

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



ISCAL

TRIBUTAÇÃO AUTOMÓVEL EM
PORTUGAL

Joana Dimas nº 20220435

Lisboa, julho de 2025

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

TRIBUTAÇÃO AUTOMÓVEL EM PORTUGAL

Joana Dimas nº 20220435

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

Constituição do Júri:

Presidente: Doutora Clotilde Celorico Palma

Arguente: Doutor Guilherme d'Oliveira Martins

Orientador: Especialista Amândio Silva

Lisboa, julho de 2025

Agradecimentos

A realização desta dissertação representa uma grande etapa da minha vida pessoal e profissional, honestamente de há um ano para cá não pensava que seria possível concluir este objetivo à tanto tempo ambicionado.

Em primeiro lugar, gostaria de agradecer ao meu orientador, Professor Amândio Silva, pela orientação e pelo apoio dado longo de todo este processo. O seu conhecimento e experiência foram fundamentais para a concretização deste trabalho.

Aos meus colegas e amigos que realizaram comigo o curso de mestrado ao longo destes últimos dois anos, e que partilharam comigo esta jornada académica, principalmente as noitadas, a partilha dos apontamentos e os stresses partilhados aquando da realização dos testes que não me irei esquecer desses momentos.

Também apelo o meu agradecimento aos meus colegas de trabalho e aos meus amigos que me ajudaram a ter ideias para a realização da proposta da dissertação de mestrado nomeadamente dos temas que deveria adotar.

Aos meus pais, irmão e avós, pelo amor incondicional, apoio moral, e por acreditarem sempre em mim, mesmo nos momentos de maior dúvida. Principalmente a insistência da minha mãe para a elaboração deste trabalho, mesmo quando não estava nos momentos mais inspiradores. Para não falar do meu pai e do meu irmão que me fizeram ter esta paixão pelos automóveis e pelo desporto motorizado, se não fosse isso não tinha optado por aprofundar esta área para a realização da dissertação de mestrado.

Por fim, um agradecimento especial ao meu namorado pela ajuda indispensável na pesquisa de informação, o incentivo e principalmente pela sua santa paciência para me aturar durante todo este percurso.

A todos os que me esqueci, o meu mais sincero agradecimento.

Resumo

Esta dissertação de mestrado aborda a tributação dos automóveis em Portugal, analisando os diferentes impostos e taxas que incidem sobre determinados veículos.

Primeiramente, iremos abordar o imposto que incide sobre a compra dos automóveis, o Imposto Sobre Veículos (ISV), os impostos anuais que são decorrentes da circulação destes na via pública, *i.e.*, o Imposto Único de Circulação (IUC), e o imposto único que se aplica às Pessoas Coletivas sobre os encargos dos mesmos, a Tributação Autónoma (TA).

O legislador ao longo das normas referidas anteriormente, demonstra que existem vantagens fiscais para determinadas viaturas, nomeadamente as Híbridas Plug-In e as Viaturas Elétricas, de forma a influenciar o consumidor a adquirir as mesmas e abdicar da compra dos veículos que circulam apenas com combustíveis fósseis.

Estes três impostos apresentam uma parte significativa de arrecadação de imposto para os cofres do Estado, no entanto, existem casos que não estão em conformidade com os direitos fundamentais da União Europeia, neste caso o ISV. No caso do IUC, não estamos em conformidade com o princípio do poluidor-pagador, e por fim no caso das TA, o mercado dos automóveis elétricos tem estado em evolução ao longo dos últimos anos e o valor destes tem reduzido. O aumento da procura destes perfaz com que haja uma maior procura das componentes para a produção das baterias elétricas sendo que estas são extraídas do solo, e em demasia irão apresentar um impacto prejudicial para o ambiente.

Palavras-Chave: ISV, IUC, TA e Vantagem Fiscal

Abstract

This master's dissertation addresses the taxation of automobiles in Portugal, analysing the different taxes and fees that apply to certain vehicles. Firstly, we will discuss the tax levied on the purchase of automobiles, the Vehicle Tax (ISV), the annual taxes resulting from their circulation on public roads, namely the “Imposto Único de Circulação” (IUC), and the single tax applied to Legal Entities on their expenses, “Tributação Autónoma” (TA).

Throughout the regulations, the legislator demonstrates that there are tax advantages for certain vehicles, namely Plug-In Hybrids and Electric Vehicles, in order to influence consumers to purchase them, instead of purchasing vehicles that run only on fossil fuels.

These three taxes represent a significant portion of tax revenue for the country; however, there are cases that are not in compliance with the fundamental rights of the European Union, namely ISV. In the case of IUC, it is not in compliance with the principle of “the polluter paying”. Finally, in the case of TA, the electric vehicle market has been evolving over the past few years, and their value has been decreasing. The increasing demand for these vehicles results in a higher demand for components to produce electric batteries, which are extracted from the ground, and an excessive extraction will have a detrimental impact on the environment.

Keywords: ISV, IUC, TA, and Tax Advantage

Índice

2. Revisão da Literatura	3
<i>2.1 Imposto Sobre Veículos (ISV)</i>	3
2.1.1 Introdução ao Imposto	3
2.1.2 WLTP Versus NEDC	6
2.1.3 Introdução ao Imposto (Continuação)	7
2.1.4 Benefícios fiscais para viaturas amigas do ambiente	12
2.1.5 Imposto sobre Veículos para Veículos usados	14
2.1.6 Análise do Processo n° C-169/20 do TJUE	17
2.1.7 Análise Acórdão n° 413/2023-T	22
2.1.8 Análise Processo n° 745/2023-T (Processo n° 02523.8BALSb STA 24 de abril de 2024 e reenvio prejudicial decisão C-399/23 (Ósoquim), de 6 de fevereiro de 2024) - Indagação de uma Nova Matéria de Facto	26
2.1.9 Análise Estatística	30
<i>2.2 Imposto Único de Circulação (IUC)</i>	33
2.2.1 Introdução ao Imposto	33
2.2.2. Disparidade das receitas arrecadadas entre a Categoria A e B	40
2.2.3 Análise do impacto ambiental de uma Viatura Híbrida	46
2.2.4 Análise do Anuário dos Impostos de 2022	48
<i>2.3 Tributação Autónoma no Imposto sobre os Rendimentos das Pessoas Coletivas (IRC)</i>	52
2.3.1 Introdução ao Imposto	52
2.3.2 Impacto Ambiental das viaturas elétricas face à aplicação da Tributação Autónoma	56
2.3.3 Análise da arrecadação de receita da Tributação Autónoma ao longo dos anos	61
3. Conclusão	64
4. Referencias Bibliográficas	66

Índice de Gráficos

Gráfico 1 - Emissões de CO ₂ entre os testes NEDC e WLPT.....	7
Gráfico 2 - Total De Veículos Matriculados Importados.....	30
Gráfico 3 - ISV derivada das Empresas	31
Gráfico 4 - ISV derivado dos Particulares.....	31
Gráfico 5 - Total de Viaturas Adquiridas por Tipo de Combustível	32
Gráfico 6 - Emissões Médias de NOx como Coeficiente de Desvio.....	43
Gráfico 7 - Número de Viaturas Existentes em Território Nacional da Categoria A e B ...	45
Gráfico 8 - Distribuição da Receita Por Categoria A e B	46
Gráfico 9 - Top 10 dos Municípios que arrecadaram maior Receita entre os Anos de 2012 a 2022	48
Gráfico 10 - Top 10 dos Municípios que arrecadaram menor Receita entre os Anos de 2012 a 2022	50
Gráfico 11 - Necessidade das Matérias-Primas ao Longo dos Anos para a produção de uma Bateria para uma Viatura Elétrica.....	57
Gráfico 12 - Componentes Necessárias durante a Vida Útil de Automóveis Convencionais e Elétricos	58
Gráfico 13 - Repartição do Consumo de Energia em Portugal por Tipologia de Energia..	59
Gráfico 14 - Variação dos Encargos Sujeitos a Tributação Autónoma com Viaturas Ligeiras de Passageiros Convencionais (em milhões de euros)	61
Gráfico 15 - Variação dos Encargos Sujeitos a Tributação Autónoma com Viaturas Ligeiras de Passageiros Híbridos Plug-In (em milhões de euros)	62
Gráfico 16 - Variação dos Encargos Sujeitos a Tributação Autónoma com Viaturas Ligeiras de Passageiros a GPL ou GNV (em milhões de euros).....	63

Índice de Tabelas

Tabela 1 - Veículos Ligeiros De Passageiros - Componente Cilindrada.....	8
Tabela 2 - Veículos Ligeiros De Passageiros - Componente Ambiental Gasolina NEDC	8
Tabela 3 - Veículos Ligeiros De Passageiros - Componente Ambiental Gasolina WLTP	8
Tabela 4 - Veículos Ligeiros De Passageiros - Componente Ambiental Gasóleo NEDC	9
Tabela 5 - Veículos Ligeiros De Passageiros - Componente Ambiental Gasóleo WLTP	9
Tabela 6 - Veículos Ligeiros De Passageiros - Taxa De Emissão De Partículas Gasóleo	9
Tabela 7 - Vantagens Fiscais - Taxas Intermédias	12
Tabela 8 - Percentagem de Redução sobre a Taxa - Componente Cilindrada	15
Tabela 9 - Percentagem de Redução sobre a Taxa - Componente Ambiental.....	15
Tabela 10 - Comparativo das Decisões Arbitrais relativamente ao Artigo 11º, Nº1 Do CISV	27
Tabela 11 - Total de Viaturas adquiridas pelas Empresas em 2020 e 2023 (Novas E Usadas).....	31
Tabela 12 - Total de Viaturas adquiridas em 2020 e 2023 (Gasóleo e Gasolina)	32
Tabela 13 - Total de Viaturas adquiridas em 2020 e 2023 (Elétricas e Híbridas).....	32
Tabela 14 - Distribuição da Receita do IUC por Categoria do Veículo	33
Tabela 15 - Conceitos por Categoria de Veículos do CIUC	35
Tabela 16 - Conceitos por Categoria de Veículos do CIUC	36
Tabela 17 - Tipo de Teste de Emissões de Dióxido de Carbono tendo em conta a Data da Primeira Matrícula	37
Tabela 18 - Tabela IUC para Viaturas pertencentes à Categoria A – Veículos a Gasolina.....	38
Tabela 19 - Tabela IUC para Viaturas pertencentes à Categoria A – Veículos a Gasóleo.....	38
Tabela 20 - Tabela IUC para Viaturas pertencentes à Categoria A - Veículos Elétricos	38
Tabela 21 - Tabela IUC para Viaturas pertencentes à Categoria B - Componente Cilindrada	39
Tabela 22 - Tabela IUC para Viaturas pertencentes à Categoria B - Componente Ambiental NEDC E WLTP	39
Tabela 23 - Tabela IUC para Viaturas pertencentes à Categoria B - Coeficiente do Ano da Primeira Matrícula	39
Tabela 24 - Tabela IUC para Viaturas pertencentes à Categoria B - Taxa Adicional para Veículos a Gasóleo 40	
Tabela 25 - Top 10 Municípios com maior arrecadação de IUC e o Ano de maior montante.....	49
Tabela 26 - Variação da População Residente em Portugal no primeiro de no décimo município dos que arrecadaram Maior Receita	50
Tabela 27 - Variação da População Residente em Portugal no primeiro de no décimo município dos que arrecadaram Menor Receita.....	51
Tabela 28 - Montante de Energia consumida em Portugal por Fontes Renováveis e Não Renováveis com a Respectiva Proporção em Relação ao Total.....	59

Lista de abreviaturas

- AT - Autoridade Tributária
- ADENE – Agência para a Energia, Direção de Formação, Informação e Educação
- CA – Custo de Aquisição
- CAAD - Centro de Arbitragem
- CIRC - Código do Imposto do Rendimento das Pessoas Coletivas
- CIRS - Código do Imposto do Rendimento das Pessoas Singulares
- CISV - Código de Imposto Sobre Veículos
- CIUC - Código do Imposto Único de Circulação
- CO₂ - Dióxido de Carbono
- DAV - Declaração Aduaneira do Veículo
- DGEG – Direção Geral de Energia e Geologia, Direção de Serviços de Planeamento Energético e Estatística
- DPF – Filtro de Partículas (*Diesel Particulate Filter*)
- EEE - Espaço Económico Europeu
- ICCT – Conselho Internacional do Transporte Limpo (*The International Council on Clean Transportation*)
- IPSS - Instituições Particulares de solidariedade social
- ISV - Imposto Sobre Veículos
- IUC - Imposto Único de Circulação
- NEDC - New European Driving Cycle
- ONG – Organização não Governamental
- PHEV – Plug-in Hybrid Electric Vehicles
- REN – Redes Energéticas Nacionais
- STA – Supremo Tribunal Administrativo
- UE - União Europeia
- WLTP - Worldwide Harmonized Light Vehicle Test Procedure

Introdução

A Tributação dos Automóveis em Portugal apresenta um impacto significativo nas receitas arrecadadas do Estado e dos Municípios, sendo que o facto gerador destes aplica-se quando se destinam à circulação das viaturas em Território Nacional.

