

De acordo com os seus considerandos, esta Diretiva visava «a eliminação das distorções de concorrência de transportes dos diferentes Estados Membros», harmonizando-se, por um lado, os sistemas de tributação e criando, por outro, mecanismos equitativos de imputação dos custos de infraestruturas às transportadoras

A esta Diretiva seguiram-se a Diretiva n.º 1999/62/CE, de 17 de junho, a Diretiva n.º 2006/38/CE, de 17 de maio e a Diretiva e a Diretiva n.º 2011/76/EU, de 27 de setembro.

Estas três Diretivas apresentam como denominador comum os princípios do «utilizador-pagador» e do «poluidor-pagador», visando imputar às transportadoras os custos de infraestruturas provocados pelos seus veículos.

Transpostas as Diretivas para o ordenamento interno português, o ICa e o ICi assumiram uma racionalidade distinta da que esteve na sua base.

Embora tenham mantido o seu papel de “coordenador” dos transportes, estes impostos, ao invés de pretenderem influenciar as escolhas dos passageiros para um transporte em detrimento de outro, passaram a imputar os custos viários aos seus causadores para que estes, como base nesses custos, possam fazer as suas escolhas de forma livre e racional.

Desta forma, estes dois impostos foram alvo de uma profunda reforma, da qual resultou a aprovação do Decreto-Lei n.º 116/94, de 3 de maio que aprovou o novo Regulamento dos Impostos de Circulação (ICi) e Camionagem (ICa).

Dotados de uma racionalidade moderna, orientada para a imputação dos custos viários causados pelos veículos aos respetivos proprietários, os impostos agora reformulados adotaram como base tributável o peso bruto dos veículos, o número de eixos e o tipo de suspensão dos eixos motores.

Em 2005, foi acrescentada à base tributável destes impostos o «ano da primeira matrícula do veículo motor», enquanto elemento demonstrativo dos custos ambientais provocados pelos veículos.

Com efeito, tal elemento assenta no pressuposto de que quanto mais antigo o veículo, maior o nível de poluição.

Assim e em suma, orientou-se a tributação da circulação dos veículos pesados de mercadorias para preocupações de ordem ambiental.

2.4. A caminho da harmonização europeia dos impostos sobre os veículos ligeiros de passageiros

Se a tributação dos veículos pesados de mercadorias atingiu já um certo grau de harmonização a nível europeu, a tributação dos veículos ligeiros de passageiros, pelo contrário, resume-se a uma ligeira aproximação de alguns aspetos deste setor tributário, resultante do empenho dos Estados-membros em alinhar os seus impostos com os desígnios da UE neste domínio.

Creemos que tal facto se deva, fundamentalmente, à circunstância de os veículos pesados de mercadorias, pela importância que representam na circulação de bens, desde cedo terem demonstrado um maior impacto nas trocas comerciais da UE e, nesta medida, na construção de mercado único, do que, propriamente, os veículos ligeiros de passageiros.

Ainda assim, os veículos ligeiros de passageiros não deixam de ter o seu relevo na construção de um mercado único, na medida em que não só constituem um imprescindível meio de circulação de pessoas, como também, fazem parte de uma indústria e um mercado que se pretende igualmente liberalizar.

Por outro lado, os automóveis são responsáveis por uma grande parcela das emissões de CO₂, cuja redução é um dos objetivos prosseguidos pela política ambiental da UE e faz parte de todo um pacote de medidas em criar uma mobilidade sustentável.

Assim sendo, não é de menosprezar a importância que a tributação dos veículos ligeiros de passageiros assume na concretização dos objetivos prosseguidos pelas diversas políticas europeias, em especial, no que respeita à consolidação da liberdade de circulação de pessoas, à realização de um mercado automóvel interno e, do ponto de vista ambiental, à redução das emissões de CO₂.

Por este motivo, as instâncias europeias têm promovido a realização de diversos estudos, tendo chegado mesmo a apresentar, em 2005, uma proposta de Diretiva relativa aos impostos sobre veículos (COM(2005) 261 final) e, em 2012, uma Comunicação [COM(2012) duas propostas de Diretivas que vão desde o levantamento dos impostos sobre veículos cobrados pelos Estados-membros, à análise dos custos externos associados à circulação automóvel e, acima de tudo, ao estudo dos mecanismos adequados à sua internalização pelos agentes que a provocam.

2.5. A Reforma da Tributação Automóvel

De tudo quanto se expôs nos capítulos anteriores, rapidamente discernimos que no início do séc. XXI, a tributação de veículos em Portugal, tanto na fase da circulação, como na fase da aquisição, para além de se encontrar muito aquém do papel e das finalidades que cada vez mais se atribuía a este setor tributário, constituía um sistema disperso e incongruente sem qualquer estrutura ou princípio orientador comum.

Sem nos determos sobre a dispersão legislativa que caracterizava a tributação de veículos na fase da aquisição, a qual, embora com alguns reflexos, não constitui objeto do nosso estudo, basta olharmos para a tributação da circulação de veículos no início do século, para vermos que, só nessa fase, coexistiam três impostos, o IMV, o ICI e o ICA, os quais, para além de dispersos por mais que um diploma, não dispunham entre si de qualquer princípio ou objetivo comum.

Com efeito, enquanto o IMV assentava ainda na ideia de que a posse dos veículos a ele sujeitos constituíam manifestações de poder económico, sendo, por este motivo, estruturado em função da capacidade contributiva supostamente manifestada pelos seus proprietários, o ICI e o ICA, já harmonizados, possuíam uma racionalidade moderna, que pretendia imputar aos contribuintes os custos viários e ambientais provocados pelos seus veículos.

Neste contexto, e porque a reforma deste setor tributário se revelava cada vez mais necessária, o Governo apresentou à Assembleia da República, a 1 de março de 2007, a proposta de lei n.º 118/X, por via da qual submeteu à consideração daquele órgão, a aprovação de uma reforma global da tributação automóvel, a concretizar através da criação de dois novos impostos, o Imposto Sobre Veículos e o Imposto Único de Circulação, que deveriam substituir aqueles que, até então, incidiam sobre a aquisição e a circulação de veículos: o IA, o IMV, o ICI e o ICA.

Pretendia-se, deste modo, uma reforma global da tributação automóvel, isto é, uma reforma que tivesse em consideração não apenas os impostos sobre a circulação, mas também, os impostos devidos aquando da aquisição de veículos.

2.5.1. Cumprimento dos compromissos internacionais a que Portugal se encontrava vinculado

O cumprimento dos compromissos internacionais a que Portugal se encontrava vinculado como motivação para a reforma da tributação automóvel é afirmado em diversas passagens da proposta de reforma da tributação automóvel apresentada pelo Governo, bem como, no comunicado do Conselho de Ministros, de 15 de fevereiro de 2007, onde é anunciada a aprovação de tal diploma naquele Conselho.

Na proposta de lei n.º 118/X, tal desígnio é comunicado logo na primeira página da exposição de motivos (2007: 1), onde, a anteceder a intenção de através da reforma da tributação automóvel se provocar uma «transformação de mentalidades e de rotinas», o Governo afirma a existência de «compromissos internacionais e de política energética que, de modo mais urgente, [...] obrigam à presente reforma».

Tal objetivo é, de seguida, concretizado, na parte especificamente destinada ao CISV, onde, em explicação às medidas adotadas para «aproximar o valor do imposto do encargo ambiental, viário e de sinistralidade provocado pelos contribuintes», no intuito de «devolver racionalidade e legitimidade social a estes impostos», em concreto, «na introdução de níveis de emissão de dióxido de carbono na base tributável destes impostos» e na «deslocação de uma parte da carga fiscal do imposto automóvel para a fase da circulação» (2007, 16), é exposto o seguinte:

É, aliás, neste preciso sentido que vai a proposta de directiva apresentada em 5 de Julho de 2005 pela Comissão Europeia, relativa à harmonização dos impostos sobre os automóveis de passageiros (COM/2005/261/final), que aponta para a transferência da carga fiscal incidente sobre os automóveis para a fase da circulação e para a conversão ao dióxido de carbono de 25% da base tributável destes impostos até ao final de 2008 e de 50% dessa base tributável até ao final do ano de 2010. Por outro lado, a entrada em vigor do Protocolo de Quioto tornou urgente a necessidade de conter as emissões nacionais de gases com efeito de estufa, boa parte das quais é devida ao uso de veículos automóveis no transporte particular. Dentro e fora de Portugal, toma-se, por isso, consciência de que importa, por elementares razões de justiça, fazer com que o poluidor pague na medida do custo que traz à comunidade, para evitar que seja o todo da comunidade a fazê-lo em seu lugar.

A Resolução do Conselho de Ministros n.º 161/2005, de 12 de Outubro, que aprovou medidas de incentivo à utilização de veículos e tecnologias menos poluentes, bem como o Programa Nacional para as Alterações Climáticas de 2006, aprovado pela Resolução do

Conselho de Ministros n.º 104/2006, de 23 de Agosto, vieram expressamente contemplar, entre o catálogo de medidas adicionais dirigidas ao cumprimento do Protocolo de Quioto, a reforma do imposto automóvel e a integração na sua base tributável de uma componente formada pelas emissões de dióxido de carbono em valor correspondente a 60% da receita no ano de 2008, de modo a induzir os consumidores a optar por veículos menos poluentes, procurando, deste modo, fazer-se do imposto um instrumento de combate à poluição e de concretização do princípio do poluidor-pagador.

Por fim, na Comunicação do Conselho de Ministros, de 15 de fevereiro de 2007, onde foi anunciada a aprovação de uma proposta de lei que procedesse a uma reforma global da tributação automóvel, anunciou-se, expressamente, que por via da reforma proposta se pretendia uma alteração da «filosofia e princípios subjacentes ao quadro vigente, incentivando a utilização de energias renováveis e a opção por veículos menos poluentes, em cumprimento do Programa do Governo e de acordo com os compromissos assumidos no âmbito do protocolo de Quioto e das metas do Programa Nacional para as Alterações Climáticas (PNAC 2006)».

Os compromissos internacionais que motivaram a reforma da tributação automóvel decorriam, então, das obrigações assumidas no âmbito do Protocolo de Quioto, e, ainda que sem carácter vinculativo, pela diretrizes traçadas na proposta de Diretiva apresentada pela Comissão Europeia, COM/2005/261/final.

Em todo o caso, estamos perante instrumentos cuja finalidade se prendia, fundamentalmente, com objetivos do foro ambiental, mormente, com a redução das emissões de CO₂.

Com efeito, se no âmbito dos objetivos traçados no âmbito do Protocolo de Quioto se pretendia a redução das emissões de CO₂, entre 2008 e 2012, a proposta da Comissão pretendia a introdução dos níveis de emissão de CO₂ na base tributável quer dos impostos sobre a circulação de veículos, quer dos designados «impostos de registo», devidos em virtude da aquisição do veículo.

Podemos assim concluir, que o cumprimento das obrigações assumidas por Portugal no plano internacional constituiu um forte impulso para a modernização do sector da tributação automóvel do país, modernização essa, que implicava necessariamente a introdução de elementos que permitissem aproximar o valor do imposto aos custos ambientais provocados pelos veículos e que em muito impulsionou a reforma da tributação automóvel.

3.5.2. A diminuição da dependência energética

A diminuição da dependência energética constituiu também um dos objetivos da reforma da tributação automóvel que, embora sem grandes desenvolvimentos, foi igualmente anunciado na proposta de lei n.º 118/X e no comunicado do Conselho de Ministros, de 15 de fevereiro.

Em conformidade com o exposto na referida proposta, «Portugal, como a generalidade dos países europeus, confronta-se hoje em dia com graves dificuldades de política energética e ambiental, resultantes do agravamento dos preços do petróleo e do aumento imparável da taxa de motorização».

Creemos que tal propósito tenha tido expressão na reformulação da tributação automóvel, ao excluir-se da incidência objetiva de ISV (Cf. al. a) do n.º 2 do art. 2.º do CISV) e ao isentar-se de IUC, os veículos «exclusivamente elétricos ou movidos a energias renováveis não combustíveis», pretendendo-se, assim, por esta via, induzir os consumidores a adquirirem veículos elétricos ou movidos a energias não combustíveis.

Na realidade, a introdução desta isenção na tributação da fase da circulação de veículos constituiu uma novidade introduzida pela reforma da tributação automóvel, porquanto, em sede de IMV, os veículos «movidos a eletricidade» eram sujeitos a imposto, sendo tais automóveis tributados em função da voltagem total, tal como resulta da tabela I prevista no art. 8.º do revogado Regulamento do IMV.

2.5.3. A responsabilização pelos danos ambientais causados pelos veículos e a promoção de alteração de mentalidades e comportamentos

A primeira linha da reforma da tributação automóvel, quer no que respeita à fase da aquisição, quer à fase da circulação, foi a de introduzir na base tributável dos impostos devidos tanto numa como noutra, o elemento das emissões do CO₂, aproximando, desta forma, o valor destes impostos ao encargo ambiental provocado pelos veículos.

Pretendeu-se, então, por via destes impostos, imputar aos contribuintes os custos ambientais provocados pelos seus veículos, procurando, deste modo, incutir-lhes uma mensagem de «responsabilidade social», aquela que, conforme exposto na exposição de motivos da proposta de lei n.º 118/X (Proposta de Lei n.º 118/X: 1-3), «sempre deve haver nas sociedades livres», e que certamente contribuiria «para a transformação de mentalidades e de rotinas, para uma perceção mais clara dos problemas do ambiente e para um equilíbrio mais sã entre o uso do transporte público e do transporte particular».

Abandonava-se, assim, por completo, a já ultrapassada ideia de que os veículos automóveis constituíam uma «manifestação excepcional de riqueza, para passar a olhá-lo como um utensílio comum da vida moderna a que estão associados custos sociais importantes» (Proposta de Lei n.º 118/X: 15).

Revelavam-se, deste modo, desprovidas de qualquer sentido as preocupações sociais que até então tinham marcado a tributação automóvel e que, por exemplo, em sede de IMV, levaram a que os veículos mais antigos, por sinal, mais poluentes, pagassem menos imposto ou ficassem totalmente excluídos de tributação, assim como, os veículos a gasóleo, também mais poluentes, estivessem sujeitos um valor mais baixo de imposto.

Em suma, pretendeu-se modernizar o setor da tributação automóvel, direcionando-a para preocupações do foro ambiental, procurando, deste modo, introduzir nestes impostos a lógica subjacente ao princípio do poluidor-pagador de que cada um deve pagar na medida do custo que traz à comunidade, de modo a evitar que seja o todo da comunidade a fazê-lo em seu lugar (Proposta de Lei n.º 118/X: 15).

Tal objetivo foi prosseguido pela reforma da tributação automóvel, fundamentalmente, através de quatro vias.

Antes de mais, submetendo todo o setor da tributação automóvel ao princípio da equivalência que, espelhando o princípio do poluidor-pagador e do utilizador-pagador,

preceitua, no caso concreto do IUC, visar «onerar os contribuintes na medida do custo ambiental e viário que estes provocam, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária³⁴.

Depois, por via da introdução do elemento do CO2 na base tributável destes impostos. Ora, a este respeito cremos ser oportuno abrir um parêntesis para tecer algumas considerações a propósito da introdução deste elemento no IUC.

A primeira, é que tal elemento apenas foi introduzido para os veículos da categoria B, matriculados em Portugal depois da entrada em vigor do CIUC (veículos da categoria B).

Quer isto dizer que, os veículos das categorias A, E, F e G, mantiveram um regime muito semelhante aos moldes a que estavam sujeitos em sede de IMV, chegando mesmo a ser assumido pelo próprio legislador, relativamente aos veículos da categoria A, que apesar do ligeiro aumento do valor do imposto para os veículos mais antigos, procuraria «garantir que estes veículos [suportassem] uma tributação inferior em relação à que será imposto aos veículos matriculados a partir de 1 de Julho de 2007» (Proposta de Lei n.º 118/X: 74).

Já quanto aos veículos das categorias E, F e G, limitou-se o legislador a referir que «no tocante a motociclos e embarcações se introduzem uma ou outra alteração, ditadas por preocupações de simplificação de um imposto que se tinha tornado excessivamente complexo com o passar do tempo».

Com efeito, se olharmos para o art. 7.º que disciplina a base tributável do IUC, constatamos que a única categoria em que o CO2 é um elemento da base tributável, é a B.

Claro está, sempre é de questionar se tais elementos são demonstrativos dos danos ambientais provocados motociclos, das embarcações de recreio e das aeronaves. Contudo, a falta de informação relativa a tal questão deixa-nos sem qualquer resposta.

Por fim, e a fechar o parêntesis quanto à introdução do CO2, constatamos, igualmente, que tal elemento não integra a base tributável dos veículos das categorias C e D, anteriormente sujeitos a ICa e ICi.

Sobre estes aspeto, explicou o legislador que (Proposta de Lei n.º 118/X: 75):

³⁴ No caso do ISV pretendeu-se, igualmente, cobrir os custos provocados pela sinistralidade rodoviária.

Os veículos até agora sujeitos aos impostos de circulação e camionagem continuam a ser tributados nos mesmos termos em que o vêm sendo, não lhes trazendo a presente reforma novidade de maior. É assim porque esta é uma área do sistema de tributação automóvel subordinada ao direito comunitário, sendo por isso mais limitada a margem de intervenção do legislador nacional. E é assim também porque estes são veículos cuja tributação incorpora já uma racionalidade ambiental, assentando a base tributável dos antigos impostos nas categorias dos veículos que melhor lhe trazem o desgaste ambiental e viário por eles produzido e na respetiva antiguidade. Neste domínio, o legislador comunitário fez já avançar o princípio da equivalência, sendo desnecessária uma intervenção funda no âmbito da presente reforma fiscal.

Assim, se não foi introduzido o elemento das emissões do CO₂ na base tributável dos veículos pesados de mercadorias, qual é então o elemento, referido pelo legislador, que traduz os custos ambientais provocados por estes veículos?

Se atentarmos no valor do imposto estabelecido para estes veículos constatamos que, tendencialmente, quanto mais antigo o veículo, maior o valor do imposto a pagar.

Parece-nos, assim, partindo do pressuposto que os veículos mais antigos são mais poluentes, que os custos ambientais provocados por estes veículos são determinados em função da antiguidade da primeira matrícula, motivo pelo qual, quanto mais antigo, maior a carga tributária a que estão sujeitos.

Fechado o parêntesis, cumpre agora enunciar a terceira via pela qual se procurou concretizar os desígnios ambientais da reforma da tributação automóvel: através da ligação do imposto à matrícula do veículo.

Com efeito, se até à reforma da tributação automóvel o imposto era devido pelos proprietários dos veículos em virtude do uso do veículo, o que levou a frequentes situações de abandono dos veículos na via pública, após a reforma alterou-se o paradigma do imposto que passou a ser cobrado enquanto o veículo se encontrasse matriculado em Portugal, independentemente do seu efetivo uso ou fruição, teve por intuito consciencializar os proprietários dos veículos para os problemas ambientais advindos de tais ações, incutindo-lhes a responsabilidade de, caso já não pretendam utilizar o veículo, ou procedam à sua venda ou procedam ao seu abate em centros autorizados para o efeito.

Por último, os propósitos ambientais da reforma foram também concretizados por via da deslocação da carga fiscal da fase da aquisição para a fase da circulação, a qual, em virtude do relevo que possui, desenvolveremos num subcapítulo autónomo.

2.5.4. A deslocação da carga fiscal da fase da aquisição para a fase da circulação e a «neutralidade orçamental»

Se a primeira linha de fundo da reforma da tributação automóvel consistia em introduzir na base tributável dos impostos que compõe o setor da tributação automóvel, o elemento do CO2 emitido pelos veículos, a segunda consistia em deslocar parte da carga fiscal da fase da aquisição para a fase da circulação.

Com efeito, os «impostos de registo», no qual se integrava o imposto automóvel, constituíam, na ótica da Comissão, um obstáculo fiscal à livre circulação de pessoas, bem como, ao desenvolvimento da indústria e comércio automóvel.

A Comissão Europeia explicava, assim, nos considerandos da proposta de Diretiva, o seguinte:

No exercício do seu direito à livre circulação muitos cidadãos europeus utilizam os seus automóveis para se deslocarem, temporária ou permanentemente, de um Estado-Membro para outro. A grande variedade de sistemas de tributação dos veículos automóveis ligeiros de passageiros afecta negativamente de forma significativa a possibilidade de o cidadão europeu e a indústria automóvel colherem os benefícios do mercado interno.

Os impostos de registo em especial dão origem a um aumento dos custos de transacção para o consumidor, a diferenças significativas nos preços dos veículos automóveis antes do imposto e a uma fragmentação do mercado automóvel, afectando também negativamente o comércio transfronteiras.

O imposto de registo constitui um obstáculo para os objectivos da Estratégia de Lisboa e à maior competitividade da indústria automóvel europeia, pelo que deve ser progressivamente suprimido durante um período de cinco a dez anos.

Este período deveria permitir aos Estados-Membros que aplicam o imposto de registo adaptarem o respectivo sistema de tributação dos veículos automóveis ligeiros de passageiros e terem em conta as condições específicas do respectivo mercado automóvel. As perdas de receitas decorrentes da supressão do imposto de registo poderiam ser compensadas por um aumento paralelo das receitas resultantes do imposto anual de circulação e, se necessário, de outras medidas fiscais em conformidade com a Directiva 2003/96/CE do Conselho, de molde a que a carga fiscal geral se mantenha inalterada.

Quer assim dizer, que o aumento da carga fiscal na fase da circulação não se justifica somente por motivos ambientais, mas, acima de tudo, pelo facto de os «impostos de registo», por configurarem um obstáculo à circulação de pessoas e ao desenvolvimento do mercado automóvel, deverem ser extintos num prazo estabelecido entre 5 e 10 anos, devendo a carga fiscal ser deslocada para outros impostos.

Na reforma da tributação levada a cabo, a deslocação da carga fiscal da fase da aquisição para a fase da circulação encontra-se anunciada na exposição de motivos da proposta de lei n.º 118/X, onde se expôs o seguinte (Proposta de lei n.º 118/X: 3):

A segunda linha de fundo na reforma da tributação automóvel que agora se leva a cabo está na deslocação de parte da carga fiscal do momento da aquisição para a fase da circulação. Não sendo a carga fiscal que impende em Portugal sobre o automóvel excepcionalmente elevada, quando comparada com a que existe noutros países, é excepcionalmente relevante o peso que ela assume no momento da compra, quando confrontado com o que apresenta ao longo da vida útil dos veículos tributados. Em resultado, produz-se o encarecimento dos automóveis no mercado português, a propensão para a compra de veículos parcialmente isentos de imposto ou para a compra de veículos usados matriculados originariamente noutros Estados membros da União Europeia, já em fim de vida e com equipamentos ambientais desactualizados.

Estando o encargo tributário actualmente concentrado na fase da introdução no consumo, a sua deslocação para um novo imposto único de circulação permitirá uma redução gradual dos preços de venda ao público, com a inerente renovação do parque automóvel nacional.

Todavia, com esta deslocação não se pretendia aumentar a receita global proveniente dos impostos sobre o setor automóvel, antes pelo contrário, a intenção era mantê-la inalterada, em respeito por um princípio de «neutralidade orçamental».

Foi precisamente este o sentido exposto pelo legislador, na proposta de lei n.º 118/X, ao esclarecer que:

O movimento que assim se pretende efectivar obedece a um princípio de neutralidade orçamental a médio/longo prazo, não se pretendendo gerar encaixe tributário superior ao que produzem os impostos actualmente em vigor, mas simplesmente gerá-lo com maior racionalidade. Consequentemente, a manutenção, também a médio/longo prazo, da receita actualmente produzida pelo conjunto de tributação automóvel constitui um pressuposto fundamental da reforma em curso.

Ora, no que respeita especificamente ao IUC, tal desiderato tem expressão na distribuição da carga tributária entre os veículos da categoria A e os veículos da categoria B.

Com efeito, tem-se questionado, a propósito da incidência objetiva do IUC, se os veículos com data de primeira matrícula anterior à entrada em vigor do código mas que foram matriculados em Portugal em data posterior, devem ser integrados na categoria A, referente aos veículos matriculados em Portugal entre 1981 e 1 de julho de 2007 ou, pelo contrário, na categoria B, onde são integrados os veículos matriculados depois de 1 de julho de 2007.

Contextualizando a questão, a mesma coloca-se pela seguinte ordem de razões:

No extinto IMV, as taxas do imposto diminuía à medida que a idade do veículo avançava. Quer isto dizer que, quanto mais velho fosse o veículo, menor a carga tributária que sobre o mesmo impendia.

Neste contexto, dispunha o n.º 3 do art. 8.º do Regulamento do IMV que «[a] antiguidade dos veículos, inicialmente matriculados ou registados em Macau, nas ex-colónias portuguesas ou no estrangeiro e que só posteriormente recebam matrícula ou registo no Continente ou nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, poderá ser determinada pela data da matrícula ou registos iniciais se for feita a necessária prova através do correspondente livrete ou título de registo ou, na sua falta, de outro documento bastante».

Pretendia-se, deste modo, proteger as pessoas que após o 25 de abril de 1974 regressavam a Portugal, quer as vindas das ex-colónias, a quem, como expressamente refere o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 81/76, de 28 de janeiro, «se procura atender à situação particular», quer as que regressavam de países estrangeiros para os quais, por diversas razões, haviam emigrado³⁵.

³⁵ Neste sentido, ver a recente decisão do CAAD, proferida no processo n.º 243/2016 – T, a 12 de janeiro de 2017, pelo árbitro António Manuel Melo Gonçalves, na qual é explicado, a propósito do assunto em questão que:

O circunstancialismo da sua publicação teve a ver com a descolonização. Com efeito, milhares de pessoas começaram a afluír a Portugal vindas das ex-colónias e, em muitos casos, para além da bagagem, trouxeram consigo os veículos de que eram detentores naqueles territórios, os quais tinham matrículas locais. Também cidadãos que nos anos anteriores a 1974 tinham emigrado de Portugal para outros países, por razões de melhoria das condições de vida ou simplesmente políticas, viram uma oportunidade de se vir estabelecer em Portugal e decidiram regressar,

(continuação da notas de rodapé)

Estabeleceu-se, assim, em sede de IMV, que para efeitos de determinação da antiguidade do veículo se tinha em consideração a data da primeira matrícula.

Ora, considerando que a reforma da tributação automóvel teve por base um princípio de «neutralidade orçamental», pretendendo-se transferir a carga fiscal que impendia sobre a fase da aquisição para a fase da circulação, mantendo inalterada a receita total que provinha da globalidade dos impostos sobre o setor automóvel, criou-se para o então parque circulante uma categoria própria, a categoria A, a qual, embora com alterações pontuais, procurou manter para estes veículos «os níveis de tributação vigentes, [...] de modo a garantir que todos estes [suportassem] uma tributação inferior em relação à [...] imposta aos veículos matriculados a partir de 1 de julho de 2007» (Proposta de Lei n.º 118/X: 74).

Com efeito, e considerando que os veículos matriculados antes da entrada em vigor do CIUC haviam sido sujeitos, em sede de IA, a uma carga fiscal mais forte no momento da aquisição, do que veículos matriculados em Portugal depois da entrada em vigor do IUC, sujeitos a uma carga tributária mais forte na fase da circulação, mas mais atenuada na fase da aquisição, considerou-se que sujeitar tais veículos à tributação prevista para os veículos da categoria B, atentaria contra o equilíbrio orçamental que se pretendia manter.

Assim, como em sede de IMV, regime que se manteve praticamente inalterado ao abrigo da tributação prevista para os veículos da categoria A, dentro desta categoria continuou a ter-se em consideração a data da primeira matrícula para efeitos de sujeição ao imposto.

Ou seja, para os veículos matriculados em Portugal antes de 1 de julho de 2007, data da entrada em vigor do CIUC, mas com data de primeira matrícula anterior a esta, continua a ter-se em consideração esta última data.

O impacto prático desta posição reside na circunstância de os veículos com data de primeira matrícula anterior a 1981 ficarem excluídos de IUC em virtude do preceituado

trazendo consigo, em muitos casos, os veículos de que eram proprietários nos países de acolhimento. Era necessária a regularização desses veículos, pelo que, para efeitos de tributação, impunha-se que vissem reconhecida a antiguidade dos veículos que já possuíam matrícula nos países de onde eram provenientes, sob pena de injustamente serem tributados como se de veículos novos se tratasse. Foi este o propósito da publicação da referida norma que, no entanto, viria a perdurar e a ter especial aplicabilidade a partir da eliminação das restrições à entrada de veículos usados por via da adesão à Comunidade Económica Europeia, colocando em paridade de situação em matéria de contagem de antiguidade, tanto os veículos admitidos pela primeira vez em Portugal como os veículos inicialmente matriculados num outro EM.

na al.a) do n.º 1, do art. 1.º do CIUC, que exclui de tributação os veículos matriculados antes de 1981.

Ora, tal situação deu origem à instrução de IUC n.º 1/2008³⁶, que estabeleceu que:

Para efeitos de incidência do IUC sobre os veículos da categoria, considera-se como data de matrícula:

- 1.A data da matrícula ou registos iniciais do veículo, se for feita a necessária prova através do correspondente livrete ou documento único automóvel.
- 2.A data da matrícula do veículo em Portugal, se nada constar do livrete ou documento único automóvel quanto à matrícula ou registo inicial.

Sucedem, porém, que tal justificação, muitas vezes designada de «sistema de vasos comunicantes³⁷» não tem aplicação nos veículos matriculados em Portugal depois da entrada em vigor do CIUC, na medida em que, embora sujeitos a uma tributação mais agravada na fase da circulação, se encontram sujeitos a uma tributação mais ténue na fase da aquisição, em sede de ISV.

Por esse motivo, para os veículos matriculados em Portugal depois da entrada em vigor do CIUC tem-se, somente, em consideração a data da matrícula em Portugal.

Por este motivo, a referida instrução de IUC n.º 1/2008, esclarece igualmente que, quanto aos veículos da categoria B se tem em consideração a data da matrícula em Portugal.

Resulta, assim, que:

1. Se um veículo tiver sido matriculado em Portugal antes da entrada em vigor do CIUC e antes desta tiver sido matriculado noutro país, é a data da matrícula no primeiro país que se considera a considerar para efeitos de tributação em sede de IUC (veículo da categoria A).
2. Pelo contrário, se o «mesmo» veículo tiver sido matriculado depois da entrada em vigor do CIUC é esta a data que se considera.

³⁶ A redação inicial da referida instrução era um tanto dúbia, motivo pelo qual foi alterada a 20.02.2015, onde se concretizou que apenas para efeitos da categoria A se considerava a data da primeira matrícula.

³⁷ Expressão igualmente utilizada na decisão do CAAD indicada na nota anterior.

Ora, tal solução levou a que se considerasse que se tratava de forma diferentes situações materialmente idênticas e que, por isso, se violava o art. 110.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia, que proíbe os EM de fazer incidir, direta ou indiretamente, sobre os produtos dos outros EM imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais similares.

Deste modo, Portugal foi instado pela Comissão Europeia a alterar a sua legislação, com fundamento na violação do referido preceito (IP/10/92, de 28 janeiro de 2010).

Em resposta, Portugal esclareceu que (Comunicação CM/853677PT: 3-4):

Nos termos das disposições em vigor em Portugal, o imposto anual de circulação que incide sobre dois automóveis usados semelhantes é calculado de forma diferente todos os anos, consoante tenham sido registados pela primeira vez em Portugal após 1 de Julho de 2007 ou antes dessa data. Os automóveis registados pela primeira vez em Portugal após a referida data estão sujeitos a um imposto anual de circulação calculado de forma diferente.

Na referida data, entrou em vigor uma reforma geral do sistema de tributação automóvel em Portugal. Verificou-se uma redução genérica do imposto de matrícula e um aumento do imposto anual de circulação, passando ambos a estar vinculados aos níveis de emissões de CO₂. Pretendia-se, desse modo, transferir a carga fiscal do registo para a utilização dos veículos e aplicar o princípio do “poluidor-pagador”, em consonância com o rumo indicado na proposta de directiva do Conselho relativa à tributação aplicável aos veículos automóveis ligeiros de passageiros. No que diz respeito ao imposto anual de circulação, o sistema anterior (com uma tributação mais reduzida para os veículos com emissões elevadas e que ignora os níveis de emissões) permanece em vigor para os veículos registados antes da entrada em vigor da reforma. Esta situação fica a dever-se ao facto de esses veículos terem, em geral, sido sujeitos a um imposto de matrícula mais elevado do que os veículos registados após 1 de Julho de 2007. As autoridades portuguesas consideram que seria extremamente oneroso aplicar as novas taxas de imposto, mais elevadas, a veículos para os quais foi pago o imposto de matrícula anterior, normalmente bastante mais elevado.