No momento do fabrico, montagem admissão ou importação de veículos tributáveis em território nacional e na aquisição da viatura, torna-se exigível o pagamento do Imposto Sobre Veículos (ISV), sendo este imposto pago apenas uma única vez.

Relativamente a este imposto, a Comissão Europeia alega que a República Portuguesa se encontra a violar o princípio da igualdade, aquando da aquisição de viaturas em estado de uso provenientes de outros Estados Membros da União Europeia (UE) ou do Espaço Económico Europeu (EEE).

Para além deste, as viaturas estão sujeitas a um imposto de periodicidade anual, o Imposto Único de Circulação (IUC). O facto gerador do mesmo é constituído com a propriedade do veículo. De acordo com esta norma, o imposto foi formulado tendo em conta o princípio do poluidor pagador, no entanto, com o lançamento da proposta do Orçamento de Estado de 2024, foi constatado que a arrecadação de receitas provenientes de veículos pertencentes à Categoria A, *.i.e.*, com a data da matrícula anterior a julho de 2007, a base tributável do imposto é apenas reconhecida pela cilindrada no mesmo, apresentando 20% da receita, enquanto que o remanescente (80%) pertence à Categoria B, em que se aplica o conceito à *contrário* do referido, pelo que iremos apresentar a nossa análise sobre esta proposta que não avançou para o Orçamento de Estado (OE) de 2024.

Para o caso das Pessoas Coletivas, para além destes impostos nomeados anteriormente, estão sujeitos a tributação autónoma, os encargos relacionados com as viaturas ligeiras de passageiros (VLP's), tal como disposto no artigo 88º do CIRC. As taxas previstas neste artigo destinam-se a viaturas convencionais *.i.e.*, viaturas a gásóleo e a gasolina, as híbridas plug-in, a GPL e GNV e as elétricas.

No caso das viaturas elétricas, apenas no ano de 2022 é que o legislador começou a aplicar a taxa de tributação autónoma de 10% para estas, no entanto o excesso de procura das mesmas perfaz que haja um aumento da procura das matérias-primas necessárias para a produção das baterias, mas estas são extraídas do solo e ainda não existem estudos químicos para a

produção das mesmas, conseqüentemente o seu processo de extração vai apresentar um impacto ambiental a longo prazo.

Ao longo desta dissertação de mestrado realçamos que o legislador apresenta algumas vantagens fiscais para estes tipos de viaturas, no entanto, tal como o meio ambiente tem demonstrado, quando existe um efeito da “mão humana” em excesso independentemente de ser menos poluente, por vezes deixa de ser tão benéfico para o ambiente.

2. Revisão da Literatura

2.1 Imposto Sobre Veículos (ISV)

2.1.1 Introdução ao Imposto

De acordo com o **artigo 1º do CISV**¹, este imposto visa onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam nos domínios do ambiente, infraestruturas viárias e sinistralidade rodoviária, de modo a cumprir com a regra geral da igualdade tributária.

Pode-se considerar este imposto como sendo **indireto**, **especial** porque recai sobre determinados produtos, *i.e.*, veículos, **monofásico** pois incide sobre uma fase do processo económico, neste caso na introdução ao consumo, **aduaneiro** pois está interligado com o funcionamento do direito aduaneiro, **sujeito ao princípio da equivalência** tal como se demonstra no artigo 1º do CISV, **gerador de receitas consideráveis e de fácil gestão**, pois trata-se de um processo declarativo informatizado.

Relativamente à incidência objetiva, que se encontra plasmada no artigo 2º do CISV, em que se aplica os mesmos conceitos para o CIUC, nomeadamente os que se enquadram nas alíneas a) e d) deste artigo.

As viaturas sujeitas ao imposto possuem as seguintes características:

- a) Automóveis ligeiros de passageiros, considerando-se como tais os automóveis com peso bruto até 3 500kg e com lotação não superior a nove lugares, incluindo o do condutor, que se destinem ao transporte de pessoas;*
- b) Automóveis ligeiros de utilização mista, considerando-se como tais os automóveis com peso bruto até 3 500kg e com lotação não superior a nove lugares, incluindo o do condutor, que se destinem ao transporte, alternado ou simultâneo, de pessoas e carga;*
- c) Automóveis ligeiros de mercadorias, considerando-se como tais os automóveis com peso bruto até 3 500kg e com lotação não superior a nove lugares, que se destinem ao transporte de carga, de caixa aberta, fechada ou sem caixa;*
- d) Automóveis de passageiros com mais de 3 500kg e com lotação não superior a nove lugares, incluindo o do condutor;*

¹ **Artigo 1º - Princípio da Equivalência**

O imposto sobre veículos obedece ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam nos domínios do ambiente, infra-estruturas viárias e sinistralidade rodoviária, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária.

e) *Autocaravanas, considerando-se como tais os automóveis construídos de modo a incluir um espaço residencial que contenha, pelo menos, bancos e mesa, espaço para dormir, que possa ser convertido a partir dos bancos, equipamento de cozinha e instalações para acondicionamento de viveres;*

f) *Motociclos, triciclos e quadriciclos, tal como estes veículos são definidos pelo Código da Estrada.²*»

No entanto, encontram-se excluídos da incidência deste imposto, tal como previsto no nº 2 do mesmo artigo:

«a) *Veículos não motorizados, bem como os veículos exclusivamente elétricos ou movidos a energias renováveis não combustíveis;*

² Artigos 106º (Classes e tipos de Automóveis) e 107º (Motociclos, ciclomotores, triciclos e quadriciclos) do Código da Estrada.

Artigo 106º - Classes e tipos de Automóveis

1 - Os automóveis classificam-se em:

- a) Ligeiros - veículos com peso bruto igual ou inferior a 3500 kg e com lotação não superior a nove lugares, incluindo o do condutor;
- b) Pesados - veículos com peso bruto superior a 3500 kg ou com lotação superior a nove lugares, incluindo o do condutor.

2 - Os automóveis ligeiros ou pesados incluem-se, segundo a sua utilização, nos seguintes tipos:

- a) De passageiros - os veículos que se destinam ao transporte de pessoas;
- b) De mercadorias - os veículos que se destinam ao transporte de carga.

3 - Os automóveis de passageiros e de mercadorias que se destinam ao desempenho de função diferente do normal transporte de passageiros ou de mercadorias são considerados especiais, tomando a designação a fixar em regulamento, de acordo com o fim a que se destinam.

4 - As categorias de veículos para efeitos de aprovação de modelo são fixadas em regulamento.

Artigo 107º - Motociclos, ciclomotores, triciclos e quadriciclos

1 - 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 ou cuja potência máxima exceda 4 kW.

2 - 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, e cujo motor:

- a) No caso de ciclomotores de duas rodas, a potência máxima não exceda 4 kW e no caso de motor de ignição comandada tenha cilindrada não superior a 50 cm³;
- b) No caso de ciclomotores de três rodas, a potência máxima não exceda 4 kW e tenha cilindrada não superior a 50 cm³ tratando-se de motor de ignição comandada, ou de 500 cm³ no caso de motor de ignição por compressão.

3 - Triciclo é o veículo dotado de três rodas dispostas simetricamente, que por construção, exceda em patamar a velocidade de 45 km/h, ou tenha motor de propulsão cuja potência máxima exceda 4 kW, ou tenha uma cilindrada superior a 50 cm³, no caso de motor de ignição comandada, ou de 500 cm³ no caso de motor de ignição por compressão.

4 - Quadriciclo é o veículo dotado de quatro rodas, classificando-se em:

- a) Ligeiro - veículo com velocidade máxima, em patamar e por construção, não superior a 45 km/h, cuja massa sem carga não exceda 425 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 de 500 cm³ no caso de motor de ignição por compressão;
- b) Pesado - veículo cuja massa sem carga, excluída a massa das baterias no caso de veículos elétricos, não exceda 450 kg ou 600 kg, consoante se destine, respetivamente, ao transporte de passageiros ou de mercadorias.

b) Ambulâncias, considerando-se como tais os automóveis destinados ao transporte de pessoas doentes ou feridas dotados de equipamentos especiais para tal fim, bem como os veículos dedicados ao transporte de doentes, nos termos regulamentados.»

De acordo, com o artigo 3º da mesma norma, relativamente à incidência subjetiva apresentam-se os seguintes sujeitos passivos deste imposto:

«1- São sujeitos passivos do imposto os operadores registados, os operadores reconhecidos e os particulares, tal como definidos pelo presente código, que procedam à introdução no consumo dos veículos tributáveis, considerando-se como tais as pessoas em nome de quem seja emitida a declaração aduaneira do veículo.

2- São ainda sujeitos passivos do imposto as pessoas que, de modo irregular, introduzam no consumo os veículos tributáveis»

A inclusão do “Operador Reconhecido” no nº 1 do artigo 3º do CISV, visa terminar com uma lacuna que se vinha a verificar em matéria de sujeição passiva deste imposto, criando um regime intermédio entre o “Operador registado”³ e o “Particular”⁴.

Este operador, previsto no artigo 15º do Decreto-Lei nº 40/93⁵, é um sujeito passivo que ao não reunir as condições para se constituir como operador registado, ou seja, quem se dedica ao comércio de veículos tributáveis e procede à sua admissão ou importação em estado novo ou usado, sendo reconhecido como tal para AT através da atribuição de número de registo que o identifica nas relações que com ela mantém.

No caso previsto no nº 2 do mesmo artigo, o sujeito passivo do imposto que introduza o consumo de veículos tributáveis de modo irregular, *i.e.*, no caso das pessoas singulares que são residentes em território nacional e adquirem um veículo ligeiro de passageiros noutro Estado Membro da União Europeia ou num país terceiro e que o coloca para consumo em Portugal, estando em incumprimento das normas estabelecidas.

³ Artigo 12º CISV – Estatuto de Operador Registado

1 - Operador registado é o sujeito passivo que se dedica habitualmente à produção, admissão ou importação de veículos tributáveis em estado novo ou usado e que é reconhecido como tal pela Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, por meio de autorização prévia e atribuição de número de registo que o identifica nas relações que com ela mantém.

⁴ Artigo 16º CISV – Particulares

Particular é todo o sujeito passivo que proceda à admissão ou importação de veículos tributáveis, em estado novo ou usado, com a finalidade principal de satisfazer as suas necessidades próprias de transporte.

⁵ Artigo 15º Decreto-Lei nº 40/93

Todas as pessoas, singulares ou coletivas, que adquiram num estado-membro da Comunidade ou importem mais de cinco veículos ligeiros por ano civil ficam sujeitas ao registo de operadores, a efetuar na Direcção-Geral das Alfândegas.

Relativamente à base tributável deste imposto, encontra-se prevista no artigo 4º deste Código, apresentando-se os requisitos previstos:

«1 - O imposto sobre veículos possui natureza específica, sendo a sua base tributável constituída pelos seguintes elementos, tal como constantes do respetivo certificado de conformidade:

a) Quanto aos automóveis de passageiros, de mercadorias e de utilização mista, tributados pela tabela A, a cilindrada, o nível de emissão de partículas, quando aplicável, e o nível de emissão de dióxido de carbono (CO₂) relativo ao ciclo combinado de ensaios resultante dos testes realizados ao abrigo do “Novo Ciclo de Condução Europeu Normalizado – NECD”⁶ ou ao abrigo do “Procedimento Global de Testes Harmonizados de Veículos Ligeiros – WLTP”,⁷ consoante o sistema de testes a que o veículo foi sujeito para efeitos da sua homologação técnica;

b) Quanto aos automóveis ligeiros de mercadorias e de utilização mista tributados pela tabela B, a cilindrada e o nível de emissões de partículas, quando aplicável;

c) Quanto aos veículos fabricados antes de 1970, aos motociclos, triciclos, quadriciclos e autocaravanas, a cilindrada»

No entanto, no caso das viaturas que não integrem o certificado de conformidade sobre as emissões de dióxido de carbono, o valor a considerar para efeitos de tributação, tem de ser calculado/medido através de uma medição efetiva realizada por um centro técnico legalmente autorizado, tal como previsto no nº 2 do mesmo artigo.

Mas, se as emissões apuradas através da medição do centro técnico legalmente autorizado sejam inferiores ao que se encontra previsto no certificado de conformidade mais antigo do veículo da mesma marca e modelo, irá ser considerado para efeitos fiscais o montante que se encontra no certificado de conformidade da viatura “semelhante” de acordo com o disposto no artigo 4º, nº 3 do CISV.

2.1.2 WLTP Versus NEDC

A partir do dia 1 de setembro de 2018 as emissões de dióxido de carbono dos veículos novos, são determinados com base no teste de WLTP, enquanto que as viaturas com a data da primeira matrícula anterior a esta (ou seja, estão incluídos os carros usados e os que se encontram em fim de série) continuando a conter no seu certificado de conformidade as emissões de dióxido de carbono de acordo com o teste de NEDC,

⁶ NEDC – New European Driving Cycle

⁷ WLTP – Worldwide Harmonized Light Vehicle Test Procedure

sendo notório identificar/especificar quais as emissões de dióxido de carbono a tomar em consideração na base tributável deste imposto.