Face ao exposto, entendeu a Comissão ser de encerrar o processo, por considerar que (Comunicação CM/853677PT: 3-4):

[O] sistema novo está mais próximo da proposta da Comissão supracitada do que o anterior, na medida em que visa uma transferência gradual da carga fiscal do imposto de matrícula para o imposto anual de circulação, o que é positivo para os problemas do mercado interno criados pelos impostos de matrícula, e, em segundo lugar, tem uma forte componente determinada pelos níveis de emissões de CO₂. Instaurar um processo por infracção solicitando que o novo sistema fosse aplicado apenas aos automóveis registados pela primeira vez em qualquer país da União Europeia a partir de 1 de Julho de 2007 seria paradoxal; nesse caso, os níveis de emissões apenas seriam tidos em conta para o imposto anual de circulação dos automóveis mais modernos, que, normalmente, são os menos poluentes. O novo sistema deverá, portanto, melhorar consideravelmente a situação no futuro. Por conseguinte, a Comissão tenciona encerrar este processo³⁸.

Posto isto, e a finalizar este extenso subcapítulo, gostaríamos apenas de tecer duas considerações.

A primeira é de que, como explica Sérgio Vasques (2002: 61),

[o] imposto automóvel é isso mesmo, um imposto sobre automóveis, não abrangendo a sua base de incidência outros veículos motorizados, como sejam os motociclos, as embarcações ou as aeronaves. Para além disso, nem todos os automóveis lhe ficam sujeitos, existindo duas categorias importantes de veículos que estão excluídas da sua incidência: os automóveis ligeiros de mercadorias que não tenham mais que três lugares, e os veículos pesados, sejam de passageiros ou de mercadorias.

Deste modo, a lógica dos «vasos comunicantes» se coloca apenas a propósito integração dos veículos automóveis, isto é, entre os veículos da categoria A e da categoria B, não tendo, portanto, aplicação nos veículos das restantes categorias.

Por último, cremos que seja de questionar se, tendo já decorridos 10 anos desde a reforma da tributação automóvel, 10 anos esses, que a proposta de Diretiva considerava necessários para a extinção dos «impostos de registo» e encontrando-se ainda em vigor o ISV, se, de facto, tal objetivo foi atingido ou pelo contrário, se temos hoje em dia uma

³⁸ Para além deste fundamento, a Comissão alegou, igualmente, que «parece ser mínima a importância da diferença total entre os montantes que resultam da soma do imposto de matrícula e do imposto anual de circulação pagos ao abrigo do antigo e do novo sistema. Em qualquer dos casos, o problema é transitório e só existirá durante a vida útil dos veículos registados antes de 1 de Julho de 2007».

carga fiscal sobre os automóveis mais forte do que tínhamos antes da entrada em vigor do CIUC e do CISV³⁹.

Note-se que, tanto esta questão, como o próprio objetivo de deslocação da carga fiscal devida aquando da aquisição dos veículos para a fase da circulação se colocava apenas quanto aos veículos automóveis que,

Infelizmente, quer pela falta de informação, quer porque correríamos o risco de nos desviarmos da questão que constitui o cerne do nosso estudo, não nos é possível, neste âmbito, dar resposta a questão colocada.

Não deixamos, porém, de considerar que tal questão constitui um «bom» objeto de estudo, a desenvolver numa possível investigação futura.

³⁹ Tal questão foi colocada no próprio debate na generalidade da proposta de lei n.º 118/X, transcrevendo-se, a título meramente exemplificativo, a intervenção do deputado Honório Novo, que nas questões colocadas ao Sr. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, expôs o seguinte:

A esta proposta falta um estudo de impacto fiscal. Penso que o Governo tinha de ter apresentado elementos ou estudos de impactos das suas alterações. Portanto, a questão que coloco é a seguinte: está o Governo em condições de garantir que daqui a dois, três ou quatro anos a soma das receitas obtidas pelo novo ISV e pelo novo IUC não será maior, e significativamente maior, que a receita dos actuais impostos sobre os veículos automóveis no presente? Sr. Secretário de Estado, posso garantir-lhe que tenho em minha posse muitos elementos que garantem exactamente o contrário. Gostava, pois, que o senhor tivesse uma posição clara sobre esta matéria

2.5.5. A unificação da tributação da circulação de veículos

Outros dos constrangimentos com que se deparava a tributação da circulação de veículos era a dispersão legislativa que a caracterizava que proliferava neste sector.

Com efeito, no início do séc. XXI a tributação da circulação de veículos encontrava-se dispersa por três impostos, por sua vez regulados em diplomas distintos, sem qualquer estrutura ou princípio orientador comum.

Por um lado, o IMV incidente sobre os veículos ligeiros de passageiros, as embarcações de recreio de uso particular, as embarcações de recreio, os motociclos e as aeronaves, revelava-se um imposto caduco, anacrónico, completamente inverso ao fundamento da tributação de veículos moderna.

Por outro lado, o ICA e o ICI constituíam já impostos harmonizados, com uma racionalidade distinta, orientada por razões de ordem energética e ambiental, destinados a imputar aos contribuintes os custos ambientais e viários provocados pelos contribuintes.

Havia, assim, que unificar os três impostos num único diploma, subordinando-os a um princípio comum.

Tal unificação, constituiu, porém, uma unificação meramente formal, na medida em que o IUC foi arrumado em oito categorias, correspondendo a cada uma um regime próprio.

Assim, e como reconhece o próprio legislador,

Na substância, e por razões que se prendem com as suas próprias características, com as exigências do direito comunitário e com as prioridades nacionais no domínio da política ambiental, energética e dos transportes, mantém-se uma disciplina diferenciada dos diferentes tipos de veículos, fixando-se para o efeito categorias que têm raiz na legislação até agora em vigor. Como elemento estruturante e unificador destas categorias, consagra-se o princípio da equivalência, deixando-se assim claro que o imposto, no seu conjunto, se subordina à ideia de que os contribuintes devem ser onerados na medida do custo que provocam ao ambiente e à rede viária, sendo esta a razão de ser desta figura tributária.

Podemos assim concluir que, na prática, embora designado de «único», este imposto comporta oito regimes distintos, os das categorias A, E, F e G que correspondem, na maior parte, ao regime previsto para aqueles veículos em sede de IMV, os das categorias C e D, que corresponde, na íntegra, ao regime previsto para o ICA e ao ICI e, por fim, o

regime previsto para os veículos da categoria B que, em rigor, foi o único que realmente constituiu novidade introduzida pela reforma da tributação automóvel.

2.5.6. A simplificação do sistema de liquidação do imposto de circulação

Até à reforma da tributação automóvel, a liquidação dos impostos que incidiam sobre a fase da circulação de veículos era feita em momentos e seguindo procedimentos completamente dispares.

Só em sede de IMV, encontravam-se previstas uma panóplia de regras que variavam de acordo com o tipo de veículo, o momento da sua aquisição e, em cada ano, com os prazos e condições estabelecidas por Portaria do Ministro de Finanças e do Plano (Cf. art.9.º do Regulamento do IMV⁴⁰).

Acrescia, ainda, que a liquidação e cobrança deste imposto eram efetuadas por via da aquisição de um dístico, o qual podia ser adquirido em qualquer tesouraria da Fazenda Pública, em entidades autorizadas para o efeito, ou ainda, em juntas de freguesia do concelho da residência ou sede do contribuinte, sendo obrigatória a sua aposição no veículo, como comprovativo do pagamento do imposto (cf. art. 10.º do Regulamento do IMV⁴¹).

⁴⁰ Transcrevendo o artigo:

1 - O imposto será liquidado e pago nos prazos e condições a estabelecer anualmente por portaria do Ministro das Finanças e do Plano ou quando começar o uso ou fruição dos veículos, se estes factos ocorrerem posteriormente ao prazo fixado para o respectivo ano, nos termos seguintes:

- a) Relativamente a automóveis e motociclos -- por meio de dísticos modelo n.º 4 das taxas correspondentes, segundo as tabelas I e II do n.º 1 do artigo 8.º;
- b) Relativamente a aeronaves e barcos de recreio - mediante guia modelo n.º 5.

2 - O prazo de pagamento do imposto devido pelos veículos novos decorrerá nos oito dias seguintes à data da aquisição, quando devidamente documentada, sem prejuízo de outro prazo mais dilatado estabelecido neste Regulamento.

3 - Será pago por meio de guia o imposto respeitante a automóveis e motociclos, quando, por virtude de infracção, o pagamento se efectuar em data em que nas tesourarias da Fazenda Pública já não haja dísticos das taxas correspondentes.

4 - Quando haja sido adquirido dístico de taxa inferior à devida, poderá ser utilizado outro ou outros dísticos para completar o imposto exacto, os quais, depois de preenchidos sem emendas ou rasuras, serão afixados conjuntamente nos termos prescritos no artigo 13.º.

⁴¹ Transcrevendo o artigo:

1 - Os dísticos modelo n.º 4, comprovativos do pagamento do imposto relativo a automóveis e motociclos, serão adquiridos em qualquer das tesourarias da Fazenda Pública, entidades referidas no n.º 9 e juntas de freguesia do concelho da residência ou sede do contribuinte.

2 - A prova de pagamento do imposto devido pelos automóveis e motociclos é feita através do dístico modelo n.º 4, devidamente preenchido, sem prejuízo da obrigatoriedade da exibição do duplicado da declaração modelo n.º 11, quando exigida pelas entidades competentes para a fiscalização.

(continuação da notas de rodapé)

Pelo contrário, o ICI e o ICA eram, normalmente⁴², liquidados e pagos durante o mês de Julho de cada ano, sendo a sua liquidação efetuada, em função da informação disponível, pelos serviços centrais da DGCI que a enviava, então, aos sujeitos passivos do imposto (Cf. n.º 1 do art. 9.º do Regulamento do ICI e ICA).

Uma vez pago o imposto, o dístico comprovativo do pagamento era enviado aos sujeitos passivos, devendo «ser afixado de forma bem visível, com o rosto para o exterior, no

3 - Se a prova de pagamento tiver de ser feita perante qualquer tribunal ou repartição pública, somente será admitida prova documental, bastando para o efeito o duplicado da declaração modelo n.º 11, devidamente preenchida e autenticada pelas entidades referidas no n.º 1 deste artigo, certidão ou fotocópia do original daquela declaração.

4 - A prova da residência ou sede do contribuinte é feita através da exibição do título de registo de propriedade do veículo na respectiva conservatória ou não sendo devido esse registo, do bilhete de identidade ou de outro título comprovativo da residência ou sede do contribuinte.

5 - A aquisição dos dísticos modelo n.º 4 pelas entidades referidas no n.º 9 só poderá ter lugar no prazo de cobrança fixado de harmonia com o disposto no n.º 1 do artigo 9.º, aplicando-se ao produto da sua venda o disposto no n.º 1 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 123/76, de 11 de Fevereiro, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 98/81, de 4 de Maio.

6 - Às juntas de freguesia é facultada a venda dos dísticos modelo n.º 4, cuja aquisição será feita nos termos e condições estabelecidos para as entidades referidas no n.º 9.

7 - A aquisição dos dísticos nas tesourarias de finanças, às entidades referidas no n.º 9 e nas juntas de freguesia, será feita mediante a apresentação da declaração modelo n.º 11, devidamente preenchida pelo interessado, sendo posteriormente completada e autenticada por meio de carimbo a tinta de óleo ou selo branco daquelas entidades, devolvendo-se ao interessado o respectivo duplicado.

8 - O original e triplicado da declaração referida no número anterior serão entregues pelas entidades aí mencionadas na repartição de finanças no fim de cada semana.

9 - Sem prejuízo do disposto no n.º 6, poderão ser autorizadas a revender dísticos modelo n.º 4 as entidades que o requeiram ao director de finanças da respectiva área, nos termos e condições seguintes:

a) pedido, devidamente fundamentado, deve ser acompanhado do certificado de registo criminal e de todos os documentos úteis para a sua apreciação;

b) A autorização só será concedida se houver comodidade para o público;

c) O diploma de autorização é intransmissível, embora a venda continue a efectuar-se no mesmo local, salvo sendo o novo vendedor comerciante e herdeiro da pessoa autorizada. Em tal caso, será o diploma enviado ao director de finanças, por intermédio da repartição de finanças, dentro do prazo de 30 dias, para ser averbado e registado nessa conformidade, caso o referido director de finanças entenda que para comodidade do público deve continuar a subsistir esse vendedor e ele ofereça as garantias suficientes;

d) No caso de transferência da venda para outro local, sendo o vendedor o mesmo, será o diploma apresentado previamente ao director de finanças, para ser averbado e registado, nos termos da alínea antecedente;

e) As pessoas encarregadas de vender dísticos que não os tenham à venda em quantidade necessária ao consumo local ou se recusarem a vendê-los serão pelo director de finanças suspensas temporariamente do exercício da comissão, ou exoneradas, cassando-se os respectivos alvarás, conforme as circunstâncias e a gravidade da falta, salvo se os vendedores forem funcionários públicos, porque, neste caso, serão aplicáveis as penas disciplinares.

⁴² Dizemos normalmente pois, para além de ser a expressão expressamente utilizada pelo legislador no n.º 1 do art. 8.º do Regulamento, o n.º 2 e n.º 3 do artigo dispunham ainda que:

2 - [...]tratando-se de veículos que não se encontravam sujeitos a imposto e que tenham sido adquiridos posteriormente a 31 de Julho, o respectivo imposto será pago nos oito dias seguintes à data de aquisição, quando devidamente documentada.

3 - Fora dos prazos previstos nos números anteriores, os impostos poderão ser pagos nos mesmos termos em que é pago, fora de prazo, o imposto municipal sobre veículos.

canto superior do para-brisas do veículo, do lado oposto ao do volante» (Cf. n.º 6 do art. 9.º do Regulamento do ICI e ICA).

Ora, a disparidade e complexidade dos sistemas de liquidação destes impostos, para além dos custos e burocracia que acarretavam e da dificuldade que traziam ao controlo da liquidação dos impostos, a qual era feita, fundamentalmente, *in loco* por via da fiscalização por parte das entidades policiais, inviabilizava também o «conhecimento mais rigoroso do parque circulante, fator indispensável para uma boa gestão da política fiscal automóvel (Proposta de lei n.º 118/X: 75).

Por este motivo, a reforma da tributação automóvel empreendeu numa profunda alteração do sistema de liquidação do, agora, único imposto de circulação, tendo-se estipulado, como primeira medida, que tal imposto passaria a ser liquidado e pago até ao termo do mês do aniversário da matrícula.

A este respeito, acrescentava, ainda, a exposição de motivos do CIUC (proposta de lei n.º 118/X: 75), que a liquidação nos moldes introduzidos permitia «uma arrecadação de receitas mais equilibrada ao longo do ano e, conseqüentemente, uma melhor gestão financeira do mesmo».

Como segunda medida, estipulou-se que o IUC passaria a ser liquidado pelo próprio sujeito passivo, através da internet ou do serviço de finanças, tendo sido eliminada a obrigatoriedade de aposição do dístico no veículo.

Por fim, e tendo em consideração que a liquidação do imposto seria feita em função das características dos veículos, e de outros dados, cuja competência pertencia a outras entidades que não a AT, integrou-se no articulado do diploma que aprovou a reforma da tributação automóvel (Lei 22-A/2007, de 29 de junho), uma disposição que determinava a celebração de protocolos entre a então Direcção-Geral dos Impostos, Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo e Direcção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros e o Instituto dos Registos e Notariado, I. P., o Instituto da Mobilidade e dos Transportes Terrestres, I. P., o Instituto Português e dos Transportes Marítimos, I. P., o Instituto Nacional de Aviação Civil, I. P., bem como, com as forças da autoridade, tendo em vista a troca de informação necessária à liquidação e fiscalização quer do ISV, quer do IUC (Cf. art. 5.º do diploma).

Podemos, assim, concluir que, a simplificação dos mecanismos de liquidação do imposto na fase da circulação constituía uma medida que, embora se possa considerar acessória,

se revelava fundamental, quer para a própria liquidação do imposto, quer para a concretização dos objetivos prosseguidos pela reforma.

Com efeito, ainda que do ponto de vista legal a reforma tenha alterado completamente o figurino do imposto, de nada servia aos objetivos almejados, a manutenção de um sistema de liquidação ineficaz.

Neste ponto, e salvo o devido respeito, não somos em concordar com o autor Manuel Teixeira Fernandes (2008: 175) ao afirmar que «[e]m termos de organização e da cobrança, a grande novidade contemplada no Código do IUC reside na eleição do mês do aniversário da matrícula para pagamento voluntário do imposto [...]».

Na realidade, cremos que o novo sistema liquidador, agora informatizado e orientado para a liquidação do imposto pelo próprio sujeito passivo, via internet, assente num cadastro que contenha as características dos veículos e outros elementos necessários à liquidação do imposto, elementos esses, que por não serem da competência da AT lhe são transmitidos pelas entidades competentes em cada uma das matérias, constituiu sim, a «grande novidade» introduzida pela reforma, que, passando despercebida, tenha talvez sido aquela que, na prática, mais constrangimentos tem gerado na liquidação do imposto.

2.5.7. A regularização da informação do registo de propriedade automóvel e do registo nacional de matrículas

Ainda que não seja apresentada como tal, a regularização da informação constante no registo de propriedade dos veículos e do registo nacional de matrículas, pela importância que passaram a assumir na liquidação do imposto devido pela circulação de veículos, parece-nos ser de incluir no elenco de objetivos prosseguidos por aquela.

Com efeito, atendendo a que a informação disponível naqueles registos passou a imprescindível para a liquidação do imposto, parece-nos, porém, que a intenção manifestada pelo próprio legislador, em aprovar um conjunto de «mecanismos simplificados e menos onerosos que [permitissem] uma regularização dos registos de propriedade das viaturas e [garantissem] a fiabilidade necessária à futura liquidação do novo imposto» (Proposta de Lei n.º 118/X: 74), juntamente com o objetivo de responsabilizar os proprietários dos veículos pelos custos ambientais e viários por aqueles provocados, fizeram da regularização da informação constante naqueles registos um objetivo assumido pela reforma da tributação automóvel.

Convém, porém, antes de procedermos à sua análise, caracterizar a realidade anterior à reforma da tributação automóvel, procurando contextualizar os motivos que levaram à necessidade de criar tais mecanismos, passando de seguida, à descrição das implicações que a desatualização do registo automóvel, bem como, do registo nacional de matrículas comportou em sede de IUC.

Como acima referimos, os impostos sobre a circulação de veículos que vigoraram até à entrada em vigor do IUC, tributavam o uso dos veículos sobre os quais incidiam, sendo a sua liquidação e pagamento realizado por via da aquisição de um dístico a apor no vidro do veículo.

Ora, com a reforma da tributação automóvel, quer o regime do imposto, quer o seu procedimento de liquidação sofreram profundas alterações.

Com efeito, o imposto passou a ser devido durante toda a «vida útil» do veículo, desde o momento, em que é matriculado em Portugal até ao momento em que a sua matrícula é cancelada e o seu sujeito passivo, embora se mantivesse o proprietário do veículo, passou a ser determinado em função da informação constante no registo automóvel.

Deste modo, tendo-se procedido à informatização do sistema de liquidação do imposto, era necessário, até por motivos de praticabilidade, fazer assentar aquele sistema, numa base de dados credível que fornecesse a informação necessária à liquidação do imposto.

Deste modo, e tendo em vista a regularização da informação constante no registo da propriedade de veículos e no registo nacional de matrículas procedeu-se à aprovação de dois regimes transitórios, o Decreto-Lei n.º 20/2008, de 31 de Janeiro e o Decreto-Lei n.º 78/2008, de 06 de maio.

O primeiro, estabeleceu um regime transitório e excecional, até ao dia 31 de Dezembro de 2008, para o cancelamento de matrículas de veículos que não disponham do certificado de destruição ou de desmantelamento qualificado e o segundo, tendo por intuito simplificar o regime do registo de veículos, previu no art. 6.º uma disposição transitória que permitia, quer ao comprador, quer ao vendedor proceder à regularização no registo automóvel da situação dos veículos adquiridos por contrato verbal de compra e venda antes de 31 de janeiro de 2008, ainda não regularizada.

Não obstante, a aprovação dos referidos diplomas, a informação do registo, sobretudo de propriedade automóvel, permaneceu durante os anos seguintes à entrada em vigor do CIUC, bastante desatualizada.

Cremos, na realidade, que a consciencialização dos contribuintes, quer para a nova mecânica do imposto, quer para os desígnios ambientais da reforma apenas começou a sair efeito quando, em 2012, a AT começou a proceder à liquidações de IUC em falta, tendo estas sido emitidas em nome dos proprietários dos veículos à data do aniversário da matrícula.

A partir de então gerou-se uma forte controvérsia entre a AT e a maioria dos contribuintes quanto à interpretação da expressão «considerando-se» que à data vigorava na redação do n.º 1 do art. 3.º do CIUC.

Com efeito, enquanto a AT entendeu tal expressão como uma remissão expressa para a informação constante no registo automóvel, os contribuintes entendiam-na como uma presunção ilidível, podendo, portanto, apresentar junto da AT prova em como já não eram os proprietários dos veículos.

Sobre tal assunto proliferam decisões do CAAD, considerando, na maioria que tal expressão constitui uma presunção.

A nós, parece-nos que a questão se encontra resolvida em virtude da alteração da redação do n.º 1 do art. 3.º do CIUC, introduzida pelo Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de agosto, que alterou a redação da norma para «são sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais se encontre registada a propriedade dos veículos».

3. Análise do regime jurídico do IUC

3.1. O princípio da equivalência e a compensação de custos

Como já referimos⁴³, um dos objetivos prosseguidos pela reforma da tributação automóvel⁴⁴ aprovada pela Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho, consistiu em subordinar esta área do sistema tributário a «princípios e preocupações de ordem ambiental e energética» (Proposta de Lei n.º 118/X: 1), conferindo-lhe uma «racionalidade⁴⁵» e «legitimidade⁴⁵» modernas, portadoras de uma mensagem de «responsabilidade social⁴⁵», onde cada indivíduo é «responsabilizado» pelos custos que provoca à sociedade.

Neste propósito, os dois impostos que agora compõe o setor da tributação automóvel, o ISV e o IUC, foram submetidos ao mesmo princípio, o princípio da equivalência, vinculando-os, por esta via, a aproximar o seu valor do «encargo ambiental, viário e de sinistralidade provocado pelos contribuintes» (Proposta n.º 118/X: 15).

No que respeita ao IUC, tal princípio encontra-se consagrado logo no primeiro artigo do código, onde, sob a epígrafe «princípio da equivalência» se estipulou que «[o] imposto único de circulação obedece ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida do custo ambiental e viário que estes provocam, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária».

O princípio da equivalência assume aqui a dimensão de cobertura de custos, que, seguindo a explicação de Vasques (2008: 339) «se exprime indiferente por princípio da cobertura ou da provocação de custos», pretendendo-se, assim, imputar o seu custeamento dos encargos ao contribuinte que os provoca e não à generalidade dos contribuintes.

Abandonando a ideia de que a propriedade dos veículos automóveis configura uma manifestação de riqueza, a reforma da tributação automóvel procurou subordinar os

⁴³ Cf. «A reforma da tributação automóvel», subcapítulo 4.4. Pg. 11

⁴⁴ A expressão «tributação automóvel» tem aqui um sentido amplo, reportando-se aos impostos que incidem sobre os veículos na fase da aquisição, bem como, aos impostos que incidem sobre os veículos na fase da circulação.

⁴⁵ Expressões utilizadas na exposição de motivos da proposta de lei n.º 118/X, bem como nos preâmbulos dos diplomas nela propostos. Pp. 1-4; 15-20; 72-75.

impostos devidos, quer na fase da introdução ao consumo, quer na fase da circulação, a princípios e preocupações de ordem ambiental e energética.

Assim, e ao invés procurarem angariar receita na medida da capacidade contributiva de cada um, estes impostos, portadores de uma ideia de «responsabilidade social», visam «angariar receita pública, mas angariá-la na medida do custo que cada indivíduo provoca à comunidade».

Deste modo, e em concretização do princípio ambiental do «poluidor-pagador», os impostos saídos da reforma da tributação automóvel, o IMV e o IUC, foram submetidos ao princípio da equivalência.

Assim, e em obediência a este princípio, o IUC procura onerar os contribuintes na medida do custo ambiental e viários que estes provocam, «em concretização de uma regra geral de igualdade tributária» (Cfr. art.1.º do CIUC).

3.2. A relação jurídico-tributária

3.2.1. A incidência objetiva

A incidência objetiva do IUC encontra-se regulada no art. 2.º do CIUC que, organizado em sete categorias, sujeita a imposto os seguintes veículos:

- Na categoria A, os automóveis ligeiros⁴⁶ de passageiros⁴⁷ e automóveis ligeiros de utilização mista⁴⁸ com peso bruto não superior a 2500 kg matriculados desde 1981 até à data da entrada em vigor do CIUC.
- Na categoria B, os automóveis ligeiros²⁴⁶ de passageiros com peso bruto até 3500 kg e com lotação não superior a nove lugares, incluindo o do condutor, que se destinem ao transporte de pessoas⁴⁹; os automóveis de passageiros com mais de 3500 kg e com lotação não superior a nove lugares, incluindo o do condutor⁵⁰; automóveis ligeiros de utilização mista com peso bruto não superior a 2500 kg, em qualquer dos casos, matriculados em data posterior à da entrada em vigor CIUC⁵¹.
- Na categoria C, os automóveis de mercadorias e automóveis de utilização mista com peso bruto superior a 2500 kg, afetos ao transporte particular de

⁴⁶ A classificação de veículos em ligeiros e pesados prende-se, nos termos do n.º 1 do art. 106.º do CE com o peso bruto do veículo e a sua lotação. Assim, e em conformidade com o referido preceito, os veículos ligeiros de passageiros possuem um peso bruto inferior a 3.500 Kg e uma lotação inferior a nove lugares, incluindo o do condutor. Já os veículos pesados possuem um peso superior a 3.500 kg ou, ainda que inferior a este valor, uma lotação superior a nove lugares.

Embora o ISV e, por remissão da al. b) do n.º 1 do CIUC, os veículos da categoria B, tenham uma noção aproximada do CE, as classificações dos veículos para efeitos do IUC não se confundem com a classificação de veículos no CE.

⁴⁷ A classificação dos veículos em «passageiros» e «mercadorias» prende-se com a sua afetação ao transporte de pessoas ou ao transporte de carga (Cf. n.º 2 do art. 106.º do CE).

⁴⁸ A classificação em veículos de utilização mista afigura-se-nos obsoleta, na medida em que tal conceito foi retirado do próprio CE (alteração introduzida pelo DL n.º 44/2005, de 23 de Fevereiro). De acordo com o art. 106.º do CE, em vigor até então, consideravam-se mistos os veículos que se destinam ao transporte, alternado ou em simultâneo, de pessoas e carga.

⁴⁹ Automóveis referidos na al. a) do n.º 1 do art. 2.º do CISV, por remissão expressa da al. b) do n.º 1 do art. 2.º do CIUC.

⁵⁰ Automóveis referidos na al. d) do n.º 1 do art. 2.º do CISV, por remissão expressa da al. b) do n.º 1 do art. 2.º do CIUC.

⁵¹ A 1 de julho de 2007 (Cf. al a) do n.º 2 da Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho).

mercadorias⁵², ao transporte por conta própria, ou ao aluguer sem condutor⁵³ que possua essas finalidades.

- Na categoria D, os automóveis de mercadorias e automóveis de utilização mista com peso bruto superior a 2500 kg, afetos ao transporte público de mercadorias⁵⁴, ao transporte por conta de outrem, ou ao aluguer sem condutor que possua essas finalidades.
- Na categoria E, os motociclos, ciclomotores, triciclos e quadriciclos, tal como estes veículos são definidos pelo Código da Estrada⁵⁵, matriculados desde 1992.
- Na categoria F, as embarcações de recreio de uso particular com potência motriz igual ou superior a 20 kW, registados desde 1986.
- E, por fim, na categoria G, as aeronaves de uso particular.

⁵² O CIUC não define o conceito de transporte particular de mercadorias. A este respeito, o único elemento que conseguimos retirar deste diploma, é que se presumem afetos ao transporte particular de mercadorias ou ao transporte por conta própria, os veículos relativamente aos quais não se comprove a afetação ao transporte público de mercadorias ou ao transporte por conta de outrem (Cf. n.º 3 do art. 2.º do CIUC), o que nos leva a crer, considerarem-se transportes particulares de mercadorias, todos aqueles que não estejam licenciados para o transporte público. Feita uma análise retrospectiva, verificou-se que também o anterior regulamento do ICi e ICa não definia nem o conceito de transporte particular, nem o conceito de transporte público de mercadorias. Com efeito, a única noção de transporte particular de mercadorias que encontramos é a que consta do art. 1.º do Decreto n.º 37:272, de 31 de dezembro de 1948, em que se consideram «transportes particulares os transportes realizados em veículos de propriedade de entidade singular ou colectiva, da sua exclusiva conta e sem direito a qualquer remuneração directa ou indirecta».

⁵³ Atividade regulada pelo Decreto-Lei n.º 15/88, de 16 de Janeiro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 306/94, de 19 de Dezembro, e pelo Decreto-Lei n.º 203/99, de 9 de Junho.

⁵⁴ O transporte público de mercadorias encontra-se previsto

⁵⁵ Os conceitos de motociclo, ciclomotor, triciclo e quadriciclo encontram-se definidos no art. 107.º do CE. Assim, e de acordo com o mencionado preceito, motociclo é o veículo dotado de duas rodas, com ou sem carro lateral, com motor de propulsão com cilindrada superior a 50 cm³, no caso de motor de combustão interna, ou que, por construção, exceda em patamar a velocidade de 45 km/h; ciclomotor é o veículo dotado de duas ou três rodas, com uma velocidade máxima, em patamar e por construção, não superior a 45 km/h [...]; triciclo é o veículo dotado de três rodas dispostas simetricamente, com motor de propulsão com cilindrada superior a 50 cm³, no caso de motor de combustão interna, ou que, por construção, exceda em patamar a velocidade de 45 km/h e, por fim, quadriciclo é o veículo dotado de quatro rodas, classificando-se em ligeiro [veículo com velocidade máxima, em patamar e por construção, não superior a 45 km/h, cuja massa sem carga não exceda 350 kg, excluída a massa das baterias no veículo elétrico, e com motor de cilindrada não superior a 50 cm³, no caso de motor de ignição comandada, ou cuja potência máxima não seja superior a 4 kW, no caso de outros motores de combustão interna ou de motor elétrico]; pesado [veículo com motor de potência não superior a 15 kW e cuja massa sem carga, excluída a massa das baterias no caso de veículos elétricos, não exceda 400 kg ou 550 kg, consoante se destine, respetivamente, ao transporte de passageiros ou de mercadorias].

Tal sistematização resulta do objetivo prosseguido pela reforma da tributação automóvel, de pôr termo à dispersão legislativa que, até então, caracterizava a tributação de veículos na fase da circulação, submetendo-a, por esta via, a um único imposto.

Este porém, ainda que designado de «único», não conseguiu mais do que uma mera unificação formal da tributação da circulação de veículos, na medida em que, embora subordinados ao mesmo princípio, cada uma das categorias é objeto de uma disciplina própria.

Tal circunstância deve-se, como explica o próprio legislador, a «razões que se prendem com as suas próprias características, com as exigências do direito comunitário e com as prioridades nacionais no domínio da política ambiental, energética e dos transportes», mantendo-se, assim, «uma disciplina diferenciada dos diferentes tipos de veículos, fixando-se para o efeito categorias que têm raiz na legislação até agora em vigor» (Preâmbulo da Proposta de Lei n.º 118/X).

Assim, olhando atentamente a cada uma, concluímos que a categoria A conserva, no fundo, o regime de tributação estabelecido em sede de ISV para os veículos ligeiros de passageiros.

As categorias C e D, por seu turno, correspondem aos antigos ICi e ICa, figuras já harmonizadas, dotadas de uma racionalidade pautada por razões de ordem energética, viária e ambiental, destinadas a imputar os custos provocados pelos veículos pesados de mercadorias aos seus causadores.

As categorias E, F e G, à exceção dos triciclos e quadriciclos eram também objeto de tributação em sede de IMV.

A maior inovação trazida pela reforma da tributação automóvel de 2007 traduziu-se, então, na introdução da categoria B, que sujeitou a um regime próprio os veículos ligeiros de passageiros matriculados em Portugal depois da entrada em vigor do CIUC.

3.2.2. A incidência subjetiva

Até à redação introduzida pelo Decreto-Lei autorizado, n.º 41/2016, de 1 de agosto, o n.º 1 do art. 3.º do CIUC, nos termos do qual, «são sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos, considerando-se como tais as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontrem registados».