De acordo com um estudo realizado pela “*Joint Research Centre*” da União Europeia, as emissões de CO₂ do WLTP resultam em valores mais elevados em comparação com o NEDC, atingindo uma quantia de 20-25 g CO₂/km para veículos que apresentam emissões de CO₂ próximas das 100g CO₂/km⁸.

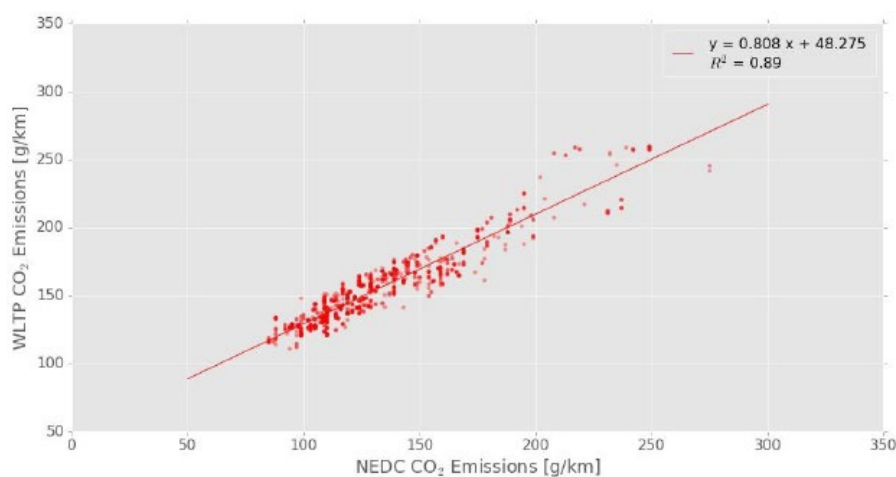


Gráfico 1 - Emissões de CO₂ entre os testes NEDC e WLTP

De acordo com o CORPET, que é uma das metodologias utilizadas na Europa e em vários países não europeus, para a monitorização e cálculo das emissões, para os automóveis ligeiros de passageiros, o rácio entre os dois ensaios, ou seja, entre os estudos das emissões de WLTP com o NEDC é igual a 1,21⁹.

Sendo possível constatar, que os testes de WLPT, *i.e.*, para os veículos com a data da primeira matrícula de 1 de setembro de 2018, apresentam uma emissão de CO₂ com valores superiores aos previstos no NEDC pelo que a sujeição de imposto, pode ser por vezes prejudicial para estes.

2.1.3 Introdução ao Imposto (Continuação)

Relativamente ao facto gerador deste imposto, previsto no artigo 5º do CISV, constitui-se com o fabrico, montagem, admissão ou importação de veículos tributáveis em território nacional, que estejam obrigados à obtenção da matrícula portuguesa (nº 1). Os veículos que

⁸ WLTP CO₂ emissions result in higher values compared to the NEDC, reaching a range of 20-25 g CO₂/km for vehicles approaching 100 g CO₂/km.

⁹ «COPERT is one of the main methodologies used in Europe and in several non-European countries, for emissions monitoring and inventorying. For ICEV passenger cars, the overall (sales-weighted average) ratio between the two tests is equal to 1.21, which corresponds to an overall difference between the 2015 WLTP and NEDC CO₂ emissions of 23.5 g CO₂/km.»

não se destinem a ser matriculados em Portugal, tendo como exemplo os que não circulam na via pública, não ficam sujeitos ao pagamento de ISV.

As taxas que se encontram previstas no artigo 7º deste Código, apresentam várias componentes, nomeadamente a cilindrada, o impacto ambiental, conforme se destinem a uma viatura a gasolina ou a gasóleo, sendo que iremos apresentar as taxas que se encontram previstas na tabela A, que se destinam aos automóveis ligeiros de passageiros, aos ligeiros de utilização mista e aos automóveis ligeiros de mercadorias, que não sejam tributados pelas taxas reduzidas nem pela taxa intermédia (alínea a) e b) do nº1 do artigo 7º do CISV).

▪ **Veículos ligeiros de passageiros – Componente Cilindrada**

Cilindrada (Cm3)	Taxa por Cm3	Parcela a abater (subtrair ao resultado da multiplicação)
Até 1 000	1,09 €	849,03 €
1 001 até 1 250	1,18 €	580,69 €
Mais de 1 250	5,61 €	6 194,88 €

Tabela 1 - Veículos Ligeiros de Passageiros - Componente Cilindrada

▪ **Veículos ligeiros de passageiros – Componente Ambiental**

Gasolina NEDC		
CO ₂ (g/km)	Taxa por g/km	Parcela a abater (subtrair ao resultado da multiplicação)
Até 99	4,52 €	427,00 €
100 a 115	8,09 €	750,99 €
116 a 145	52,56 €	5 903,34 €
146 a 175	61,42 €	7 140,17€
176 a 195	155,97 €	23 627,27 €
Mais de 195	205,65 €	33 390,12€

Tabela 2 - Veículos Ligeiros de Passageiros - Componente Ambiental Gasolina NEDC

Gasolina WLTP		
CO ₂ (g/km)	Taxa por g/km	Parcela a abater (subtrair ao resultado da multiplicação)
Até 110	0,44 €	43,02 €
111 a 115	1,10 €	115,80 €
116 a 120	1,38 €	147,79 €
121 a 130	5,27 €	619,17 €
131 a 145	6,38 €	762,73 €
146 a 175	41,54 €	5 819,56 €
176 a 195	51,38 €	7 247,39 €
196 a 235	193,01 €	34 190,52 €
Mais de 235	233,81 €	41 910,96 €

Tabela 3 - Veículos Ligeiros de Passageiros - Componente Ambiental Gasolina WLTP

Gasóleo NEDC		
CO₂ (g/km)	Taxa por g/km	Parcela a abater (subtrair ao resultado da multiplicação)
Até 79	5,78 €	439,04 €
80 a 95	23,45 €	1 848,58 €
96 a 120	79,22 €	7 195,63 €
121 a 140	175,73 €	18 924,92 €
141 a 160	195,43 €	21 720,92 €
Mais de 160	268,42 €	33 447,90 €

Tabela 4 - Veículos Ligeiros de Passageiros - Componente Ambiental Gasóleo NEDC

Gasóleo WLTP		
CO₂ (g/km)	Taxa por g/km	Parcela a abater (subtrair ao resultado da multiplicação)
Até 110	1,72 €	11,50 €
111 a 120	18,96 €	1 906,19 €
121 a 140	65,04 €	7 360,85 €
141 a 150	127,40 €	16 080,57 €
151 a 160	160,81 €	21 176,06 €
161 a 170	221,69 €	29 227,38 €
171 a 190	274,08 €	36 987,98 €
Mais de 190	274,08 €	38 271,32 €

Tabela 5 - Veículos Ligeiros de Passageiros - Componente Ambiental Gasóleo WLTP

▪ **Veículos ligeiros de passageiros – Taxa de Emissão de Partículas**

Gasóleo	
Emissões de partículas	Taxa
Menos de 0,001 g/km	0 €
A partir de 0,001 g/km ou se não houver informação	500 €

Tabela 6 - Veículos Ligeiros de Passageiros - Taxa de Emissão de Partículas Gasóleo

Para além, das taxas que se encontram previstas no n.º 1 para as viaturas ligeiras de passageiros e no n.º 2 para as viaturas de mercadorias, através da análise do n.º 3 do mesmo artigo no caso dos veículos ligeiros de passageiros movidos a gasóleo, cujo as suas emissões de partículas sejam superiores a 0,001 g/km estão sujeitos a um agravamento de 500 € no total do montante de Imposto a pagar.

Relativamente, ao n.º 4 deste artigo, o mesmo indica que se o imposto sobre a componente ambiental apresentar um valor negativo, ou seja, as emissões de CO₂ multiplicando pela taxa por g/km e subtraindo a “Parcela a abater”, o montante gerado irá ser deduzido ao montante do imposto da componente da Cilindrada, não podendo o total do Imposto a pagar ser inferior a 100 €, independentemente da taxa aplicável, *i.e.*, Tabela A ou Tabela B.

De acordo com o n.º 8 e n.º 9 do artigo 7.º do CISV aos veículos que sejam exclusivamente equipados com motores a gás de petróleo liquefeito (GPL), gás natural ou bioetanol no cálculo da taxa das emissões de CO₂ aplicam-se as taxas previstas para viaturas a gasolina, e no caso das viaturas a biodiesel aplicam-se as taxas das viaturas movidas a gasóleo.

Com a alterações introduzidas no Orçamento de Estado de 2020, inseriram-se mais duas tabelas à componente das emissões de CO₂, devido à inserção de um novo método de cálculo das emissões de dióxido de carbono, o WLTP, pelo que houve a necessidade de criar percentagens para serem integradas na Tabela A do artigo 7.º, relativamente às viaturas a gasolina e a gasóleo. No entanto, mantêm-se as tabelas previstas para as viaturas em que as emissões de CO₂ se encontram nos certificados de conformidade de acordo com os testes de NEDC, aplicando a mesma metodologia que se aplica no Imposto Único de Circulação (IUC), ou seja, consoante o teste aplicável identificado no certificado de conformidade definido quais são as taxas a aplicar para o cálculo do imposto.

De forma resumida, o Imposto Sobre Veículos é calculado da seguinte forma:

1. Calcula-se a parte do imposto resultante da cilindrada, mediante a aplicação da taxa pelo número de centímetros cúbicos subtraindo-se ao resultado da parcela a abater;
2. Determina-se o montante de imposto correspondente à componente ambiental, multiplicando-se o valor das emissões de dióxido de carbono (CO₂) pela taxa e deduzindo-se a parcela a abater, tendo em consideração o tipo de combustível utilizado pelo veículo;
3. Por fim, efetua-se a soma da componente “cilindrada” com a componente “ambiental”, que corresponderá ao montante de ISV a pagar caso não haja lugar a qualquer redução.

Assim, apresentamos as características de uma viatura de modo a demonstrar como se calcula o Imposto.

Características do 1.º Veículo:

- **Combustível:** Gasóleo
- **Cilindrada:** 1968 cm³
- **Emissões de CO₂:** 126 g/km
- **Partículas:** 0.00018 g
- **Data da matrícula:** 27/03/2024

Como a viatura em análise é uma viatura a gasóleo, relativamente à componente da cilindrada a mesma encontra-se enquadrada no último intervalo previsto no primeiro quadro, da tabela A do artigo 7º do CISV, pelo que iremos aplicar as taxas por centímetros cúbicos neste caso de € 5,61 a cada centímetro cúbico que esta viatura detém e depois iremos aplicar a parcela a abater. Sendo assim, a componente da cilindrada apresenta o seguinte cálculo:

$$\begin{aligned} \textbf{Componente cilindrada} &= (1968 \times 5,61) - 6\,194,88 = 11\,040,48 - 6\,194,88 \\ &= \mathbf{4\,845,60 \text{ €}} \end{aligned}$$

No caso da componente ambiental, existem tabelas mais específicas conforme o tipo de combustível e do teste utilizado para o cálculo das emissões de CO₂, que ao longo desta dissertação de mestrado temos indicado que existem dois tipos de testes, NEDC e WLTP, sendo que podem ser considerados tendo em conta a data da matrícula ou então pelo certificado de conformidade.

Neste caso, como a data da matrícula da viatura é de março de 2024, as viaturas a partir de 2019 encontram-se sujeitas a testes de emissões de CO₂ conforme o WLTP e o seu certificado de conformidade indica que esta variável é de 126 g/km.

Assim, teremos que analisar a quinta tabela que se encontra prevista na Tabela A do artigo 7º do CISV pois diz respeito às taxas a aplicar nas viaturas a gasóleo e aplicável aos veículos com emissões de CO₂ resultantes dos testes realizados ao abrigo do Procedimento Global de Testes Harmonizados de Veículos Ligeiros (WLTP), que se irá enquadrar no 3º intervalo desta tabela e assim teremos que aplicar o montante de € 65,04 a cada uma das gramas por quilómetro e abater a parcela que a tabela prevê.

$$\begin{aligned} \textbf{Componente Ambiental} &= (126 \times 65,04) - 7\,360,85 = 8\,195,04 - 7\,360,85 = \\ &= \mathbf{834,19 \text{ €}} \end{aligned}$$

Como se trata de uma viatura a gasóleo ainda temos de analisar outra tabela pois se o valor de emissão de partículas for superior a 0,001 g/km irá ser acrescido o montante de 500 € ao custo do Imposto sobre Veículos, mas neste caso não será aplicável tendo em conta as características apresentadas da viatura.