Depois de então, e por forma a pôr termo à controvérsia gerada a respeito da expressão «considerando-se», o mencionado preceito adquiriu a seguinte redação:

São sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais se encontre registada a propriedade dos veículos.

Por fim, o n.º 2 e n.º 3 do mesmo artigo preceituam que:

2 - São equiparados a sujeitos passivos os locatários financeiros, os adquirentes com reserva de propriedade, bem como outros titulares de direitos de opção de compra por força do contrato de locação.

3 - É ainda equiparada a sujeito passivo a herança indivisa, representada pelo cabeça de casal.

É particularmente curioso, como é que à margem de toda a controvérsia gerada a propósito do art. 2.º do CIUC, passou completamente despercebida a questão que talvez mais contribua para uma melhor compreensão deste imposto, que consiste em saber, porque motivo, procurando o IUC, onerar os contribuintes na medida do custo ambiental e viário que provocam, se elegeram como sujeitos passivos do IUC, os proprietários dos veículos.

Com efeito, esta regra não é nova do IUC, uma vez que tanto o IMV, como o ICi e o ICa eram devidos pelos proprietários dos veículos, só que, enquanto até à reforma da tributação automóvel se presumia serem proprietários, as pessoas singulares ou coletivas em nome dos quais os veículos se encontrassem matriculados⁵⁶ ou registados⁵⁷, o CIUC, abandonando a expressão «presumem-se», o art. 3.º do CIUC passou considerar

⁵⁶ Cfr. n.º 1 do art. 3.º do Regulamento do IMV, que dispunha que, «[o] imposto é devido pelos proprietários dos veículos, presumindo-se como tais, até prova em contrário, as pessoas em nome de quem os mesmos se encontrem matriculados ou registados».

⁵⁷ Cfr. n.º 1 do art. 2.º do Regulamento do ICi e do ICa, nos termos do qual, «[o] imposto é devido pelos proprietários dos veículos, presumindo-se como tais, até prova em contrário, as pessoas em nome de quem os mesmos se encontrem matriculados ou registados».

proprietários dos veículos, as pessoas em nome de quem os mesmos se encontrem registados.

Terá sido a opção dos proprietários dos veículos pautada, somente, por razões de ordem prática? Isto é, por questões de praticabilidade na administração do imposto? Ou, pretende-se mesmo tributar o «direito de propriedade»? Ou, ainda, pretende-se, tão só, imputar ao proprietário do veículo uma espécie de «responsabilidade objetiva» pelo veículo, que, enquanto titular dos direitos de uso, fruição, e disposição do veículo, deve ser onerado pelos custos provocados por aquele bem?

Mais, tentando aproximar o imposto do verdadeiro poluidor, não poderia, por exemplo, ter-se fixado como sujeito passivo do IUC, «a pessoa que circule com os veículos, considerando-se, como tal, o titular do documento de identificação do veículo», que, nos termos do n.º 2 do art. 118.º do CE, corresponde à pessoa, singular ou coletiva, «em nome da qual o veículo for matriculado e que, na qualidade de proprietária ou a outro título jurídico, dele possa dispor, sendo responsável pela sua circulação».

A este respeito, nem a lei, nem a proposta de lei, nem qualquer outro dos documentos consultados deram resposta à questão colocada.

Arriscando-nos responder a tal questão, propomo-nos responder à mesma com base nos elementos históricos e teleológicos da norma.

Ora, do ponto de vista histórico, vimos já que a determinação do proprietário do veículo como sujeito passivo do imposto não é algo novo, nem inédito do IUC.

Com efeito, já no IMV, no ICi e no ICa era assim, do mesmo modo que, também no imposto de trânsito e naqueles impostos na sua configuração originária, o imposto era devido pelos proprietários dos veículos.

As razões que levaram à consagração do proprietário do veículo como sujeito passivo do imposto foram evoluindo da mesma forma que evoluíram aqueles impostos.

Assim, no imposto de trânsito eram sujeitos passivos os proprietários dos veículos por serem estes os principais beneficiários das vantagens resultantes da construção de estradas.

No ICa, na sua versão originária, como forma de demover os proprietários dos veículos sobre os quais incidiu primeiro o imposto de camionagem e depois, o imposto de circulação, de desenvolverem o transporte rodoviário nas zonas servidas pelo transporte ferroviário.

No ICI, também na sua versão originária, como forma de demover o transporte particular de mercadorias [e passageiros] nas zonas servidas pelo transporte rodoviário público e pelo transporte ferroviário.

No IMV, seguindo uma lógica completamente distinta, porque eram os proprietários dos veículos os detentores do poder económico que se visava tributar, em virtude da posse ou propriedade dos veículos sujeitos àquele imposto.

No ICI e no ICA, porque não sendo possível utilizar o sistema de portagens em toda a rede viária que permitisse descortinar o efetivo utilizador da rede viária⁵⁸, se mantiveram estes impostos como forma de imputar os custos viários nas estradas que não tivessem portagem.

Deste modo, mantiveram-se os proprietários dos veículos os sujeitos passivos do imposto, procurando onerá-los na medida dos custos viários e ambientais provocados pela circulação dos seus veículos.

Por fim, quanto ao IUC, parece-nos que para além do elemento histórico, também por motivos que se prendem com a finalidade do imposto e por razões de praticabilidade no funcionamento do imposto se fixou como sujeito passivo do imposto, os proprietários dos veículos.

Ora, do ponto de vista finalístico, tal como já referimos, o IUC tem por finalidade, em obediência a um princípio de equivalência onerar os contribuintes na medida do custo ambiental e viário que provoquem.

Pretende-se, por esta via, introduzir na tributação da circulação de veículos, o princípio do utilizador-pagador e do poluidor-pagador.

Ora, à «primeira vista», deveriam ser sujeitos passivos os utilizadores e os poluidores. Contudo, e como explica Aragão (1998:128),

Saber, em cada caso concreto, quem é o poluidor, nem sempre é tarefa simples.

Assim,

Quando a poluição ocorra no decurso do processo produtivo de um bem, e em consequência do processo produtivo dele, o poluidor será certamente o produtor do bem, mas se e o produto em si mesmo que é poluente, (pela sua composição, pelo

tipo de utilização que normalmente lhe é dada, ou pela sua deterioração enquanto resíduo) ou ainda no caso de tanto o processo produtivo como o produto ou processo consumptivo serem simultaneamente poluentes, quem será o poluidor?

Conclui a autora que,

Materialmente, o poluidor continua a ser quem cria o produto com características tais que o tornam poluente e, mesmo assim, o põe no mercado, à disposição dos potenciais utentes.

Formalmente, nos dois últimos casos, o poluidor é quem fisicamente o utiliza, ou seja, o consumidor.

Deste modo, refere a autora a propósito do mercado automóvel que:

[...] formalmente são os proprietários e utilizadores de viaturas automóveis, que, enquanto circulam com as suas viaturas, contribuem definitivamente para o elevadíssimo grau de poluição atmosférica e sonora, que atualmente se verifica nas zonas urbanas

Transpondo tal entendimento para o IUC parece-nos que, não sendo possível, como sucede nas portagens, conhecer o efetivo utilizador do veículo e o efetivo poluidor, a figura mais próxima a quem tal responsabilidade pode ser imputada é, sem dúvida, aos proprietários dos veículos.

Por este motivo, no caso das locações, afastou-se o proprietário e estipulou-se como sujeito passivo, o locatário, por ser, nestas situações, a figura mais próxima do utilizador-poluidor.

3.2.3. A incidência temporal

O IUC, tal como foram o IT, o IMV, o ICI e o ICA, é um imposto periódico, devido ao longo do tempo, enquanto perdurar o facto tributário e cujo facto gerador, repetindo-se por determinados períodos, gera sobre o contribuinte a obrigação de proceder ao pagamento do mesmo com carácter regular⁵⁹ (Vasques, 2015: 236).

Partindo da noção apresentada, colocam-se, então, a propósito da incidência temporal do IUC, duas questões: durante quanto tempo é o IUC devido e com que periodicidade é o seu pagamento é exigível.

Ora, até à entrada em vigor do CIUC, a tributação dos veículos na fase da circulação, quer em sede de IMV, quer em sede de ICI e de ICA⁶⁰, incidia sobre o uso do veículo, considerando-se, no caso do IMV, «potencialmente em uso os veículos automóveis que circulem pelos seus próprios meios ou estacionem nas vias ou recintos públicos [...]» (Cf. n.º 3 do art. 1.º do Regulamento do IMV) e, no caso do ICI e ICA, «os veículos automóveis que circulem pelos seus próprios meios ou estacionem nas vias ou recintos públicos» (Cf. n.º 4 do art. 1.º do Regulamento do ICI e ICA).

Embora nos pareça, da conjugação dos referidos preceitos, que enquanto tais veículos circulassem pelos meios próprios ou estacionassem nas vias ou recintos públicos, aqueles impostos eram devidos, certo é, que na prática, tais normas levaram ao entendimento de que se o veículo não circulasse, ainda que se encontrasse estacionado em vias ou recintos públicos, o imposto não era devido.

⁵⁹ Em moldes distintos da definição citada, é habitual a doutrina definir impostos periódicos recorrendo ao facto tributário e não ao facto gerador. Tomando como exemplo a noção apresentada por Ana Paula Dourado (2015: 54), são periódicos os impostos «cujo facto tributário se renova por diferentes por diferentes períodos fiscais, dando origem a obrigações declarativas, enquanto não se informa a administração tributária da extinção desse facto (propriedade de um prédio rústico ou urbano) ou da atividade económica». Acrescenta, então, a autora, que o «facto tributário nasce e extingue-se ao fim de um determinado período fiscal».

Em nosso entender, o facto tributário não nasce, nem se extingue, num determinado período de tempo. Com efeito, cremos que o facto tributário, entendido este como a realidade sobre a qual incide o imposto, se prolonga no tempo, sendo que, o que se repete é o facto que, no período a que se reporta a tributação, faz nascer a obrigação de proceder ao pagamento do imposto. Deste modo, optámos por perfilar a noção citada, apresentada por Sérgio Vasques, que faz assenta a noção de periodicidade do imposto na repetição do facto gerador.

⁶⁰ Cf. n.ºs 1 e 2 do art. 1.º do Regulamento dos Impostos de Circulação e Camionagem e n.º 1 do art. 1.º do Regulamento do Imposto Municipal sobre Veículos.

Ora tal entendimento deu guarida às recorrentes situações de abandono dos veículos na via pública, em que os seus proprietários não eram responsabilizados pelo abandono do veículo.

Assim, e por forma a acautelar tal situação, o CIUC estipulou que o imposto é devido desde a matrícula do veículo em território nacional (cf. n.º 2 do art. 4.º) até ao seu cancelamento⁶¹ (Cf. n.º 3 do art. 4.º do CIUC).

É neste sentido que, como referem Vasques e Martins (2007: 258),

[o] novo Imposto Único de Circulação é devido anualmente pelo proprietário do automóvel até ao cancelamento da matrícula em virtude de abate efetuado nos termos da lei, pretendendo-se com isto prevenir o abandono e deterioração de veículos automóveis e incentivar a renovação das frotas.

Com efeito, sujeitar os veículos ao pagamento de IUC durante todo o período em que se encontrem matriculados em Portugal incentivaria os proprietários, que não pretendessem usar mais o veículo, a procederem à sua venda, a promoverem o seu abate ou, eventualmente, nas situações permitidas pelo CE⁶², solicitarem o cancelamento da matrícula.

Pretendeu-se, assim, e utilizando a expressão utilizada pelos mesmos autores (2007: 252), tributar os veículos durante o todo o seu período «de vida útil», período esse, que, acrescentamos nós, é aferido em função da matrícula do veículo em Portugal.

Em suma, e concluindo a resposta à primeira questão, o IUC é devido enquanto o veículo se encontrar matriculado em Portugal.

⁶¹ Nos termos do n.º 3 do art. 4.º do CIUC, «o imposto é devido até ao cancelamento da matrícula ou registo em virtude de abate efetuado nos termos da lei». Afigura-se-nos, porém, que tal disposição deveria ser objeto de revisão na medida que as situações de cancelamento da matrícula vão mais para além do que as situações de “abate efetuado nos termos da lei”. Com efeito, o cancelamento da matrícula pode ocorrer por variadíssimas razões, desde a exportação do veículo ao cancelamento da matrícula por retirada do veículo da via pública. Deste modo, e embora se compreenda que tal norma prosseguia fins ambientais, cremos que se deva proceder à sua atualização, retirando da redação do preceito a menção ao «abate efetuado nos termos da lei».

⁶² Conforme disposto na al. e) do n.º 1 do art. 119.º do CE, o cancelamento da matrícula de um veículo deve ser requerida, «quando o veículo deixe de ser utilizado na via pública, passando a ter utilização exclusiva em provas desportivas ou em recintos privados não abertos à circulação».

Quanto à segunda questão, isto é, quanto à periodicidade do IUC, estabelece o n.º 1 do art. 4.º do CIUC que o IUC é devido⁶³ por períodos de tributação anuais que correspondem ao ano que se inicia na data da matrícula ou, em cada um dos seus aniversários, relativamente aos veículos das categorias A, B, C, D e E, e ao ano civil, relativamente aos veículos das categorias F e G (Cfr. n.º 2 do art. 4.º do CIUC).

O período de tributação é, assim, distinto, conforme se esteja perante um veículo da categoria A, B, C, D e E, ou, perante a categoria F e G.

No primeiro caso, o período de tributação é balizado pela matrícula do veículo em Portugal e cada um dos seus aniversários.

No segundo, o período de tributação corresponde, como sucedia no IMV, ao ano civil.

Assim, conjugando o n.º 2 do art. 4.º, com o n.º 2 do art. 6.º, nos termos do qual, o imposto se torna exigível no primeiro dia de tributação, conclui-se que o IUC se reporta a um período de tributação futuro, ainda não decorrido.

Significa, deste modo, fazendo a ponte com o princípio do utilizador-pagador e do poluidor-pagador que o sujeito passivo é onerado por custos que «ainda» não causou.

Ora, tal solução pode vir a tornar-se particularmente injusta nas situações em que a matrícula do veículo é cancelada antes de terminado o período de tributação.

Nestes casos é evidente que o veículo não circulará na via pública, não provocando quaisquer custos, nem viários, nem ambientais.

A este respeito, refere Manuel Teixeira Fernandes (2008: 176-177), a propósito da periodicidade do IUC, que:

O significativo valor das taxas do IUC aplicáveis aos automóveis de mercadorias e aos de passageiros matriculados após 1/07/2007 poderá vir a justificar a previsão da não exigibilidade do imposto nas situações de imobilização involuntária do automóvel, por períodos longos, de que são exemplo as grandes reparações e o período em que as viaturas estão no Stand para revenda. Para que tal seja possível, é necessário que o IUC possa ser pago por períodos inferiores ao anual, por exemplo o trimestre, tal como acontece na Irlanda.

⁶³ Nos termos do n.º 1 do art. 4.º do CIUC, o imposto é devido por inteiro, não havendo lugar ao seu pagamento fracionado.

Também neste propósito, estabelecia o art. 4.º da proposta da Comissão (COM(2005)261) que:

[q]uando o imposto anual de circulação tiver sido pago no Estado-Membro de matrícula em relação a um veículo automóvel ligeiro de passageiros que posteriormente é exportado do território da Comunidade ou transferido a título permanente para ser utilizado, na aceção do n.º 3 do artigo 3.º, no território de um outro Estado-Membro, o primeiro Estado-Membro reembolsa o montante residual do imposto com base nos cálculos efetuados em conformidade com o n.º 1 do artigo 3.º⁶⁴.

Parece-nos, deste modo, que tais situações deveriam ser acauteladas, podendo sê-lo por via de uma das seguintes formas: ou através da redução do período de tributação⁶⁵ para seis ou, eventualmente, três meses ou, por via de mecanismos de devolução do imposto pago na proporção do período de tempo que o veículo não circulará⁶⁶.

⁶⁴ Nos termos do mencionado preceito, qualquer Estado-Membro que aplique um imposto específico e periódico relacionado com a utilização, no seu território, de um veículo automóvel ligeiro de passageiros cujas características sejam idênticas ou semelhantes às dos impostos enumerados no Anexo I, a seguir designados "impostos anuais de circulação", calculará esse imposto com base no período de tempo em que, num período de doze meses, o veículo automóvel ligeiro de passageiros foi utilizado no seu território.

⁶⁶ O reino Unido, por exemplo, possui um regime especial, designado de Statutory Off Road Notification (SORN), em que o sujeito passivo pode solicitar a «suspensão» do pagamento do imposto enquanto o veículo se encontrar abrangido pelo referido regime, não podendo, em contrapartida, circular com o veículo enquanto durar este regime. A colocação do veículo neste regime dá direito ao sujeito passivo de ser reembolsado do imposto pago relativamente ao tempo restante. Caso o proprietário introduza o veículo novamente em circulação, o venda ou o exporte, tal regime caduca. De igual modo, se o veículo for exportado ou abatido, o sujeito passivo tem direito a pedir o reembolso do imposto correspondente aos meses remanescentes em que o veículo não circulará.

3.2.4. O facto gerador e exigibilidade

Demarcando-se do sistema anterior, em que tanto o IMV⁶⁷, como o ICI⁶⁸ e o ICA⁶⁹, incidiam sobre o uso ou fruição do veículo, elegeu-se como facto gerador do IUC, a propriedade do veículo.

Assegurou-se, deste modo, que o imposto fosse exigível nos períodos em que o veículo não circulasse efetivamente na via pública, o que, atendendo aos fins de cariz ambiental que nortearam a reforma da tributação automóvel, em especial, a promoção do abate de veículos em fim de vida, seria a solução que melhor os salvaguardava.

Sucedo, porém, que a adoção da propriedade do veículo como facto gerador do imposto tem sido entendida, por muitos, como se tendo abandonado a tributação da circulação de veículos, passando o IUC a tributar a propriedade do veículo.

Ainda que do ponto de vista prático não apresente grande impacto, uma das questões cuja reflexão se afigura pertinente, é se o IUC, por ter como facto gerador a propriedade, deixou de tributar a circulação de veículos, passando a tributar a sua propriedade.

Colocada nestes termos, «parece» que o problema deixa de se colocar no plano do facto gerador e passa a colocar-se no plano do facto tributário⁷⁰, isto é, qual é a situação de facto ou de direito que o IUC tributa.

É que, à exceção da norma de incidência subjetiva que determina como sujeito passivo, o proprietário do veículo, a restante incidência do imposto é determinada pela matrícula do veículo.

⁶⁷ Cfr. n.º 1 do art. 1.º do RIMV, nos termos do qual, o «imposto sobre veículos incide sobre o uso e fruição dos veículos a seguir mencionados, matriculados ou registados no território do continente e das Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira [...]»

⁶⁸ Cfr. n.º 1 do art. 1.º do RICiCa, nos termos do qual, o «imposto de circulação (ICi) incide sobre o uso e fruição dos veículos afectos ao transporte de mercadorias particular ou por conta própria, ou à actividade de aluguer de veículos sem condutor, quando os mesmos se destinem ao transporte particular ou por conta própria.»

⁶⁹ Cfr. n.º 2 do art. 1.º do RICiCa, nos termos do qual, o «imposto de camionagem (ICa) incide sobre o uso e fruição dos veículos afectos ao transporte rodoviário de mercadorias público ou por conta de outrem, ou à actividade de aluguer de veículos sem condutor, quando os mesmos se destinem exclusivamente ao transporte público ou por conta de outrem.»

⁷⁰ Assume-se, aqui, que «facto tributário» e «facto gerador» são conceitos distintos, entendendo-se por facto gerador, aquele que faz nascer a obrigação de liquidação e pagamento do imposto e por «facto tributário» a «realidade», de facto ou de direito sobre a qual incide o imposto.

Assim, o IUC incide sobre os veículos matriculados em Portugal, desde a data da sua matrícula até ao cancelamento da mesma.

Deste modo, nas situações em que o veículo existe, portanto, não foi fisicamente abatido, mas não se encontra matriculado, o IUC não é devido.

A título de exemplo, veja-se as situações, admissíveis à luz do CE, em que a matrícula pode ser cancelada caso o veículo deixe de ser utilizado nas vias públicas, passando a ser utilizado, exclusivamente, em recintos privados, não abertos à circulação (Cfr. al. e) do n.º 1 do art. 119.º).

Nestas situações, embora sendo propriedade de alguém, o IUC não é devido, uma vez que o veículo não possui matrícula.

Afigura-se-nos, em suma, que o verdadeiramente dá origem à obrigação de proceder à liquidação/pagamento do imposto é a matrícula do veículo em território nacional e os seus respetivos aniversários, tendo-se consagrado a propriedade apenas como salvaguarda do entendimento de que, ainda que o veículo não circule, o imposto é devido.

3.2.5. A base tributável e as taxas

Nos termos do n.º 1 do art. 7.º do CIUC, o IUC possui natureza específica, sendo a base tributável composta pelos seguintes elementos:

- Veículos da categoria A, a cilindrada, a voltagem, a antiguidade da matrícula e o combustível.
- Veículos da categoria B, a cilindrada e o nível de emissão de dióxido de carbono (CO₂).
- Veículos da categoria C e D, o peso bruto, o número de eixos, o tipo de suspensão dos eixos motores e antiguidade da primeira matrícula do veículo.
- Veículos da categoria E, a cilindrada e a antiguidade da matrícula.
- Veículos da categoria F, a potência motriz.
- Veículos da categoria G, o peso máximo autorizado à descolagem.

Para os veículos da categoria A «manteve-se a base tributável do antigo IMV, isto é, a cilindrada, a voltagem, a antiguidade da matrícula e o combustível consumido», sujeitando-os, assim, «à mesma carga fiscal que sobre eles incidia no extinto IMV».

Nos moldes em que se encontravam consagrados no IMV, os elementos elencados partiam da ideia de que a posse ou propriedade dos veículos constituía um sinal exterior de riqueza.

Assim, e partindo do pressuposto que os proprietários dos veículos com maior cilindrada dispunham de maior poder económico, a carga fiscal aumentava à medida que aumentava a cilindrada do veículo.

Em contrapartida, e assente na ideia de que os veículos mais antigos eram adquiridos por pessoas com menos posses, a idade do veículo constituía um fator de desagramento da carga fiscal.

Nestes termos, a carga fiscal ia diminuindo à medida que a idade do veículo aumentava.

Ora, se atentarmos nas taxas definidas no art. 9.º do CIUC para os veículos da categoria A, constatamos que tal lógica preside ainda hoje à tributação destes veículos em sede de IUC, sendo-lhe alheia a lógica à qual a reforma da tributação automóvel pretendeu

submeter a tributação da circulação de veículos de imputação dos custos viários e ambientais aos seus causadores.

Encontramo-la, porém, na taxação dos veículos da categoria B, cuja base tributável é composta pela cilindrada dos veículos e emissão do CO₂.

Embora mantendo a cilindrada, a tributação dos veículos ligeiros de passageiros matriculados em Portugal depois de 1 de julho de 2007, passou, assim, a ser diferenciada em função da gramagem de CO₂ emitido, por Km percorrido.

Tal elemento corresponde ao proposto no art. 4.º da proposta de Diretiva apresentada a 5 de julho de 2007 (COM(2005) 261 final), nos termos da qual «[p]ara efeitos do cálculo do imposto anual de circulação, deve ser aplicada uma diferenciação fiscal baseada na quantidade, em gramas, de dióxido de carbono emitido por quilómetro por cada veículo automóvel ligeiro de passageiros».

Contudo, talvez se revele oportuno questionar o porquê da manutenção da cilindrada como elemento tributável, atendendo a que tal elemento foi introduzido na tributação da circulação de veículos em prol de uma lógica completamente distinta, segundo a qual, quanto maior a cilindrada, maior o poder económico dos contribuintes.

De igual modo, cumpre questionar de que forma são considerados os custos viários provocados pelos veículos da categoria B, atendendo a que os elementos demonstrativos de tais custos são aferidos em função do peso bruto, do número de eixos e do tipo de suspensão dos eixos motores e tais elementos não fazem parte da base tributável desta categoria de veículos.

Por último, ainda no que respeita à categoria B, cumpre referir que, uma vez «que os veículos elétricos estão isentos de imposto, a voltagem deixou de ser considerada para

Quanto aos veículos das categorias C e D, manteve-se a base tributável do ICi e do ICa, reportando-se o peso bruto, o número de eixos e o tipo de suspensão dos eixos motores ao desgaste viário provocado por estes veículos e a antiguidade da matrícula um fator de agravamento do imposto, partindo-se da ideia que os veículos mais antigos são mais poluentes.

Por fim, quanto às categorias E, F e G parece ter sido mantido, com alterações pontuais, o regime previsto no IMV, pelo que, é de questionar se, pretendendo o IUC onerar os contribuintes na medida do custo ambiental e viário que provocam, qual a lógica de manter a tributação destes veículos nos moldes previstos no IMV, cuja lógica era

precisamente, de que quem possuía tais veículos demonstrava possuir uma maior capacidade económica.

4. As categorias tributárias

Se as categorias tributárias constituem a «arrumação» dos tributos públicos, então, o «embrião», a génese, em suma, o ponto de partida da construção das categorias tributárias é a figura do tributo público.

Significa, assim, que antes de classificarmos ou catalogarmos uma determinada figura de imposto, taxa ou contribuição que, como veremos mais à frente, constituem hoje a tipologia seguida na arrumação dos tributos públicos, importa, antes de mais, certificarmo-nos que estamos perante um tributo público.

Com efeito, de pouco ou nada nos adianta tentarmos catalogar uma determinada figura se a mesma não possuir natureza tributária.

É o que acontece, por exemplo, com as rendas cobradas pelo arrendamento de imóveis do Estado ou das Autarquias locais, com os reembolsos dos subsídios indevidamente atribuídos, com as tarifas, enfim, com uma panóplia de outras figuras que embora constituam receitas de entidades públicas não possuem natureza tributária.

Assim, e começando pelo ramo do direito de onde é oriundo - o Direito Financeiro - o tributo público ou, melhor dizendo, os tributos públicos constituem, antes de mais, receitas públicas, isto é, meios de financiamento das necessidades financeiras a cargo do Estado ou de outras entidades públicas⁷¹.

Todavia, e ao contrário das receitas que resultam da exploração do seu próprio património ou do recurso ao crédito, os tributos traduzem-se em atos de natureza ablativa, isto é, atos que resultam da ingerência do Estado na riqueza gerada pelos particulares (Vasques, 2015: 2012).

Ora, foi precisamente com o intuito de regular a «relação jurídica pública que se estabelece entre o sujeito que tem as obrigações materiais e/ou formais relacionadas com os impostos (sujeito passivo) e a entidade de Direito Público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias (sujeito ativo)» (Dourado, 2015: 20), que o direito fiscal nasceu e se autonomizou como ramo autónomo.

⁷¹ Neste mesmo sentido, cf. o conceito de tributos públicos apresentado por Ana Paula Dourado (2015: 34), para quem, os tributos «costumam ser definidos como as receitas criadas pelo Estado ou outras entidades públicas para a satisfação das necessidades públicas, e sem função sancionatória».

Neste quadro, o direito fiscal ou, para outros, o direito tributário, assimilou grande parte das designações e os conceitos provenientes do direito financeiro⁷²⁷³, olhando-os não de uma prestativa financeira, como fonte de receita, mas sim, de uma perspectiva relacional, procurando regular as relações jurídicas estabelecidas entre quem paga e quem cobra os tributos públicos.

Ora, no âmbito deste ramo do direito, o tributo tem sido entendido como uma «prestação patrimonial estabelecida por lei a favor de uma entidade que tem a seu cargo o exercício de funções públicas, com o fim imediato de obter meios destinados ao seu financiamento» (Xavier, 1981: 35) ou, como uma «prestação patrimonial definitiva estabelecida por lei, [...] a favor de uma entidade que tem a seu cargo o exercício de funções públicas, para satisfação dos fins públicos, que não constituam sanção de actos ilícitos [...]» (Gomes, 1980: 59).

Com uma ou outra especificidade, o conceito de tributo, apesar de legalmente omissivo, encontra-se doutrinariamente sedimentado, podendo reconduzi-lo, no seguimento de Nabais e Silva (2011: 282-284), a três elementos, a saber: um elemento objetivo, um elemento subjetivo e um elemento teleológico.

Assim, e de acordo com os mencionados autores,

De um ponto de vista *objetivo*, o tributo corresponde a uma *prestação* pecuniária reveladora da natureza obrigacional das relações jurídicas que origina, *pecuniária*, pois reporta-se a prestações concretizadas em dinheiro ou em algo equivalente a dinheiro, e *coativa* já que tem por fonte a lei, tratando-se, por conseguinte, de obrigações *ex lege*. Por seu lado, do ponto de vista *subjetivo* deparamo-nos com uma prestação com as características antes enunciadas exigidas a favor de entidades que exercem funções ou tarefas públicas a detentores de capacidade contributiva ou fautores de específicos serviços públicos. Enfim, do ponto de vista *teleológico* ou *finalista* os tributos são exigidos pelas mencionadas entidades que exercem funções ou tarefas públicas para a realização dessas mesmas funções ou tarefas desde que não tenham carácter sancionatório.

⁷² A este respeito, Ana Paula Dourado designa-o mesmo de «Direito de sobreposição», na medida em que incide sobre outras instituições e depende de outros ramos de Direito (2012: 22).

⁷³ Para um estudo mais aprofundado da origem da tipologia moderna dos tributos públicos, cf. Vasques (2008: 95-101)

No que às categorias tributárias concerne, também estas foram absorvidas do direito financeiro pelo direito fiscal.

Assim, e embora sem apresentar a definição de cada uma, atualmente, tanto a CRP como a LGT classificam os tributos públicos em três categorias: impostos, taxas e contribuições financeiras.

4.1. Imposto

O conceito de imposto encontra-se amplamente definido na doutrina⁷⁴, sendo relativamente consensual o seu conteúdo.

Seguindo a definição apresentada por Nabais (1998: 223-258), a noção de impostos resulta da conjugação de «três elementos»: um elemento objetivo, um elemento subjetivo e um elemento teleológico.

Assim, e citando o mencionado autor,

do ponto de vista objetivo, o imposto é uma prestação (objeto portanto mediato de uma obrigação e não de um direito real), pecuniária (traduzida em dinheiro ou em *dare pecuniária*), unilateral (a que não corresponde nenhuma contraprestação específica a favor do contribuinte), definitiva (que não dá lugar a qualquer reembolso, restituição ou indemnização) e coactiva (estabelecida por lei *ou ex lege*).

[...] em termos subjetivos, o imposto é uma prestação (com as características assinaladas) exigida a (ou devida por) detentores (individuais ou coletivos) de capacidade contributiva a favor de entidades que exerçam funções ou tarefas públicas.

[...] sob o ponto de vista teleológico, os impostos podem ter por finalidade não apenas a finalidade fiscal ou financeira, mas também outras, excluindo a sancionatória.

Desta noção resulta que o imposto comunga das características dos tributos em geral, tendo por específico a circunstância se tratar de um tributo unilateral, isto é, um tributo ao qual não corresponde uma contrapartida individual e concreta, exigido, com base num

⁷⁴ Cf. entre outros, Gomes, Nuno Sá, Manual de Direito Fiscal. pp. 61-71; Sanches, J.L. Saldanha, Manual de Direito Fiscal. pp. 21-30; Xavier, Alberto, Manual de Direito Fiscal I. pp. 42-43; Vasques, Manual de Direito Fiscal. pp. 211-236; Martinez, Direito Fiscal. pp. 34-58; Dourado, Ana Paula, Direito Fiscal, Lições. pp. 38-54.

princípio de capacidade contributiva, aos membros da comunidade, em base e na medida da sua «força económica» (Vasques, 2015: 294).

Do ponto de vista da relação jurídico-tributária estabelecida no imposto, a primeira característica a salientar é o facto de este ter por base o princípio da capacidade contributiva, sendo devido de acordo com a capacidade económica demonstrada pelos contribuintes.

Assim sendo, os impostos incidem, do ponto de vista objetivo, sobre elementos que permitam aferir a capacidade económica de cada um, reconduzindo-se, tais elementos, em regra, ao rendimento, ao consumo e ao património.

Assim, são sujeitos passivos do imposto, os membros de uma comunidade em geral, que demonstrem possuir capacidade económica, isto é, aqueles relativamente a quem se verifiquem os elementos (factos) sobre os quais incide o imposto.

Por fim, é de referir que a base tributável do imposto, em respeito pelo princípio da capacidade contributiva há de ser, por natureza, *ad valorem*, «não devendo nunca revestir natureza específica ou *ad rem*.