Após a análise completa das tabelas aplicáveis a esta viatura concluímos que o imposto gerado é o seguinte:

$$\begin{aligned} \textbf{Imposto sobre Veículos} &= \textbf{Componente cilindrada} + \textbf{Componente Ambiental} \\ &= 4\,845,60 + 834,19 = \mathbf{5\,679,79 \text{ €}} \end{aligned}$$

2.1.4 Benefícios fiscais para viaturas amigas do ambiente

Para além das taxas apresentadas anteriormente, existem taxas intermédias previstas no artigo 8º do mesmo código, em que as alíneas se encontram dispostas na seguinte tabela de modo a facilitar a sua interpretação:

Tipo	Percentagem de ISV a pagar	Condições
Híbridos (alínea a))	60% (desconto de 40%)	Motores Híbridos gasolina ou gasóleo e solar ou eletricidade Autonomia elétrica mínima de 50km Emissões de CO ₂ < 50g/km
7 lugares (alínea b))	40% (desconto de 60%)	Peso bruto > 2 500kg Mínimo 7 lugares 4x4 excluídos Categoria de ligeiro misto
Gás natural (GN/GNC/GNL) (alínea c))	40% (desconto de 60%)	Bifuel/dualfuel excluídos
Híbridos Plug-in (alínea d))	25% (desconto de 75%)	Motores Híbridos gasolina ou gasóleo e eletricidade Bateria com carregamento através de tomada elétrica Autonomia elétrica mínima de 50km Emissões de CO ₂ < 50g/km

Tabela 7 - Vantagens fiscais - Taxas Intermédias

A diferença entre a taxa prevista na alínea a) para a alínea b) deve-se ao facto de que as viaturas híbridas possuem um motor a combustão ou a explosão, *i.e.*, a gasóleo ou a gasolina e um sistema elétrico. Este sistema elétrico é gerado principalmente com a recuperação da energia através da desaceleração, por vezes de um pequeno motor elétrico, mas esta bateria não pode ser recarregada através de uma tomada elétrica, a título de exemplo, temos o caso do Toyota Prius e o Honda CRZ.

Por outro lado, temos as viaturas “Híbridas Plug-in” ou PHEV¹⁰, que têm um motor a combustão interno e um motor elétrico, tal como se assemelha às características que foram identificadas anteriormente, mas a grande diferença que se encontra entre estas duas viaturas é que os PHEV’s para além de terem baterias maiores, estas podem ser recarregadas através de uma tomada elétrica, possuindo uma autonomia significativa para percorrer rotinas do dia à dia, dispensando o motor a combustão.

Há que ressaltar, que para efeitos fiscais, as viaturas híbridas e híbridas plug-in, tal como previsto na alínea a) e d) do n.º1 do artigo 8º do CISV, é aplicada uma taxa intermédia ao imposto resultante da Tabela A, tal como previsto nas alíneas referidas de seguida:

«a) 60%, aos automóveis ligeiros de passageiros que se apresentem equipados com motores híbridos, preparados para o consumo, no seu sistema de propulsão, quer de energia elétrica, ou solar quer de gasolina ou de gasóleo, desde que apresentem uma autonomia em modo elétrico superior a 50 km e emissões oficiais inferiores a 50g CO₂/km.

d) 25% aos automóveis ligeiros de passageiros equipados com motores híbridos Plug-in, cuja bateria possa ser carregada através de ligação à rede elétrica e que tenham uma autonomia mínima, no modo elétrico, de 50 km e emissões oficiais inferiores a 50g CO₂/km.»

Sendo que, o legislador optou para este tipo de viaturas um tratamento fiscal mais favorável pelo facto de serem “mais amigos do ambiente” pois apresentam um menor potencial poluidor face aos outros automóveis.

De modo a entender o que se encontra previsto no artigo 8º do CISV, relativamente aos benefícios fiscais iremos apresentar o caso de uma viatura com as suas respetivas características de modo a entender o cálculo do Imposto.

Características do 2º Veículo:

- **Combustível:** Gasolina
- **Tipo de Veículo:** Híbrido Plug-In
- **Cilindrada:** 1395 cm³
- **Emissões de CO₂:** 38 g/km
- **Data da matrícula:** 27/03/2024

Tal como demonstrado no exemplo anterior, iremos primeiramente calcular a componente cilindrada, que se enquadra no último intervalo previsto na primeira tabela A do artigo 7º do CISV, aplicando-se a taxa de 5,61 € a cada centímetro cúbico.

¹⁰ PHEV – Plug-in Hybrid Electric Vehicles

$$\begin{aligned} \textit{Componente Cilindrada} &= (1\,395 \times 5,61) - 6\,194,88 = 7\,825,95 - 6\,194,88 \\ &= \mathbf{1\,631,07 \text{ €}} \end{aligned}$$

Relativamente à componente ambiental iremos considerar a penúltima tabela que se encontra prevista na Tabela A do mesmo artigo, pois trata-se de uma viatura a gasolina com a data de matrícula deste ano, pelo que iremos considerar como sendo o teste de emissões de CO₂ o WLTP. Assim sendo, a taxa aplicável neste caso será de 0,44€ em cada grama por quilómetro. Assim a componente ambiental será calculada da seguinte forma:

$$\textit{Componente Ambiental} = (38 \times 0,44) - 43,02 = 16,72 - 43,02 = \mathbf{-26,30 \text{ €}}$$

Como a componente ambiental apresenta um valor negativo e de acordo com o disposto no n.º4 do artigo 7.º do CISV este montante pode ser deduzido ao montante do imposto da componente da cilindrada, mas, o imposto a pagar no “global”, não pode ser inferior a 100€.

Pelo que o ISV a pagar será o seguinte:

$$\begin{aligned} \textit{Imposto Sobre Veículos} &= \textit{Componente Cilindrada} - \textit{Componente Ambiental} \\ &= 1\,631,07 + (-26,30) = \mathbf{1\,604,77 \text{ €}} \end{aligned}$$

Como referido anteriormente, estamos perante uma viatura que o legislador aplica um benefício fiscal face ao imposto calculado devido à mesma ser “amiga do ambiente” em que se enquadra na alínea d) do n.º1 do artigo 8.º do CISV, gerando um desconto ao imposto calculado de 75%.

$$\begin{aligned} \textit{ISV com Benefício Fiscal} &= \textit{ISV} \times \textit{Taxa prevista no Artigo 8.º do CISV} \\ &= 1\,604,77 \times 25\% = \mathbf{401,19 \text{ €}} \end{aligned}$$

Em comparação, o Imposto pago com uma viatura convencional face a uma viatura híbrida plug-in, podemos concluir que o legislador aplica taxas mais satisfatórias de modo a que o consumidor opte pelas que sejam mais amigas do ambiente.

2.1.5 Imposto sobre Veículos para Veículos usados

Para além das taxas que se encontram previstas do artigo 7.º e 8.º do CISV, no artigo 11.º existem taxas destinadas a serem aplicadas para veículos usados em que:

1. *O imposto incidente sobre veículos portadores de matrículas definitivas comunitárias atribuídas por outros Estados Membros da União Europeia é objeto de liquidação provisória nos termos das*

regras do presente Código, ao qual são aplicadas as percentagens de redução previstas na tabela D ao imposto resultante da tabela respectiva, tendo em conta a componente da cilindrada e ambiental, incluindo-se o agravamento previsto no nº3 do Artigo 7º, as quais estão associadas à desvalorização comercial média dos veículos no mercado nacional e à vida útil remanescente dos veículos respetivamente:

Componente Cilindrada	
Idade matrícula país origem (anos)	Percentagem de redução sobre a taxa cilindrada
Até 1 ano	10%
Mais de 1 a 2 anos	20%
Mais de 2 a 3 anos	28%
Mais de 3 a 4 anos	35%
Mais de 4 a 5 anos	43%
Mais de 5 a 6 anos	52%
Mais de 6 a 7 anos	60%
Mais de 7 a 8 anos	65%
Mais de 8 a 9 anos	70%
Mais de 9 a 10 anos	75%
Mais de 10 anos	80%

Tabela 8 - Percentagem de redução sobre a taxa - Componente Cilindrada

Componente Ambiental	
Idade matrícula país origem (anos)	Percentagem de redução sobre a taxa CO₂
Até 2 anos	10%
Mais de 2 a 4 anos	20%
Mais de 4 a 6 anos	28%
Mais de 6 a 7 anos	35%
Mais de 7 a 9 anos	43%
Mais de 9 a 10 anos	52%
Mais de 10 a 12 anos	60%
Mais de 12 a 13 anos	65%
Mais de 13 a 14 anos	70%
Mais de 14 a 15 anos	75%
Mais de 15 anos	80%

Tabela 9 - Percentagem de redução sobre a taxa - Componente Ambiental

De acordo com o nº 2 do mesmo artigo, o “tempo de uso” define-se como sendo o período decorrido desde a atribuição da primeira matrícula e respetivos documentos pela entidade competente até ao termo do prazo para a apresentação da declaração aduaneira de veículos (DAV), ou seja, até ao vigésimo dia útil após a entrada do veículo em território nacional.

Com a aplicação do artigo 11º do CISV, fórmula de cálculo de um veículo usado é a seguinte:

$$ISV = \frac{V}{VR} \times Y + \left(1 - \frac{U}{UR}\right) \times C$$

Significado das variáveis:

- V – Representa o valor comercial do veículo, tomando por base o valor médio de referência determinado em função da marca, do modelo e respetivo equipamento de série, da idade, do modo de propulsão e da quilometragem média de referência, constante das publicações especializadas do setor apresentadas pelo interessado;
- VR – É o preço de venda ao público do veículo idêntico no ano da primeira matrícula do veículo a tributar, tal como declarado pelo interessado, considerando-se como tal o veículo da mesma marca, modelo e sistema de propulsão, ou, no caso de este não constar de informação disponível, de veículo similar, introduzido no mercado nacional, no mesmo ano em que o veículo a introduzir no consumo foi matriculado pela primeira vez;
- Y – Representa o montante do imposto calculado com base na componente cilindrada, tendo em consideração a tabela e a taxa aplicável ao veículo, vigente no momento da exigibilidade do imposto;
- C – É o “custo do impacto ambiental”, aplicável a veículos sujeitos à tabela A, vigente no momento da exigibilidade do imposto, e cujo valor corresponde à componente ambiental da referida tabela, bem como ao agravamento previsto no nº3 do artigo 7º;
- U – É o número de dias de tempo de uso da viatura
- UR – É a média do número de dias de tempo de uso dos veículos contados desde a data da primeira matrícula até à data do cancelamento da matrícula dos veículos em fim de vida abatidos nos três anos civis anteriores à data de apresentação da DAV.

Com a entrada em vigor do Orçamento de Estado de 2021, houve grandes alterações no cálculo do ISV relativamente às viaturas usadas, com a introdução da nova tabela supra. Para além desta tabela, foi adicionada mais duas componentes à fórmula designadamente o número de dias do tempo de uso da viatura (componente U) e a média do número de dias do tempo de uso dos veículos contados à data da primeira matrícula até à data do cancelamento da matrícula dos veículos em fim de vida nos três anos civis anteriores à data de apresentação da DAV (componente UR).

Estas alterações apresentadas no Orçamento de Estado para 2021, devem-se ao Processo nº C -169/20 do TJUE em que a Comissão Europeia alega que a República Portuguesa não reconhecia devidamente o valor tributável dos veículos usados derivados de outros Estados-Membros e com o cumprimento do disposto no artigo 110º do TFUE. No capítulo seguinte iremos fazer a análise do Processo.

2.1.6 Análise do Processo nº C-169/20 do TJUE

Este Processo, deu entrada em 23 de abril de 2020, em que o demandante é a Comissão Europeia e a demandada é a República Portuguesa.

De forma introdutória, a Comissão Europeia pede ao Tribunal de Justiça que preste conclusões face à desvalorização da componente ambiental no valor tributável dos veículos usados que sejam postos em circulação em território português e que sejam adquiridos noutro Estado-Membro, relativamente ao Imposto Sobre Veículos (ISV). A Comissão Europeia alega que, a forma de cálculo do imposto que a República Portuguesa aplica não cumpre as obrigações que se encontram previstas no artigo 110º do TFUE.

Inicialmente, iremos apresentar o princípio previsto no artigo 110º do TFUE:

«Nenhum Estado Membro fará incidir, direta ou indiretamente, sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais similares»

Argumentação das Partes

1. Comissão Europeia

Relativamente à argumentação das partes, a Comissão Europeia alega que ao não ser desvalorizada a componente ambiental no cálculo do valor aplicável aos veículos usados importados para território português, que sejam adquiridos noutros Estados-Membros, a República Portuguesa não está a cumprir com o disposto no artigo supra.

A tributação de um veículo importado seria consideravelmente mais elevada do que a de um veículo usado semelhante que esteja disponível em Portugal, o que resultaria numa discriminação entre veículos semelhantes. A mesma denota, que de acordo com jurisprudência do Tribunal de Justiça, existe discriminação indireta face ao imposto das duas viaturas semelhantes, no caso de o mesmo não ser neutro e não respeitar a concorrência destes dois veículos.

No caso de uma viatura adquirida em estado novo, tanto adquirida em território nacional ou noutro Estado-Membro da União Europeia, o Imposto sobre Veículos é apenas aplicada uma vez, sendo que está incluída a componente ambiental e a componente da cilindrada no cálculo deste imposto. Na venda do veículo, o valor comercial do mesmo irá ser uma percentagem residual do valor inicial do veículo, em que neste valor inicial está incluído o montante do imposto em causa.