4.2. Taxa

Tal como o imposto, a taxa comunga com os demais tributos da circunstância de ser uma prestação pecuniária, coativa, exigida prestação, pecuniária, coativa e exigida ao abrigo do exercício de funções públicas, destinada, essencialmente, ao seu financiamento.

Todavia, ao contrário do imposto, a taxa não possui caráter unilateral, constituindo, sim, «uma *contraprestação específica* relativamente ao pagamento da taxa, que há de traduzir-se numa contraprestação de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo à actuação dos particulares» (Silva, 2013: 41).

As taxas configuram, assim, tributos «rigorosamente comutativos» (Vasques, 2015:243), que se destinam a compensar uma prestação administrativa «de que o sujeito passivo é o efectivo causador ou beneficiário» (ibid.), podendo tal prestação consistir «na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares» (Cf. n.º 2 do art. 4.º da LGT).

Do ponto de vista estrutural, as taxas caracterizam-se, antes de mais, por assentarem num princípio de equivalência, isto é, por visarem a compensação de prestações administrativas de que o sujeito passivo é efetivamente causador.

Neste aspeto, «[a] taxa constitui o tributo que melhor é capaz de dar corpo a uma relação de troca entre o contribuinte e a administração» (Vasques, 2008: 449).

Do ponto de vista da relação jurídico-tributária, a taxa assenta numa estrutura comutativa, caracterizada pelas seguintes características:

Do ponto de vista objetivo, a taxa incide sobre as prestações que visa compensar, prestações essas que se traduzem em prestações individuais e concretas, que o sujeito passivo é efetivo causador ou beneficiário.

Por conseguinte, do ponto de vista subjetivo, são sujeitos passivos das taxas os seus efetivos causadores ou beneficiários, isto é, aqueles que efetivamente beneficiam da prestação pública ou que efetivamente causam o custo a compensar.

Por último, as taxas caracterizam-se por assentarem numa base tributável «específica» ou *ad rem*, constituída por elementos que permitam aferir os custos efetivamente provocados ou os benefícios efetivamente obtidos.

4.3. Contribuição

Sendo o autor Sérgio Vasques referência assídua, quer na doutrina⁷⁵, quer na jurisprudência⁷⁶, a propósito do conceito de «contribuição», é na noção de contribuição por si apresentada, quer no seu estudo sobre o «princípio da equivalência como critério de igualdade tributária» (2008: 95-250), quer no seu manual de Direito Fiscal (2015: 260-281), que centraremos a análise de tal conceito.

De acordo com a definição apresentada pelo referido autor, as contribuições constituem «prestações pecuniárias e coactivas exigidas por uma entidade pública em contrapartida de uma prestação presumivelmente provocada ou aproveitada pelo sujeito passivo» (2008: 172).

Trata-se, assim, no entender do autor, de uma noção ampla, suscetível de abarcar a grande heterogeneidade que marca esta categoria, que engloba quer as tradicionais «contribuições especiais» quer as «figuras comutativas que encontramos a meio caminho entre a taxa e o imposto, como o são as contribuições para a segurança social, as taxas de coordenação ou regulação económica, os tributos associativos, os tributos ambientais e os impostos especiais sobre o consumo» (2008: 172).

Da definição apresentada decorre, antes de mais, que se trata de uma categoria assente no princípio da equivalência e não o princípio da capacidade contributiva.

Quer assim dizer, que as figuras tributárias enquadráveis naquele âmbito assentam numa lógica de troca ou contrapartida, destinando-se a compensar prestações administrativas provocadas ou aproveitadas pelo sujeito passivo, ao invés dos impostos que, partindo de um dever geral de solidariedade, se destinam ao financiamento das necessidades coletivas em função da capacidade económica demonstrada por cada indivíduo verificados os

⁷⁵ Cf Suzana Tavares da Silva, em, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, pp. 83-103; Inês Salema, *A taxa pelo Serviço de fornecedor de redes e serviços de comunicação eletrónica*, em *Taxas e Contribuições Financeiras a favor das entidades públicas*, do Centro de Estudos Judiciários (CEJ), pp. 43-49; *Taxas e contribuições Sectoriais*. Coord. Sérgio Vasques; *As taxas de regulação económica em Portugal*. Coord. Sérgio Vasques; Ana Paula Dourado, em *Direito-Fiscal – Lição*, pp. 65-67;

⁷⁶ Cf. Acórdão do STA, de 18-05-2016, Proc. n.º 0102/16, sobre a taxa SIRCA; Acórdão do STA, de 03-05-2017, Proc. n.º 0834/16, sobre a taxa SIRCA; Acórdão do TC, de 02-08-2008, Proc. n.º 22/2008, sobre o pagamento da taxa de regulação e supervisão à ERC; Acórdão do TC, de 19-11-2015, Proc. n.º 227/2015, sobre a taxa de segurança alimentar; Acórdão do TC, de 11-04-2012, Proc. n.º 772/11; a propósito da taxa de comercialização dos produtos de saúde.

factos tributários previstos na lei e não, em virtude de custos causados ou de benefícios aproveitados pelo sujeito passivo.

Estamos à semelhança das taxas, perante tributos bilaterais, isto é, tributos cujo pagamento corresponde uma contraprestação.

Sucedo, porém, que ao contrário das taxas, a contrapartida obtida pelo sujeito passivo no pagamento de uma contribuição, não se traduz na obtenção de uma prestação «efetivamente» provocada ou aproveitada (Vasques, 2015: 221), mas sim, de uma prestação «presumivelmente» provocada ou aproveitada (ibid.: 221).

Trata-se, assim, de tributos «paracomutativos», ou seja, tributos que não se traduzindo numa prestação efetivamente provocada pelo sujeito passivo, não é rigorosamente comutativo (ibid.: 221)

Ora, à primeira vista, o lançamento de um tributo sobre uma prestação meramente presumida afigura-se um tanto atentatório do princípio do princípio da segurança jurídica, não na sua vertente de legalidade, mas sim porque criar-se tributos, que impostos ou não, com contrapartida ou não, sempre constituem uma «ablação coativa coativa» do património dos contribuintes (ibid.:290), com fundamento na obtenção por parte dos contribuintes de uma vantagem proporcionada por uma prestação pública ou na compensação de um custo por si provocado, podendo estes não ter obtido nada, é claramente contrário à proteção das legítimas expectativas dos contribuintes protegidas desde logo no art. 2.º da CRP.

Qual, então, o grau de certeza que é necessário para que possa ser lançada uma contribuição?

A este respeito explica Vasques, aludindo às anotações apresentadas por Gomes Canotilho e Vital Moreira ao art. 165.º da CRP⁷⁷,

“as contribuições financeiras a favor das entidades públicas”, a que se refere o artigo 165.º da Constituição da República surgem por isso como “taxas colectivas”, na expressão de de Gomes Canotilho e Vital Moreira, querendo isto dizer, de um ponto de vista estritamente jurídico, que elas assentam em prestações cuja provocação ou aproveitamento se podem dizer seguros quando referidos ao *grupo*

⁷⁷ Canotilho, J.J Gomes, Moreira, Vital, (1980) *Constituição da República Portuguesa Anotada*. Coimbra.

mas apenas prováveis quando referidos aos *individuos* que o integram. As contribuições não dão corpo a uma troca entre o sujeito passivo e a administração, tal como as taxas, mas a uma troca entre a administração e o grupo em que o sujeito passivo se integra (ibid.:222).

São, portanto, prestações, que se podem dizer seguras quanto ao seu aproveitamento por um grupo de pessoas, mas apenas presumidas quanto ao aproveitamento por cada um dos sujeitos que fazem parte desse grupo.

Deste modo, e como conclui o mesmo autor, o lançamento de uma contribuição apenas pode ter lugar quando, relativamente ao grupo sobre o qual a mesma incide, os custos provocados ou os benefícios aproveitados se possam comprovar com um «razoável grau de precisão» (ibid.:262).

Do ponto de vista estrutural, as contribuições possuem, à semelhança das taxas, uma base de incidência objetiva estreita, tão desgregada quanto possível (ibid.:262) e que, em suma, há de corresponder ou às prestações de que os sujeitos passivos são beneficiários ou aos elementos que provocam os custos que por via das contribuições se visam compensar.

Quanto à incidência subjetiva, como vimos, as contribuições hão de incidir sobre um grupo bem determinado de indivíduos que, com um elevado grau de segurança, partilhem a provocação dos custos a compensar ou do aproveitamento dos benefícios de uma prestação administrativa.

Acrescenta, a este respeito, o autor que de perto seguimos, recorrendo à jurisprudência alemã que a delimitação das contribuições pode ser com recurso a três noções: a primeira, apelando a noção de «homogeneidade de grupo», a segunda, «responsabilidade de grupo» e, por fim, a terceira noção de «utilidade ou aproveitamento de grupo».

Assim, enquanto na primeira o tributo recai sobre grupos de pessoas que se distinguem do todo da comunidade pela partilha de interesses ou de determinadas qualidades, na segunda, o tributo é devido por um grupo de pessoas que tenham especiais responsabilidades pela concretização do objetivo a que o tributo se dirige e, por fim, a terceira que exige que o tributo recaia sobre grupos de pessoas que, no conjunto, aproveitem as prestações que por via do tributo se visa compensar.

Deste modo, a pessoa, singular ou coletiva, que será o sujeito passivo do imposto há de ser determinada em virtude da sua pertença ao tal grupo.

Por fim, a terminar a estrutura da relação jurídico-tributária, cumpre apenas referir que as contribuições, tal como as taxas, possuem uma base tributável específica, *ad rem*, reveladora do valor dos custos a compensar ou dos benefícios auferidos.

5. Estudo sobre o Imposto Único de Circulação: metodologia seguida

Seguindo as diretrizes estabelecidas pelo Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL) para a realização e apresentação de trabalhos académicos, o enquadramento teórico da dissertação é obrigatoriamente procedido por uma parte prática, destinada aplicar os conhecimentos teóricos anteriormente explanados.

Deste modo, e dando por terminada a parte teórica da presente dissertação, na qual procurámos, por um lado, enumerar, caracterizar e distinguir as categorias tributárias e, por outro, contextualizar a origem e evolução dos impostos sobre a circulação de veículos, passaremos agora à parte prática da nossa dissertação, na qual procuraremos aferir se o IUC é um imposto, uma taxa ou uma contribuição.

Uma vez que a parte prática deve ser «iniciada por um capítulo de Metodologia, que desenvolva os pressupostos metodológicos aplicados» (Ferro e António, 2010:9), é precisamente com um capítulo dedicado ao método de investigação utilizado que iniciaremos a nossa dissertação.

Tal como foi já referido, a presente dissertação tem por objeto de estudo o IUC, consistindo a questão norteadora da investigação desenvolvida em saber se tal figura é, como o próprio nome indica, um imposto, ou, pelo contrário, atendendo ao seu regime, se estamos perante uma taxa ou, ainda, perante uma contribuição.

O método de investigação selecionado foi, então, o estudo de caso.

Com efeito, constituindo o estudo de caso uma investigação empírica que «investiga um fenómeno contemporâneo dentro do seu contexto da vida real», tal como definido por Yin (1992:32), afigura-se-nos ser este o método mais adequado quer para a compreensão da figura em si, quer para a compreensão do contexto jurídico-tributário em que a mesma se insere.

Dentro desta metodologia, Yin (1992: 22-23) distingue, ainda, entre o estudo de caso «exploratório», o estudo de caso «explanatório» e o estudo de caso «descritivo».

O primeiro, como a própria designação indica, tem por objetivo explorar uma realidade pouco estudada, tendo em vista o seu conhecimento.

O segundo tem por ímpeto explicar uma dada realidade, numa relação «causa-efeito» e, por fim, o último, limita-se à descrição clara e rigorosa do objeto de estudo, da sua estrutura e dinâmica.

Em bom rigor, não podemos dizer que nos cingimos, na investigação desenvolvida, a uma única modalidade das que acima enumerámos.

Com efeito, a par de uma abordagem descritiva, adotámos, também, uma abordagem exploratória e explanatória, procurando, explicar as questões que se iam colocando.

Por último, cumpre apenas tecer algumas considerações quanto ao «estilo» de redação da parte prática que, segundo Yin (1992), pode ser realizada por via de um estilo «pergunta-resposta», realizadas com base nos ensinamentos teóricos anteriormente transmitidos

Assim, começaremos a parte prática da nossa dissertação fazendo, como não podia deixar de ser, uma análise eminentemente descritiva do regime jurídico-tributário do IUC.

Dizemos «eminentemente» porque em alguns pontos, extrapolaremos a mera descrição do regime, para procurarmos esclarecer algumas dúvidas que a propósito do mesmo se vão colocando.

Por último, finalizada a referida análise, daremos, então, lugar à discussão sobre a natureza jurídico-tributária do IUC, para a qual partiremos com base nos seguintes pressupostos teóricos:

O imposto é um tributo unilateral, baseado no princípio da capacidade contributiva, estruturado com base em elementos que permitam aferir a capacidade económica de cada indivíduo, de modo a que cada um seja tributado na medida da capacidade demonstrada.

As taxas são tributos bilaterais, estritamente comutativos, que configuram a contrapartida de uma prestação individual e concreta, que hajam sido efetivos beneficiários ou, como contrapartida de um custo que hajam sido efetivos causadores.

Estes tributos assentam numa estrutura sinalagmática, dispondo de uma base de incidência estreita, composta pelas prestações ou factos geradores de custos que se visam compensar e é devido pelos beneficiários ou causadores efetivos das prestações ou custos que se visam compensar.

Por fim, as contribuições são tributos «paracomutativos», que constituem a contrapartida de benefícios proporcionados por prestações públicas ou de custos que se podem dizer seguros quanto a um grupo de pessoas, mas apenas presumidos quanto a cada membro do grupo, membro esse, que será, à partida, o sujeito passivo do imposto.

Deste modo, a sua estrutura assentará em pressupostos que com um elevado grau de segurança permitem aferir os custos provocados ou os benefícios aferidos por um grupo de pessoas, mas apenas presumidos quanto aos seus membros, isto é, quanto aos sujeitos passivos do imposto.

6. Discussão sobre a natureza do IUC

6.1. Imposto

Analisado o regime jurídico do IUC, cumpre agora procurar responder à questão que norteou a investigação desenvolvida, isto é, se o IUC é verdadeiramente um imposto, se é único e se é de circulação.

A cada uma dos aspetos apresentados dedicaremos um subcapítulo autónomo, começando neste, por discutir a natureza deste tributo.

Para o efeito, procederemos ao confronto do regime jurídico do IUC, que no capítulo anterior analisámos, com as características das três categorias tributárias, procurando assim descortinar se estamos perante um imposto, uma taxa ou uma contribuição.

Ora, quanto à natureza tributária desta figura não se levantam quaisquer dúvidas.

Com efeito, o IUC reúne todas as condições que lhe conferem natureza tributária.

Traduz-se numa prestação, pecuniária, coativa, exigida a favor de entidades que exercem funções públicas, ainda que parte da sua receita esteja consignada aos municípios, para realização das tarefas públicas que estão a seu cargo.

A este respeito, sempre se poderia questionar se o IUC, ao ter por objetivo induzir os contribuintes a adquirir veículos mais «amigos do ambiente» e menos penosos do ponto de vista energético, abandonou por completo a função reditícia que, em maior ou menor medida, é própria dos tributos.

Creemos que a resposta a tal questão seja negativa, quer pela própria redação do art. 1.º do CIUC, nos termos do qual, este imposto procura onerar os contribuintes na medida do custo viário e ambiental que provocam, consciencializando-os, por esta via, para os custos que os seus veículos provocam à rede viária e ao meio ambiente, quer porque, como o próprio legislador expressamente anuncia na proposta da reforma da tributação automóvel, as duas novas figuras que então se criaram,

Constituem algo diferente, figuras já do século em que vivemos, com as quais se pretende, com certeza, angariar receita pública, mas angariá-la na medida do custo que cada indivíduo provoca à comunidade.

Assim, e em suma, o IUC possui, indiscutivelmente, natureza tributária.

Dentro das categorias que se anunciaram, cumpre agora verificar aquela em que este tributo melhor se enquadra.

Para o efeito ter-se-á em consideração o critério apresentado pelo autor, José Casalta Nabais, (2012: 283), para quem a distinção entre as três categorias tributárias, como acima se referiu, reporta-se à estrutura da relação tributária, isto é, nas palavras do próprio autor,

ao tipo de relação que se estabelece entre os respetivos sujeito activo e sujeito passivo, e não à *titularidade activa* dessa relação, como o sugere a frequentemente utilizada expressão «tributos parafiscais», nem a *finalidade do tributo* como, por vezes, vai subentendido na expressão «tributos extrafiscais».