Conforme disposto no artigo 11º, nº1 do CISV na antiga redação:

«O imposto incidente sobre veículos portadores de matrículas definitivas comunitárias atribuídas por outros Estados Membros da União Europeia é objeto de liquidação provisória nos termos das regras do presente Código, com exceção da componente cilindrada à qual são aplicadas as percentagens de redução previstas na tabela D ao imposto resultante da tabela respetiva, as quais estão associadas à desvalorização comercial dos veículos no mercado nacional [...]»

Portanto, podemos concluir que a componente ambiental não é desconsiderada. Como resultado, a depreciação aplicada para calcular o imposto em questão será consideravelmente menor do que a depreciação real. Isso significa que, a tributação aplicada aos veículos importados será mais elevada em comparação com o imposto residual incluído no preço de venda de um veículo similar.

Como exemplo, a Comissão Europeia apresenta o caso de um imposto incorporado no valor de veículos usados comparáveis, registados como novos em 2008 equivale a 20% do montante do imposto pago. Assim, irá ser maioritariamente inferior ao imposto aplicável a veículos similares com mais de 10 anos, no caso de terem sido importados para Portugal em 2018.

Sendo afirmado que, os argumentos apresentados pelas autoridades portuguesas, baseados na proteção ambiental e em conformidade com os princípios estabelecidos no artigo 191º do TFUE¹¹, com o objetivo de promover veículos com emissões mais baixas de dióxido de carbono, não são argumentos suficientes para resultar numa conclusão diferente.

Para além dos argumentos referidos anteriormente, a República Portuguesa aplica o princípio da equivalência disposto no artigo 1º do CISV¹² e do princípio do poluidor pagador de forma que haja uma igualdade fiscal para todos os veículos com o mesmo impacto ambiental sobre as emissões de CO₂.

¹¹ **Artigo 191º TFUE**

«1 – A política da União no domínio do ambiente contribuirá para a prossecução dos seguintes objetivos:

- a preservação, a proteção e a melhoria da qualidade do ambiente
- a proteção da saúde das pessoas
- a utilização prudente e racional dos recursos naturais
- a promoção, no plano internacional, de medidas destinadas a enfrentar os problemas regionais ou mundiais do ambiente, e designadamente a combater as alterações climáticas»

¹² **Artigo 1º do CISV – Princípio da Equivalência**

«O imposto sobre veículos obedece ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam nos domínios do ambiente, infraestruturas viárias e sinistralidade rodoviária, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária.»

De acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, o imposto sobre os valores importados não pode ser superior ao encargo do imposto residual que se encontra incluído no custo de um veículo similar que esteja registado no Estado-Membro, existe sempre uma componente ambiental no cálculo do imposto.

A República Portuguesa argumenta que, a tributação da componente ambiental, tanto para veículos novos quanto usados, não visa restringir a entrada de veículos para proteger a produção nacional, mas sim influenciar os consumidores a optarem por veículos com menores emissões de CO₂, em conformidade com o disposto no artigo 191º do TFUE. No entanto, a Comissão Europeia contesta esse argumento, afirmando que, de acordo com a jurisprudência, independentemente, de um Estado-Membro procurar cumprir com os objetivos ambientais definidos no Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), não pode haver a prática de discriminação em relação a veículos similares.

Após a análise deste argumento por parte do Tribunal de Justiça, o objetivo ambiental que a República Portuguesa visa aplicar nas tributações dos automóveis importados podia ser feita de forma mais coerente e completa através de uma tributação anual de modo que os veículos usados, que estejam em território nacional não sejam mais favorecidos, estando de acordo com o princípio do poluidor pagador.

Para além dos argumentos que a República Portuguesa tem demonstrado, a mesma alega que não se pode comparar a tributação de um veículo usado com um veículo novo, relativamente à componente ambiental do imposto. Este imposto é apenas coletado uma vez, sendo que o montante que se irá pagar para matricular um veículo usado em Portugal irá exceder o montante aplicável a um veículo usado que já se encontre em Território nacional, estando novamente perante a violação do artigo 110º do TFUE.

2. República Portuguesa

A República Portuguesa alega, que deu cumprimento ao disposto no acórdão de 16 de julho de 2016, através do alargamento dos escalões que se destinam ao cálculo da desvalorização dos veículos usados importados em território nacional, mas destinavam-se apenas à componente da cilindrada, pelo que a componente ambiental não estava sujeita a nenhuma desvalorização.

A tributação dos automóveis usados, por parte da República Portuguesa na componente ambiental não aplica nenhuma desvalorização tal como acontece na componente da cilindrada, considerando o facto de os veículos usados deverem suportar a totalidade desta

parte do imposto tendo em conta que os danos que causam ao ambiente não são inferiores aos causados por veículos novos. Pelo que esta alega que o método de tributação aplicável não é contrário ao direito da União Europeia tal como a Comissão Europeia demonstra pois encontra-se perante os objetivos e orientações na matéria da redução das emissões de dióxido de carbono tal como se encontra previsto no Protocolo de Quioto da Convenção-Quadro Nações Unidas sobre as Alterações Climáticas e conforme o Acordo Paris, sendo ambos vinculativos.

Com a alteração do artigo 11º do CISV, a República Portuguesa afirma que este esteja em concordância com o princípio da equivalência que se encontra previsto no artigo 1º do mesmo Código, pois a poluição que o veículo provoca não irá diminuir tendo em conta a idade do mesmo, por vezes estas emissões tendem a aumentar, pelo que esta alega que esteja perante o princípio referido anteriormente e com o princípio do poluidor pagador que se encontra disposto na Constituição da República Portuguesa e tal como no artigo 191º, nº 2 do TFUE¹³. Sendo que a desvalorização da componente ambiental iria violar o princípio da igualdade pois os veículos usados seriam menos tributados por cada grama de dióxido de carbono emitido do que os veículos novos.

Tal como a Comissão Europeia já tinha dado as suas conclusões, relativamente a este tema, a República Portuguesa alega que a tributação autónoma não se trata de um efeito para regular a importação dos veículos em Portugal, mas sim de influenciar os consumidores a optar pela compra de veículos com menores emissões de CO₂, de forma a cumprir com o Protocolo de Quioto da Convenção-Quadro Nações Unidas sobre as Alterações Climáticas e conforme o Acordo Paris.

Outro dos argumentos apresentados, prende-se com o facto de o direito da União Europeia não implicar que o montante do imposto que incida sobre a importação de um veículo seja relacionado com o preço do mesmo. Para além de, os Estados-Membros terem a liberdade de sujeitar os veículos a um sistema de tributação progressiva, conforme determinados critérios objetivos, tal como a potência fiscal, a cilindrada ou as emissões de CO₂ desde que o sistema de tributação não seja discriminatório ou que seja benéfico para os produtos nacionais.

¹³ **Artigo 191º, nº 2 do TFUE**

«A política da União no domínio do ambiente terá por objetivo atingir um nível de proteção elevado, tendo em conta a diversidade das situações existentes nas diferentes regiões da União. Basear-se-á nos princípios da precaução e da ação preventiva, da correção, prioritariamente na fonte, dos danos causados ao ambiente e do poluidor-pagador»

Como a componente ambiental não afeta o valor comercial do veículo, não seria apropriado considerar a desvalorização com base no preço do mesmo. Além disso, uma vez que os veículos registados em Portugal estão sujeitos a essa componente, não estamos diante de uma discriminação que viole a livre circulação de bens e pessoas no mercado interno.

3. Apreciação do Tribunal de Justiça

O Tribunal de Justiça alega que, o artigo 110º do TFUE é violado no caso de a imposição que incide sobre determinado produto importado e de um produto nacional similar que sejam calculadas de forma/método diferente, que façam com que haja uma imposição superior no produto importado, mesmo que seja em certos casos. (Acórdão 16 de junho de 2016, Comissão/ Portugal, C-200/15).

No caso em apreço, estamos perante a violação do artigo referido supra, quando o montante do imposto sem ter em conta a depreciação real do veículo exceda o montante residual do imposto no caso de um veículo semelhante que esteja matriculado em território nacional. O valor do veículo usado importado, utilizado pela Administração, com base na tributação deve refletir fielmente o valor de um veículo similar já registado no território nacional.

Conforme o Acórdão de 7 de abril de 2011, o Tribunal de Justiça afirma que quando há a entrada de uma nova matrícula num Estado-Membro, o montante desse imposto é incorporado no valor do veículo, assim quando o mesmo for vendido, irá incluir o montante residual do imposto da matrícula, através de uma percentagem de desvalorização desse veículo aplicada ao valor inicial.

De acordo com o artigo 11º do CISV, o imposto não leva em conta a desvalorização em relação à componente ambiental. Portanto, a legislação em questão, não assegura que os veículos importados sejam sujeitos ao mesmo montante de imposto que os veículos usados similares. Desta forma, estamos diante de uma violação do artigo 110º do TFUE. De forma a solucionar esta discriminação, o Tribunal de Justiça sugere a realização de um imposto anual que seja mais coerente e mais completo sobre qualquer veículo que entrasse num Estado-Membro. Assim, não iria existir discriminação, e estaria de acordo com o princípio do poluidor-pagador.

A República Portuguesa argumenta que, a componente ambiental é um imposto independente, separado da componente calculada com base na cilindrada do veículo em questão. No entanto, ao considerarmos o artigo 7º deste Código, observamos que a

componente em análise é um complemento das duas componentes (componente cilindrada), portanto, não pode ser considerada como um imposto único e independente.

O Tribunal Justiça conclui:

«[a]o não desvalorizar a componente ambiental no cálculo do valor aplicável aos veículos usados postos em circulação no território português e adquiridos noutro Estado-Membro, no âmbito do cálculo do imposto em causa previsto no Código do Imposto sobre Veículos Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 110º do TFUE»

Após analisarmos este acórdão, concluímos que a antiga redação da legislação portuguesa não está em conformidade com o artigo 110º do TFUE, o que resultou em discriminação. Como resultado, Portugal teve de modificar o método de cálculo do imposto para reconhecer a desvalorização da componente ambiental. Após essa alteração, começaram a surgir casos no CAAD que abordam o tema de que a desvalorização da componente ambiental não se encontra em conformidade com o artigo, pois não é reconhecido o valor depreciado do veículo, mas sim à vida útil média remanescente, através da idade média dos veículos enviados para abate.

No capítulo seguinte, iremos analisar um dos casos apresentados no CAAD decorrentes do ano de 2023 (Acórdão nº 413/2023-T).

2.1.7 Análise Acórdão nº 413/2023-T

Este acórdão aborda o tema da redução de imposto pelo tempo de uso para a componente da cilindrada e para a componente ambiental, em que permite uma discriminação entre os veículos usados nacionais e os provenientes de países da União Europeia, não estando em conformidade com o disposto no artigo 110º do TFUE.

A Requerente solicitou a formação de um tribunal arbitral para analisar a legalidade dos indeferimentos dos pedidos de revisão oficiosa relacionados aos atos tributários de liquidação do Imposto sobre Veículos (ISV) realizados pelos Diretores das Alfândegas de Freixeiro e de Leixões, e requisitou a restituição do montante de € 4 254,64 acrescido de juros indemnizatórios.

Relativamente à matéria de facto, a Requerente introduziu em Portugal em 2021 na Alfandega de Freixeiro e de Leixões, sete e nove veículos respetivamente. Tendo efetuado a liquidação do ISV respetivamente de € 14 702,89 e de € 15 472,17.

O montante de imposto foi calculado através dos artigos 7º e 11º, nº1 do CISV, sendo aplicada as taxas previstas nas Tabelas A e D do mesmo Código.

A Requerente submeteu um pedido de revisão oficiosa em relação ao imposto pago, solicitando a anulação parcial das liquidações e a restituição dos montantes de € 2 040,85 para a Alfândega de Freixo e € 2 213,79 para a Alfândega de Leixões, considerando-os como pagamentos indevidos. Como resultado, os pedidos de revisão oficiosa foram indeferidos, levando a Requerente a efetuar o pagamento do imposto que considerava indevido.

A mesma argumenta que o artigo 11.º, n.º1 do CISV não permite a redução da componente ambiental, alegando discriminação dos veículos usados provenientes de outros Estados-Membros da União Europeia, conseqüentemente uma desvalorização inferior à aplicada na componente da cilindrada. Esta afirma que, a nova redação prevista no artigo 391.º da Lei n.º 75-B/2020¹⁴, de 31 de dezembro, já incorpora as alterações alertadas pela Comissão Europeia

14 Artigo 391.º - da Lei n.º 75-B/2020
Alteração ao Código do Imposto sobre Veículos

Os artigos 8.º e 11.º do Código do Imposto sobre Veículos (Código do ISV), aprovado em anexo à Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho, passam a ter a seguinte redação:

Artigo 8.º

1 - ...

a) 60 %, aos automóveis ligeiros de passageiros que se apresentem equipados com motores híbridos, preparados para o consumo, no seu sistema de propulsão, quer de energia elétrica ou solar quer de gasolina ou de gasóleo, desde que apresentem uma autonomia em modo elétrico superior a 50 km e emissões oficiais inferiores a 50 gCO(índice 2)/km;

b) ...

c) ...

d) 25 %, aos automóveis ligeiros de passageiros equipados com motores híbridos plug-in, cuja bateria possa ser carregada através de ligação à rede elétrica e que tenham uma autonomia mínima, no modo elétrico, de 50 km e emissões oficiais inferiores a 50 gCO(índice 2)/km.

Artigo 11.º

1 - O imposto incidente sobre veículos portadores de matrículas definitivas comunitárias atribuídas por outros Estados-Membros da União Europeia é objeto de liquidação provisória nos termos das regras do presente Código, ao qual são aplicadas as percentagens de redução previstas na tabela D ao imposto resultante da tabela respetiva, tendo em conta a componente cilindrada e ambiental, incluindo-se o agravamento previsto no n.º 3 do artigo 7.º, as quais estão associadas à desvalorização comercial média dos veículos no mercado nacional e à vida útil média remanescente dos veículos, respetivamente:

2 - ...

3 - ...

$$ISV = (V/VR) \times Y + (U/UR) \times C$$

em que:

ISV representa o montante do imposto a pagar;

V - Representa o valor comercial do veículo, tomando por base o valor médio de referência determinado em função da marca, do modelo e respetivo equipamento de série, da idade, do modo de propulsão e da quilometragem média de referência, constante das publicações especializadas do setor, apresentadas pelo interessado;

VR - É o preço de venda ao público de veículo idêntico no ano da primeira matrícula do veículo a tributar, tal como declarado pelo interessado, considerando-se como tal o veículo da mesma marca, modelo e sistema de propulsão, ou, no caso de este não constar de informação disponível, de veículo similar, introduzido no mercado nacional, no mesmo ano em que o veículo a introduzir no consumo foi matriculado pela primeira vez;

em relação à compatibilidade com o direito europeu, conforme estabelecido no Acórdão do Tribunal de Justiça proferido no Processo n.º C-169/20.

Conforme estabelecido no artigo 11.º do CISV, para os veículos usados, há escalões definidos com base em intervalos específicos de centímetros cúbicos para a componente da cilindrada, bem como uma componente ambiental por escalão de CO₂, determinada pelas gramas por quilómetro. No entanto, em relação aos veículos com matrículas atribuídas a viaturas pertencentes à União Europeia, existe uma exceção para a componente da cilindrada, na qual são aplicadas as taxas estipuladas na Tabela D, levando em consideração a desvalorização comercial média dos veículos no mercado nacional. Esta tabela depende do tempo de uso da viatura, em que este conceito se encontra definido no n.º 2 do mesmo artigo:

[O] período decorrido desde a atribuição da primeira matrícula e respetivos documentos pela entidade competente até ao termo do prazo para apresentação da declaração aduaneira de veículos.

Após análise do processo n.º 372/2021-T, é fundamentado que os veículos usados provenientes de Estados-Membros da União Europeia passarão a beneficiar de um desconto sobre a componente ambiental do ISV. Ao contrário do que ocorre com a componente da cilindrada, o desconto da componente ambiental não está associado à desvalorização comercial dos veículos, mas sim à vida útil média remanescente.

Com base nos factos apresentados, Portugal incorporou a redução da componente ambiental no cálculo do ISV sobre os veículos usados provenientes de outros Estados-Membros. No entanto, essa redução não está relacionada com a desvalorização comercial dos veículos, mas sim com a vida útil média remanescente. Isso implica que as taxas de desvalorização da componente ambiental e da cilindrada não sejam semelhantes, assim como os escalões, considerando o tempo de uso. Como resultado, haverá um aumento da componente ambiental devido à menor redução aplicada às viaturas.

Y - Representa o montante do imposto calculado com base na componente cilindrada, tendo em consideração a tabela e a taxa aplicável ao veículo, vigente no momento da exigibilidade do imposto;
C - É o 'custo de impacte ambiental', aplicável a veículos sujeitos à tabela A, vigente no momento da exigibilidade do imposto, e cujo valor corresponde à componente ambiental da referida tabela, bem como ao agravamento previsto no n.º 3 do artigo 7.º;
U - É o número de dias de tempo de uso da viatura;
UR - é a média do número de dias de tempo de uso dos veículos contados desde a data da primeira matrícula até à data do cancelamento da matrícula dos veículos em fim de vida abatidos nos três anos civis anteriores à data de apresentação da DAV.

4 - ...

5 - ...»

Neste caso específico, a taxa de redução da componente da cilindrada é de 65%, enquanto a taxa de redução na componente ambiental é de apenas 43%, resultando em uma diferença de 22%. Assim, o Estado Português argumenta que esse tratamento diferencial decorre de objetivos ambientais, e não constitui uma violação do artigo 110º do TFUE, uma vez que está fundamentado no artigo 191º da mesma norma, tratando-se de questões ambientais.

Embora, o modelo de tributação tenha diminuído, a discriminação que existia entre os veículos “importados” e os veículos usados, que se encontram em território nacional, continua a existir discriminação através da interpretação da jurisprudência europeia invocada.

De forma a não existir discriminação, a componente ambiental deveria ser calculada pelo mesmo método que a componente da cilindrada, ou seja, através da desvalorização dos veículos, tal como a justificação que se encontra previsto no Processo nº C-169/20, de forma a não ultrapassar o imposto que se encontra no valor residual do veículo usado similar que já foram registados no Estado-Membro, de onde o veículo foi importado.

No entanto, a Requerida continua a ressaltar que não existe nenhuma discriminação face às viaturas “importadas” tendo em conta, que se encontra em conformidade com o princípio da proteção do ambiente, disposto no artigo 191º do TFUE.

De acordo com o Acórdão nº C-200/15, indica que estamos perante a violação do artigo 110º do TFUE quando:

«a imposição que incide sobre o artigo importado e a que incide sobre o produto nacional similar são calculados de forma diferente e segundo modalidades diferentes que conduzam (...) a uma imposição superior do produto importado»

No entender deste tribunal arbitral, estamos perante a violação do artigo 110º do TFUE, pois a jurisprudência europeia impõe que não haja nenhum efeito discriminatório na tributação.

Com a análise da Jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), a partir do momento em que o preço de venda incorpora o valor residual do imposto suportado na primeira matrícula, a desvalorização do valor do veículo deve submeter-se através de um critério uniforme. Este não acontece quando existe um critério de diferenciação em relação à componente ambiental.

Como o CAAD considera, que a jurisprudência aplicada no Processo nº 169/20 relativamente a este tema não surge nenhuma dúvida interpretativa, considerando que não existia qualquer fundamento para o reenvio do processo para o Tribunal de Justiça da União Europeia.

No Processo referido anteriormente, o Tribunal de Justiça da União Europeia propõe uma solução para que a República Portuguesa não se encontre em desconformidade com o artigo 110º do TFUE, através de um imposto anual que seja mais coerente e mais completo sobre qualquer veículo que entrasse num Estado-Membro, e assim o mercado nacional não iria beneficiar face à “importação” de veículos para território nacional, encontrando-se em conformidade com o princípio poluidor pagador.

O CAAD conclui, que o Estado português ao desvalorizar a componente ambiental no cálculo do valor aplicável aos veículos “importados”, a taxa de redução que é utilizada nesta componente não coincide com a taxa de redução da componente da cilindrada, pelo que se constata que estamos perante a violação da tributação de produtos similares.

O procedimento adotado, será anular parcialmente o ato tributário do imposto calculado, pois não considerou a taxa de redução aplicada na componente da cilindrada (65%) sobre a componente ambiental, mas só foi aplicada apenas 43%, estando perante uma ilegalidade.

Pelos motivos apresentados, o Tribunal decide:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto à anulação parcial das liquidações de ISV contestadas, ordenando-se o reembolso à Requerente das quantias indevidamente pagas;*
- b) Condenar a Requerida ao pagamento de juros indemnizatórios desde a data de trânsito da presente decisão até integral pagamento; e em consequência,*
- c) Condenar a Requerida nas custas processuais infra determinadas.»*

Conclusão

Após a análise do Processo C-169/20 e do Processo nº 413/2023-T, é possível constatar que o artigo 11º do CISV se encontra em desconformidade com o artigo 110º do TFUE nas redações anteriores, pelo que a União Europeia apela que só não estará a violar o princípio referido anteriormente quando reconhecer o valor de desvalorização da viatura na componente ambiental em vez de considerar a vida média útil remanescente, consoante a idade de abate da viatura.

2.1.8 Análise Processo nº 745/2023-T (Processo nº 02523.8BALSBS STA 24 de abril de 2024 e reenvio prejudicial decisão C-399/23 (Ósoquim), de 6 de fevereiro de 2024) - Indagação de uma Nova Matéria de Facto

Os tribunais arbitrais que funcionam sobre a égide do CAAD concluíram que têm apresentado decisões contraditórias sobre a mesma questão de direito relativamente à existência, ou não, da discriminação do disposto no Artigo 110º TFUE.

Com base no Processo n° 745/2023-T com o tema **ISV – artigo 110° do TFUE; artigo 11° do Código do ISV, na redação que lhe foi dada pelo artigo 391° da Lei n° 75-B/2020, de 31 de dezembro; componente cilindrada; componente ambiental**, apresenta exemplos que casos arbitrais que apresentaram conclusões dispares.

Decisão arbitral do Processo n° 343/2022-T de 31/01/2023	Decisão arbitral do Processo n° 350/2021-T de 20/02/2022
<p>- «[j]ulgou procedente o pedido formulado de apreciação da legalidade do indeferimento do pedido de revisão oficiosa referente aos atos tributários de liquidação de ISV incidentes sobre determinadas DAVs»</p> <p>- Apreciou que o disposto no n°1 do artigo 11° do CISV não está em conformidade com o direito da União Europeia (Artigo 110° do TFUE)</p> <p>- Decisão: Anulação parcial das liquidações impugnadas realizadas de acordo com o disposto no artigo 11°, n°1 do CISV, aprovado pela Lei n° 22-A/2007, na redação introduzida pela Lei n° 75-B/2020, de 31 de dezembro, pelo que a <u>Autoridade Tributária foi condenada a efetuar o reembolso da respetiva quantia, bem como o pagamento dos juros indemnizatórios.</u></p>	<p>- As liquidações impugnadas do Imposto Sobre Veículos respeitante às DAVs «foram efetuadas em conformidade com a lei nacional em vigor e com o direito comunitário, cumprindo, designadamente, o disposto nos artigos 110° e 191° do TFUE e nos artigos 66°¹⁵ e 103°¹⁶ da Constituição, não existindo, conseqüentemente, a alegada discriminação da tributação dos veículos usados nacionais relativamente aos admitidos de outros Estados-Membros e violação do artigo 110°.»</p> <p>- Decisão: O Tribunal julgou parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral e determinar a <u>anulação parcial dos atos de liquidação impugnados, conseqüentemente a ordem de devolução à Requerente do montante, acrescidos de juros indemnizatórios.</u></p>

Tabela 10 - Comparativo das decisões arbitrais relativamente ao artigo 11°, n°1 do CISV

¹⁵ **Artigo 66° CRP - Ambiente e qualidade vida**

»1. Todos têm direito a um ambiente de vida humano, sadio e ecologicamente equilibrado e o dever de o defender.

2. Para assegurar o direito ao ambiente, no quadro de um desenvolvimento sustentável, incumbe ao Estado, por meio de organismos próprios e com o envolvimento e a participação dos cidadãos:

- a) Prevenir e controlar a poluição e os seus efeitos e as formas prejudiciais de erosão;
- b) Ordenar e promover o ordenamento do território, tendo em vista uma correta localização das atividades, um equilibrado desenvolvimento socioeconómico e a valorização da paisagem;
- c) Criar e desenvolver reservas e parques naturais e de recreio, bem como classificar e proteger paisagens e sítios, de modo a garantir a conservação da natureza e a preservação de valores culturais de interesse histórico ou artístico;
- d) Promover o aproveitamento racional dos recursos naturais, salvaguardando a sua capacidade de renovação e a estabilidade ecológica, com respeito pelo princípio da solidariedade entre gerações;
- e) Promover, em colaboração com as autarquias locais, a qualidade ambiental das povoações e da vida urbana, designadamente no plano arquitetónico e da proteção das zonas históricas;
- f) Promover a integração de objetivos ambientais nas várias políticas de âmbito sectorial;
- g) Promover a educação ambiental e o respeito pelos valores do ambiente;
- h) Assegurar que a política fiscal compatibilize desenvolvimento com proteção do ambiente e qualidade de vida.»

¹⁶ **Artigo 103° CRP – Sistema Fiscal**

«1. O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.

2. Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.

3. Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.»

Como o tribunal arbitral tem proferido decisões contraditórias sobre a mesma questão fundamental de direito, tal como apresentado *supra*, o mesmo efetuou um pedido ao Supremo Tribunal Administrativo (STA) de modo a ser proferido um acórdão de uniformização de jurisprudência, relativamente a este tema de direito.