Ora, do ponto de vista estrutural, o IUC assenta, partindo de um princípio de equivalência, numa relação comutativa ou, eventualmente, socorrendo-nos do conceito de Vasques (2015), «paracomutativa».

Num ou noutro caso, certo é que o IUC não possui uma estrutura unilateral, em que cada um contribui, na medida da sua capacidade contributiva, para os encargos gerais da comunidade.

Antes pelo contrário, o IUC pretende precisamente onerar um grupo de contribuintes que, de forma especial, por serem proprietários ou locatários de um veículo, provocam de forma especial custos ambientais e viários, custos esses, que se considera não deverem recair sobre generalidade da comunidade.

Parece-nos, assim, perante a estrutura bilateral deste tributo, assente num princípio de equivalência, que o mesmo se afasta das características do imposto.

Com efeito, sempre se poderá contrapor que o mesmo foi legalmente designado de «imposto», motivo pelo qual será, à partida, nesta categoria que se integra.

Afigura-se-nos, contudo, que tal argumento não é decisivo.

Com efeito, para além de se tratar de um argumento meramente formal, também muitos tributos são designados de taxas e olhando para o seu regime se conclui configurarem impostos ou contribuições, motivo pelo qual se encontram muitas vezes feridas de inconstitucionalidade.

A «grande» diferença entre uma situação e a outra, é que no caso de uma taxa que materialmente configura um imposto, tal tributo é na maioria das vezes organicamente inconstitucional por não ter sido aprovado por lei da Assembleia da República ou

decreto-lei autorizado, enquanto que um imposto aprovado por lei da Assembleia da República que materialmente configure uma taxa ou uma contribuição não padece de tal vício.

As questões daí resultantes colocam-se, assim, no plano da legitimidade daquele tributo e, no limite, quanto ao poder do Estado em lançar impostos.

Em suma, o problema que aqui se poderá colocar, é vir a depararmo-nos nos impostos com o mesmo problema de «erosão» ou esgotamento a que assistimos nas taxas, desvirtuando-se, por completo, quer os limites, quer os fundamentos, quer a própria legitimidade em que os impostos assentam.

Deste modo, cremos que o facto de se designar de «imposto» não é determinante, pelo que, atendendo aos motivos elencados, nos parece não se estar perante um verdadeiro imposto.

Assim, tratando-se de um tributo assente no princípio da equivalência, com a finalidade de onerar os contribuintes na medida do custo viário e ambiental que provocam, cumpre, então, aferir se estamos perante um tributo com uma estrutura comutativa, portanto, uma taxa ou, pelo contrário, perante um tributo com uma estrutura para comutativa, isto é, uma contribuição.

Ora, como vimos, o que distingue uma figura da outra é que enquanto as taxas são devidas em virtude de um custo efetivamente provocado ou de um benefício efetivamente obtido pelo sujeito passivo, as contribuições são devidas em virtude de custos que o sujeito passivo apenas presumivelmente foi o seu autor ou, no caso de benefícios, apenas presumivelmente foi beneficiário.

Ora, atendendo à estrutura do IUC, afigura-se-nos estarmos perante custos presumidos e não efetivamente causados.

Assim:

1. O IUC é devido pela matrícula do veículo em território nacional e enquanto esta se mantiver ativa.
2. Quer isto dizer, que mesmo que o veículo não circule, enquanto se encontrar matriculado em Portugal, o IUC é devido.
3. Assim, e em suma, o imposto é devido independentemente da efetiva circulação do veículo, logo, independentemente do custo efetivamente causado.

4. No limite, um veículo matriculado em Portugal que permaneça o ano inteiro na garagem, não causando, portanto, quaisquer custos, mas por manter a matrícula ativa, está sujeito a IUC.
5. O proprietário do veículo pode não ser o seu efetivo utilizador, sendo na mesma o sujeito passivo do imposto.
6. Com efeito, e como acima referimos, cremos que se procurou determinar como sujeito passivo a figura mais próxima do utilizador, determinando-se enquanto tal, o proprietário do veículo, ou no caso das locações, o locatário.
7. Parece-nos, assim, que o sujeito passivo do IUC é determinado em virtude da sua pertença a um grupo de pessoas relativamente a quem se pode dizer serem os custos causados pelos veículos seguros.
8. Por fim, os custos no IUC são determinados em função do período de um ano, ano esse que, aquando do pagamento do imposto ainda não decorreu.
9. Quer isto dizer, que o IUC é pago não por custos decorridos, mas por custos que a circulação do veículo poderá causar.

Afigura-se-nos, assim, estarmos perante custos seguros quanto à circulação de veículos, mas presumidos quanto à sua efetiva realização pelo sujeito passivo.

Parece-nos, deste modo, que, dentro dos tributos comutativos, é na categoria das contribuições que o IUC melhor se enquadra.

6.2. Único

A designação de único leva-nos a colocar duas questões.

Primeiro, se apesar de constar num único diploma, o IUC é verdadeiramente um único imposto.

Segundo, se, considerando que existem outros tributos devidos em virtude da circulação de veículos, como é o caso das portagens, não poderá haver neste setor tributário uma dupla tributação.

Ora, a segunda questão não cabe no âmbito da investigação desenvolvida, pelo que nos abastaremos de responder.

Já quanto à primeira, a resposta afigura-nos ser claramente negativa na medida em que o IUC encerra em si mesmo, tantos regimes quantas as categorias de veículos sobre as quais incide.

Assim, quanto aos veículos da categoria A, o IUC protelou o, no fundo, o IMV, mantendo a mesma base tributável e, embora um pouco mais elevadas, as mesmas taxas.

Relativamente aos veículos das categorias C e D, manteve o regime previsto em sede de ICI e ICa, o qual se encontra direcionado eminentemente para a imputação dos custos viários, tendo como único elemento de cariz ambiental a antiguidade da matrícula, que funciona como fator de agravamento do imposto.

Já quanto aos veículos das categorias E, F e G foram mantidos no CIUC sem que se perceba quais os custos que se visam onerar, em que medida e de que maneira.

Afigura-se-nos, deste modo, que a unificação do IUC se resumiu a uma unificação meramente formal, vigorando, ainda, uma dispersão de regimes cujo sentido põe em causa quer a coerência do imposto, quer o próprio respeito pelo princípio da equivalência ao qual se procurou subordinar este imposto.

6.3. De circulação

Questionar se o IUC tributa a circulação afigura-nos, igualmente, pertinente para a compreensão desta figura.

Com efeito, é comumente referido que em virtude da reforma da tributação automóvel o IUC deixou de tributar a circulação de veículos e passou a tributar a propriedade, alterando-se, deste modo, o paradigma deste setor tributário.

Como sustento desta posição tem-se alegado o facto de nos termos do n.º 1 do art. 6.º do CIUC se ter consagrado como facto gerador do imposto, a propriedade do veículo.

Conforme explicámos anteriormente, afigura-nos que o verdadeiro facto gerador do IUC é a matrícula do veículo em território nacional, o qual se repete em cada ano, aquando do seu aniversário.

Afigura-nos, então, que a matrícula do veículo funciona como presunção da circulação do veículo.

Com efeito, estando matriculado em Portugal, o veículo circula ou pode circular na via pública.

Deste modo, cremos que o IUC pretende tributar a circulação do veículo, entendendo-se a matrícula como presunção forte de que tal acontece.

Tal circunstância reforça igualmente o nosso entendimento de que este imposto constitui uma contribuição, contribuição essa que assenta na presunção que enquanto o veículo possuir matrícula circula em Portugal e como tal, provoca custos viários e ambientais.

7. Conclusão

Chegados aqui cumpre, por fim, retirar as conclusões da investigação desenvolvida. Em concreto, qual a origem deste imposto, para onde «se dirige» e, por fim, qual a sua natureza.

A propósito da origem do imposto, a primeira conclusão a retirar é a que mesma se reporta ao início do séc. XX com a aprovação do imposto de trânsito em 1921.

Seguiu-se-lhe, depois, a aprovação dos ICa em 1930, do ICi em 1968 e do IMV em 1974.

Em 1994, em virtude da entrada de Portugal para a então CEE, o ICa e o ICi assumiram uma nova forma.

Deste modo, ao invés de servirem de instrumentos tributários ao serviço da política de transportes, procurando-se por esta via demover o recurso ao transporte rodoviário nas localidades servidas pelo transporte ferroviário, assumiram uma racionalidade moderna, procurando imputar os custos provocados pelos veículos aos seus causadores.

O IMV, por seu turno, vigorou até à aprovação do IUC em 2007, imposto que veio dotar a tributação da circulação de veículos de uma racionalidade moderna, pautada por preocupações do foro ambiental e energético.

Com efeito, é neste sentido que caminha a tributação da circulação de veículos na UE.

No que respeita à natureza do tributo, concluímos que o IUC configura não um imposto, mas sim, uma contribuição.

Tal conclusão tem antes de mais por fundamento, a circunstância de se tratar de um tributo com uma estrutura e uma lógica comutativa, assente no princípio da equivalência.

Por este motivo, o IUC distancia-se da unilateralidade típica do imposto, característica decorrente do princípio da capacidade contributiva em que se baseiam os impostos.

Por outro lado, a relação comutativa em que o IUC assenta não reflete a comutatividade típica dos tributos estritamente comutativos: as taxas.

Com efeito, estas assentam numa relação bilateral, de troca, em que ao pagamento do tributo corresponde uma contraprestação individual, concreta, da qual o sujeito passivo haja sido efetivo beneficiário ou causador.

Ora, o IUC visa imputar aos seus sujeitos passivos os custos ambientais e viários por si provocados.

Tal imputação trata-se, contudo, certa quanto aos proprietários dos veículos enquanto grupo, mas incerta quanto a cada indivíduo.

É precisamente atendendo a esta lógica de grupo que o IUC se afasta das taxas e se aproxima da figura das contribuições, cuja principal característica é, como vimos, ser certa quanto ao grupo mas presumida quanto ao indivíduo.

Por outro lado, a própria estrutura do imposto assenta em elementos que apenas com um razoável grau de certeza permite aferir os custos provocados por veículos.

É neste sentido que a incidência objetiva e a exigibilidade do IUC assentam na matrícula do veículo em território nacional, pressupondo-se que enquanto o veículo possuir matrícula circula ou é suscetível de circular na via pública.

O veículo é assim tributado, desde o momento em que é matriculado em Portugal até ao momento do cancelamento da matrícula.

De igual modo, também a incidência temporal do IUC assenta na forte presunção de que o veículo circula ou pode circular.

Com efeito, estamos perante um tributo pago antecipadamente, apenas se presumindo relativamente a cada veículo que o mesmo circulará na via pública.

Por fim, também a base tributável e as taxas não são determinadas com base no efetivo uso das vias públicas, como sucede por exemplo nas portagens, em que o tributo é determinado em função dos custos viários e ambientais provocados numa determinada distância.

Com efeito, no IUC, o montante do tributo é aferido em função dos gastos que, partindo de certos elementos fazem presumir que os custos provocados pelo veículo num determinado período de tempo.

Face aos aludidos argumentos, conclui-se que o IUC é uma contribuição.

Referências bibliográficas

Monografias, partes de monografias e artigos científicos

- ALVES, Fernanda - **A fiscalidade automóvel na União Europeia (UE) e a vertente ambiental.** Ciência e Técnica Fiscal. 426 (2010) 129-148.
- ALVES, Fernanda; VICTORINO, Nuno – **O Balanço da Reforma da Fiscalidade Automóvel.** Ciência e Técnica Fiscal. 424 (2009) 29-68.
- BRIGAS, Afonso, FERNANDES T. Manuel – **Imposto Sobre Veículos e Imposto Único de Circulação – Códigos Anotados.** Coimbra: Almedina, 2009. ISBN. 978 – 972 – 32 – 1717 -9.
- DOURADO, Ana Paula - **Direito Fiscal – Lições.** Coimbra: Almedina, 2015. ISBN. 978 - 972- 40- 6328 7.
- FERNANDES, Manuel T. – **A Reforma da Tributação Automóvel.** Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal. 2 (2008) 166-178.
- NABAIS, José Casalta; SILVA, Suzana Tavares - **O Estado Pós-Moderno e a figura dos tributos.** Estudos em memória ao Prof. Dr. Saldanha Sanches. ISSN. 978-972-1966-1. 263-303.
- NABAIS, José Casalta - **Algumas considerações sobre a figura dos tributos.** Estudos em homenagem ao Prof. Doutor Aníbal de Almeida - Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. ISSN. 0872-6043. 733-759.
- SILVA, Suzana Tavares - **As Taxas e a coerência do sistema tributário.** 2.^a ed. Coimbra: Almedina, 2013. ISBN. 978-989-96672-3-5.
- VASQUES, Sérgio – **A Reforma da Tributação Automóvel.** Fiscalidade: Revista de direito e gestão fiscal. 10 (2002).
- VASQUES, Sérgio; MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira – **A evolução da tributação ambiental em Portugal.** Fiscalidade: Revista Fórum de Direito Tributário. 28 (2007) 251- 266.
- VASQUES, Sérgio - **O Sector Industrial e as Taxas de Licenciamento das Estradas de Portugal Taxas e Contribuições Sectoriais.** Coimbra: Almedina, 2015. ISBN. 978-972-40-5380-6.

VASQUES, Sérgio – **O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária**. Lisboa: Almedina, 2008. ISBN 978-972-40-3403-4.

VASQUES, Sérgio – **Manual de Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2015. ISBN. 978-972-40-46-4643-3.

XAVIER, Alberto – **Manual de Direito Fiscal**. Lisboa. Reimpressão, 1981.

Documentos legislativos e judiciais

DECRETO n.º 7:037. D.R. I Série. 209 (17-10-1920) 1385-1502.

DECRETO n.º 9:131. D.R. I Série. 201 (20-07-1923) 1064-1069.

DECRETO n.º 10:176. D.R. I Série. 228 (10-10-1924) 1427-1436.

DECRETO n.º 17:813. D.R. I Série. 300 (30-12-1929) 2622-2624.

DECRETO n.º 18:406. D.R. I Série. 125 (31-05-1930) 983-984.

DECRETO n.º 18: 558. D.R. I Série. 153 (04-07-1930) 1246-1247.

DECRETO n.º 19: 545. D.R. I Série. 75 (31-03-1931) 545-559.

DECRETO n.º 22:718. D.R. I Série. 138 (22-06-1933) 1048-1056.

DECRETO n.º 37: 272. D.R. I Série. 303 (31-12-1948) 1802-1823.

DECRETO n.º 46 066. D.R. I Série. 280 (07-12-1964) 1700-1709.

DECRETO-LEI n.º 24:324. D.R. I Série. 186 (09-08-1934) 1500-1502.

DECRETO-LEI n.º 37: 191. D.R. I Série. 274 (24-11-1948) 1304-1308.

DECRETO-LEI n.º 45:331. D.R. I Série. 253 (28-10-1963) 1675-1682.

DECRETO-LEI n.º 599/72. D.R. I Série. 302 (30-12-1972) 81-86.

DECRETO-LEI n.º 782/74. D.R. I Série. 303 (31-12-1974) 46-54.

DECRETO-LEI n.º 515/75. D.R. I Série. 219 (22-09-1975) 1454-1455.

DECRETO-LEI n.º 516/75. D.R. I Série. 219 (22-09-1975) 1385-1502.

DECRETO-LEI n.º 81/76. D.R. I Série. 23 (28-01-1976) 197-204.

DECRETO-LEI n.º 468/76. D.R. I Série. 137 (12-06-1976) 1314-1315.

DIRETIVA 93/89/CEE, DO CONSELHO. J.O. L 279 (25-10-1993) 0032 – 0038.

DIRETIVA 1999/62/CE, DE 17 DE JUNHO. J.O.U.E 187 (20-7-1999) 42 – 50.

DIRETIVA 2006/38/CE, DE 17 DE MAIO. J.O.U.E 157 (09-06-2006) 8 – 23.

LEI n.º 1238. D.R. I Série. 240 (28-11-1921) 1405-1407.

LEI n.º 2:008. D.R. I Série. 200 (07-09-1945) 729-731.

LEI N.º 22-A/2007. D.R. I Série. 124 (29-06-2007) 2 – 30

PROPOSTA COM(2005)261. J.O.U.E 261 (05-07-2005)

PROPOSTA DE LEI N.º 118/X. D.R.A. 51