Assim, o Supremo Tribunal Administrativo (STA) questionou ao Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) sobre a aplicação da conformidade do TFUE e o apuramento de imposto apresentado no Artigo 11.º, n.º1 do CISV, através da seguinte questão:

«o artigo 110.º do TFUE e os comandos insitos no acórdão do TJUE n.º C-169/20, são afrontados pela alteração legislativa de 2020 do artigo 11.º do CISV, que estabelecem as regras de desvalorização da componente ambiental, mas em que a desvalorização da componente ambiental obedece a critérios distintos da desvalorização da componente da cilindrada, o que implica taxas de desvalorização distintas e, nessa medida, poderá acarretar um efeito discriminatório sobre os veículos usados importados de outros países da União?» (Acórdão de 24 de abril de 2024, proferido no Processo n.º 02523.8BALS)

Face ao apresentado no Acórdão de 24 de abril de 2024, o STA julgou procedente o recurso e anulou a decisão recorrida, tendo decidido o seguinte:

- As últimas alterações apresentadas na legislação, fixou-se um regime que se encontra em conformidade com o TFUE, estabelecendo:

«critério de desvalorização da componente ambiental para a determinação do imposto sobre veículos devido por veículos usados importados do espaço da União Europeia que, apesar de pretender refletir o imposto implícito nos veículos nacionais similares, é distinto daquele fixado para a componente cilindrada que compõe aquele imposto»;

- O Tribunal de Justiça da União Europeia considerou que o critério de desvalorização estabelecido no artigo 11.º, n.º 1, do Código do Imposto Sobre Veículos (ISV) não apresenta o mesmo impacto em relação à componente da cilindrada do veículo. Contudo, não refere que tal critério estaria em desconformidade com o disposto no artigo 110.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), quando o montante de imposto cobrado não fosse superior ao valor residual do imposto implícito nos veículos nacionais similares, tal como se pode verificar na decisão C-399/23 (Ósoquim), de 6 de fevereiro de 2024:

“O artigo 110.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional que não tem em conta, para efeitos do cálculo do montante de um imposto sobre os veículos, quando é aplicado a um carro usado proveniente de um outro Estado-Membro, a desvalorização da componente ambiental

deste imposto na mesma proporção e nos mesmos termos em que o faz em relação à componente cilindrada do referido imposto se, e na medida em que, o montante do imposto cobrado sobre o referido veículo importado exceder o montante do valor residual do imposto incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional de veículos usados.»

- A resposta à questão prejudicial apresentada pelo Tribunal de Justiça da União Europeia assume uma natureza relativa, e não absoluta, estando dependente da análise comparativa entre o valor do Imposto Sobre Veículos (ISV) cobrado e o montante de imposto implícito em veículos usados equivalentes nacionais. Nesse sentido, é necessário avaliar se a aplicação da percentagem de redução na componente ambiental favorece a venda de veículos usados nacionais.
- Assim, o TJUE pressupõe a indagação de uma nova matéria de facto:

«[q]ue não se limite a constatar a diferença de regimes de desvalorização, mas compare os efeitos desses distintos regimes com os preços de mercado dos veículos usados nacionais, de modo a apurar da existência ou não de um tratamento desvantajoso para os veículos automóveis usados importados.»

Conclusão:

Após a análise da decisão C-399/23 (*Ósoquim*), de 6 de fevereiro de 2024, concluímos que a alegada discriminação presente nos processos analisados pelo Centro de Arbitragem Administrativa e Tributária (CAAD) possui uma natureza relativa, e não absoluta. Essa discriminação depende da comparação entre o valor do Imposto Sobre Veículos (ISV) aplicado a veículos usados importados e o valor do imposto implícito em veículos usados de origem nacional equivalentes.

No contexto do Processo n.º 745/2023-T, a Requerente sustenta e demonstra que, nas liquidações de ISV contestadas, foi aplicada uma percentagem de redução da componente ambiental que difere daquela atribuída à componente da cilindrada, conforme já foi arguido em casos anteriores.

Todavia, como não foram apresentados elementos de facto que permitam comparar os efeitos desses regimes distintos de desvalorização com os preços de mercado dos veículos usados nacionais, não é possível verificar se existe um tratamento desvantajoso para os veículos importados. Em consequência, não se pode determinar a conformidade ou desconformidade da legislação nacional com o Direito da União Europeia.

Diante disso, o Tribunal concluiu que a Requerente não apresentou fundamentos suficientes para justificar o pedido de reenvio prejudicial, resultando no indeferimento desse pedido e na condenação da Requerente ao pagamento das custas processuais.

2.1.9 Análise Estatística

De acordo com as estatísticas publicadas pela Autoridade Tributária (AT) relativamente à arrecadação do Imposto Sobre Veículos (ISV) em Portugal referente aos anos de 2020 a 2023, podemos constatar que este fluxo tem vindo a aumentar ao longo dos anos em certas viaturas, devido a ser vantajoso em termos fiscais.

De facto, em algumas ocasiões, a aquisição de veículos usados e novos no mercado intracomunitário pode ser benéfico em termos de preço de aquisição, consoante o custo do imposto para o registo da matrícula em território nacional (ISV) e os custos de deslocação.

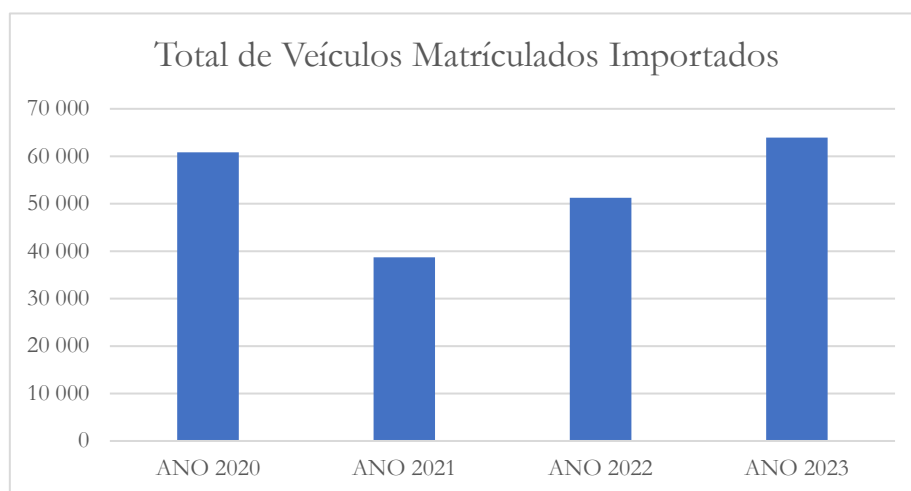


Gráfico 2 - Total de Veículos Matriculados Importados

Conforme a análise do gráfico nº 2, o ano com a menor arrecadação do imposto foi em 2021, registando um montante de 38.689 unidades. Situação que pode ser atribuída à pandemia de COVID-19 que ocorreu nos anos de 2020 e 2021, resultando numa redução da produção e escassez de peças. Desde então, tem havido uma tendência crescente, com um aumento de cerca de 65,23% no período de 2020 a 2023.

Relativamente à comparação entre as Empresas e os Particulares apresentam os seguintes dados conforme consta nos gráficos nº 3 e 4.

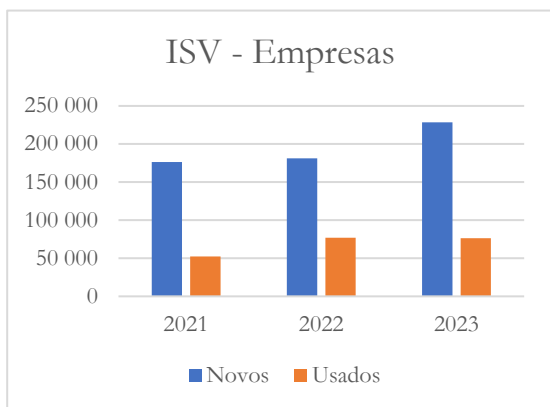


Gráfico 3 - ISV derivada das Empresas

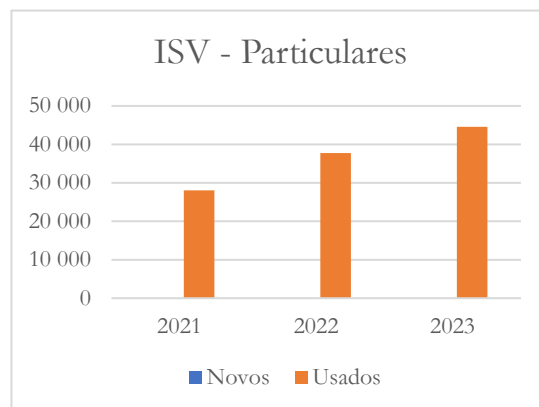


Gráfico 4 - ISV derivado dos Particulares

Tendo em conta os gráficos apresentados, constatamos que a aquisição de viaturas novas e usadas providas de países pertencentes à União Europeia têm vindo a aumentar ao longo destes 3 anos, tanto para as Empresas como para os Particulares.

No caso das Empresas apresentou um aumento face ao período de 2021 e 2023, a variação de 29,54% face às viaturas novas e 46,15% sobre as viaturas em estado de uso.

	2020	2023
Viaturas Novas	176 439	228 561
Viaturas Usadas	52 266	76 387

Tabela 11 - Total de Viaturas adquiridas pelas Empresas em 2020 e 2023 (Novas e Usadas)

No caso dos particulares, a nível de viaturas novas apresenta um montante reduzido de cerca de 44 unidades, enquanto nos veículos usados apresentou uma variação de 58,93% (2021-2023), apresentando em 2021 28 041 unidades e em 2023 44 566, pelo que concluímos que neste caso os particulares adquirem mais viaturas em estado de uso.

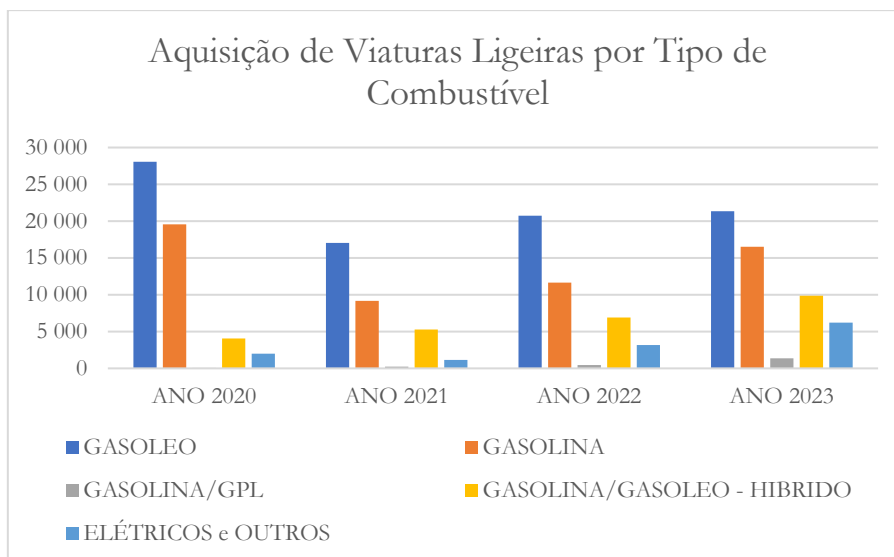


Gráfico 5 - Total de Viaturas adquiridas por tipo de Combustível

De acordo com a análise do gráfico nº 5, podemos verificar que as viaturas a gásóleo e a gasolina sofreram uma variação decrescente comparando o ano de 2020 com o 2023, apresentando uma variação negativa de 23,94% e 15,59%, respetivamente, tal como se pode verificar com os dados apresentados a seguir.

	2020	2023
Viaturas a Gasóleo	28 056	21 338
Viaturas a Gasolina	19 571	16 520

Tabela 12 - Total de Viaturas adquiridas em 2020 e 2023 (Gasóleo e Gasolina)

No entanto, as viaturas “amigas do ambiente”, nomeadamente as viaturas elétricas e as híbridas plug-in, registaram uma variação positiva ao comparar o ano de 2020 a 2023, aumentando cerca de 212,64% e 142,84%, respetivamente, tendo em conta a seguinte tabela.

	2020	2023
Viaturas Elétricas	1 986	6 209
Viaturas Híbridas	4 059	9 857

Tabela 13 - Total de Viaturas adquiridas em 2020 e 2023 (Elétricas e Híbridas)

Após a análise destes dados, podemos concluir que a criação de benefícios fiscais para estas viaturas por parte do legislador influencia a aquisição de viaturas amigas do ambiente, estando visível esta evolução nos gráficos apresentados.

2.2 Imposto Único de Circulação (IUC)

2.2.1 Introdução ao Imposto

A competência para a Administração dos impostos sobre o Imposto Único de Circulação, que abreviadamente se designa como IUC, cabe à Direção Geral dos Impostos, de acordo com o artigo 2º do CIUC.

A receita deste imposto é da titularidade do município de residência do Sujeito Passivo, mas pode variar conforme a categoria do veículo, sendo que este ponto irá ser abordado quando analisarmos a base tributável deste imposto.

De acordo com o disposto no artigo 3º do Código, a titularidade da receita do IUC em regra geral pode ser repartida como se demonstra na tabela seguinte:

Tipo de Categoria do Veículo	Componente	Percentagem	Destinatário
Categoria F		100%	Titularidade do município de residência do Sujeito Passivo
Categoria G		100%	
Categoria G	Cilindrada	100%	
Categoria A		70%	
Categoria B	Cilindrada	70%	
Categoria A	Emissão de Dióxido de Carbono	100%	Titularidade do Estado, quanto aos Veículos que circulem no território do continente ou das regiões autónomas dos Açores e da Madeira, quanto aos veículos que circulem nos respetivos territórios
Categoria B			
Categoria E			
Categoria A	Cilindrada	30%	
Categoria B			
Categoria C		100%	
Categoria D			

Tabela 14 - Distribuição da Receita do IUC por Categoria do Veículo

De acordo com a Tabela supra, podemos verificar que conforme a Categoria dos Veículos, o Imposto arrecadado pode ser destinado ao Estado ou ao município a que o Sujeito Passivo pertença, no entanto existe uma exceção em relação aos veículos que sejam afetos a alugueres de longa duração ou de locação operacional, em que neste caso o imposto arrecadado destina-se ao município de residência do respetivo utilizador.

Conforme plasmado no artigo 11º CIUC, com a entrada em vigor do Imposto Único de Circulação foram abolidos os seguintes impostos: Imposto Automóvel, Imposto municipal sobre veículos, Imposto de circulação e o Imposto de camionagem, à data de 1 de janeiro de 2008. Consequentemente, o Governo foi autorizado a cobrar o Imposto sobre Veículos (ISV) e o Imposto Único de Circulação (IUC), com exceção dos veículos pertencentes à Categoria B, que a entrada em vigor do mesmo teve início a dia 1 de janeiro de 2007.

O Imposto Único de Circulação visa onerar os contribuintes conforme o custo ambiental que as viaturas produzem/afetam o meio ambiente.

Como referido anteriormente, de acordo com o artigo 2º do CIUC, este imposto incide sobre seis tipos de categorias de viaturas, pelo que iremos apresentar os conceitos como referido na tabela abaixo:

Categorias de Veículos previstas no Código do Imposto Único de Circulação	
Categoria A	Automóveis ligeiros de passageiros e automóveis ligeiros de utilização mista com peso bruto não superior a 2 500 kg que tenham sido matriculados, pela primeira vez, no território nacional ou num Estado-Membro da União Europeia (UE) ou do Espaço Económico Europeu (EEE), desde 1981 até à data da entrada em vigor do presente código (2007);
Categoria B	Automóveis de passageiros referidos nas alíneas a) e d) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do Imposto sobre Veículos ¹⁷ e automóveis ligeiros de utilização mista com peso bruto não superior a 2 500 kg, cuja data da primeira matrícula, no território nacional ou num Estado-Membro da União Europeia (UE) ou do Espaço Económico Europeu (EEE), seja posterior à da entrada em vigor do presente código;
Categoria C	Automóveis de mercadorias e automóveis de utilização mista com peso bruto superior a 2 500 kg, que se destinem ao serviço de transporte particular de mercadorias, ao transporte por conta própria, ou ao aluguer sem condutor que possua essas finalidades;
Categoria D	Automóveis de mercadorias e automóveis de utilização mista com peso bruto superior a 2 500 kg, que se destinem ao serviço de transporte público de mercadorias, ao transporte por conta de outrem, ou ao aluguer sem condutor que possua essas finalidades;

¹⁷ **Alínea a) do nº1 do artigo 2º do Imposto sobre Veículos** – “Automóveis Ligeiros de Passageiros, considerando-se como tais os automóveis com peso bruto até 3 500kg e com lotação não superior a nove lugares, incluindo o do condutor, que se destinem ao transporte de pessoas;”

Alínea d) do nº1 do artigo 2º Imposto sobre Veículos – “Automóveis de passageiros com mais de 3 500kg e com lotação não superior a nove lugares, incluindo o do condutor;”

Categoria E	Motociclos, ciclomotores, triciclos e quadriciclos, tal como estes veículos são definidos pelo Código da Estrada, matriculados desde 1992;
Categoria F	Embarcações de recreio de uso particular com potência motriz igual ou superior a 20 kW, registados desde 1986;
Categoria G	Aeronaves de uso particular

Tabela 15 - Conceitos por Categoria de Veículos do CIUC

Para efeitos de análise desta dissertação de mestrado iremos abordar e analisar primordialmente os veículos pertencentes às Categorias A e B, ou seja, os Veículos Ligeiros de Passageiros e mistos com peso bruto inferior a 2 500kg e Automóveis Ligeiros de Passageiros com peso bruto inferior/superior a 3 500kg e com lotação inferior a 9 lugares, incluindo o do condutor que se podem destinar a transporte de pessoas e de carga, respetivamente.

A receita arrecadada deste imposto apresenta montantes dispares face ao seu impacto ambiental, pelo que este tema irá ser analisado no próximo capítulo, em que serão apresentados os municípios com maiores e menores montantes de receita arrecadada deste imposto num período de dez anos, entre 2012 a 2022, de acordo com o anuário financeiro disponibilizado pela Ordem dos Contabilistas Certificados.

A periodicidade deste imposto é anual, sendo pago na sua totalidade não havendo a possibilidade de ser repartido, o mesmo é pago à data que corresponde ao ano em que inicia a data da matrícula ou em cada um dos seus aniversários. O pagamento do mesmo termina aquando do cancelamento da matrícula da viatura for efetuado, conforme previsto no artigo 4º do CIUC.

Relativamente às isenções previstas no artigo 5º do CIUC, a título de exemplo temos o caso dos automóveis e motociclos que, tendo mais de 30 anos e constituindo peças de museus públicos, só ocasionalmente sejam objeto de uso e não efetuem deslocações anuais superiores a 500 quilómetros (alínea c)); as viaturas pertencentes à categorias A, C, D e E, que tendo mais de 30 anos e sendo considerados de interesse histórico pelas entidades componentes, só ocasionalmente sejam objeto de uso e não efetuem deslocações anuais superiores a 500 quilómetros (alínea d)) e os veículos não motorizados, exclusivamente elétricos ou movidos a energias renováveis não combustíveis, veículos especiais de mercadorias sem capacidades

de transporte, ambulâncias e veículos dedicados ao transporte de doentes nos termos da regulamentação aplicável, veículos funerários e tratores agrícolas (alínea e)).

O facto gerador do imposto é constituído pela propriedade do veículo, de acordo com o artigo 6º do CIUC.

Sobre a Base Tributável deste imposto, plasmado no artigo 7º deste Código, este difere conforme a Categoria a que o Veículo pertença, podendo apresentar as seguintes variáveis para o seu cálculo, conforme a seguinte tabela:

Elementos para determinar a Base Tributável por Categoria de Veículo	
Categoria A	<ul style="list-style-type: none"> ○ Cilindrada ○ Voltagem ○ Antiguidade da Matrícula ○ Combustível
Categoria B	<ul style="list-style-type: none"> ○ Cilindrada ○ Nível de emissão de dióxido de carbono (CO₂) através de WLTP ou NEDC¹⁸
Categorias C e D	<ul style="list-style-type: none"> ○ Peso Bruto ○ Número de eixos ○ Tipo de suspensão dos eixos motores ○ Antiguidade da primeira matrícula do veículo motor
Categoria E	<ul style="list-style-type: none"> ○ Cilindrada ○ Antiguidade da Matrícula
Categoria F	<ul style="list-style-type: none"> ○ Potência motriz
Categoria G	<ul style="list-style-type: none"> ○ Peso Máximo autorizado à descolagem

Tabela 16 - Conceitos por Categoria de Veículos do CIUC

De acordo com a Tabela supra e dando destaque às Categorias A e B, conforme a justificação referida anteriormente, o que perfaz que haja a tal discrepância da arrecadação de receita deve-se ao facto de na Categoria A, não ser considerado para efeitos do imposto a emissão de CO₂, ou seja a componente ambiental, tal como acontece às viaturas pertencentes à Categoria B.

¹⁸ **WLTP** - Worldwide Harmonized Light Vehicle Test Procedure - Procedimento Global de Testes Harmonizados de Veículos Ligeiros
NEDC - New European Driving Cycle - Novo Ciclo de Condução Europeu Normalizado

O cálculo da emissão de dióxido de carbono (CO₂) pode ser realizada através de dois tipos de testes nomeadamente, o ciclo combinado de ensaios resultante dos testes realizados ao abrigo do Novo Ciclo de Condução Europeu Normalizado, denominado de “NEDC” e o Procedimento Global de Testes Harmonizados de Veículos Ligeiros, denominado de “WLTP”. Estes cálculos dependem do sistema de testes a que o veículo foi sujeito para efeitos da sua homologação técnica, ou quando este elemento não integre o certificado de conformidade, as emissões que resultam de medição efetiva realizada num centro técnico legalmente autorizado.

No entanto, estes métodos de cálculo dependem da data da primeira matrícula do automóvel ou então, conforme o que esteja descrito no documento único ou na Declaração Aduaneira do Veículo (DAV). Em regra geral, a aplicação do cálculo das emissões é feita de acordo com a data que os automóveis novos foram vendidos, tal como é demonstrado na seguinte tabela:

Período	Cálculo
Até 2017	NEDC
Entre 2018 a 2019	NEDC/ WLTP
Em 2018	Maioritariamente NEDC
Em 2019	Maioritariamente WLTP
Em 2020	WLTP

Tabela 17 - Tipo de teste de emissões de dióxido de carbono tendo em conta a data da primeira matrícula

Relativamente ao método de cálculo do imposto e as taxas incidentes diferem conforme as categorias dos veículos.

No caso da Categoria A, *i.e.*, os veículos matriculados pela primeira vez em Portugal, ou num país da EU/EEE até 30 de junho de 2007, o imposto só terá como base a cilindrada, o ano da matrícula e o tipo de combustível, pelo que temos as seguintes tabelas relativamente ao ano de 2024, conforme o tipo de combustível utilizado:

Gasolina cilindrada (cm ³)	Imposto anual seguindo o ano da matrícula (em euros)		
	Posterior a 1995	De 1990 a 1995	De 1981 a 1989
Até 1 000	19,90	12,55	8,80
Mais de 1 000 até 1 300	39,95	22,45	12,55
Mais de 1 300 até 1 750	62,40	34,87	17,49
Mais de 1 750 até 2 600	158,31	83,49	36,09

Mais de 2 600 até 3 500	287,49	156,54	79,72
Mais de 3 500	512,26	263,11	120,90

Tabela 18 - Tabela IUC para viaturas pertencentes à Categoria A – Veículos a Gasolina

Gasóleo cilindrada (cm3)	Imposto anual seguindo o ano da matrícula (em euros)		
	Posterior a 1995	De 1990 a 1995	De 1981 a 1989
Até 1 500	19,90	12,55	8,80
Mais de 1 500 até 2 000	39,95	22,45	12,55
Mais de 2 000 até 3 000	62,40	34,87	17,49
Mais de 3 000	158,31	83,49	36,09

Tabela 19 - Tabela IUC para viaturas pertencentes à Categoria A – Veículos a Gasóleo

Eletricidade Voltagem total	Imposto anual seguindo o ano da matrícula (em euros)		
	Posterior a 1995	De 1990 a 1995	De 1981 a 1989
Até 100	19,90	12,55	8,80
Mais de 100	39,95	22,45	12,55

Tabela 20 - Tabela IUC para viaturas pertencentes à Categoria A - Veículos Elétricos

Como podemos ver nas tabelas apresentadas, nesta categoria de veículos o imposto depende somente de três variáveis, a data da matrícula, o tipo de combustível utilizado e a cilindrada/voltagem que a viatura possui.

No entanto, como tinha sido referido anteriormente, no caso das viaturas pertencentes à Categoria B, ou seja, os veículos matriculados em Portugal, na EU ou no EEE a partir de 1 de julho de 2007, e aos veículos cuja data da matrícula portuguesa seja a partir de 1 de julho de 2007, se a primeira matrícula for num país fora da EU ou no EEE, o método de cálculo do imposto é diferente.

Inicialmente iremos apresentar as tabelas que demonstram as taxas sobre a componente da cilindrada, as emissões de CO₂, conforme o tipo de teste a que estes pertençam, ou seja, o

NEDC ou o WLTP, o coeficiente de valorização e por fim a taxa adicional que se encontra prevista para os veículos que se desloquem a gasóleo.

Estas tabelas são as que se encontram previstas para o ano de 2024, e subseqüentemente iremos explicar como é realizado o cálculo, para fazermos uma comparação entre viaturas das duas categorias apresentadas.

▪ **Tabela IUC sobre a cilindrada ligeiros passageiros aplicáveis a 2024**

Escalão de cilindrada (cm3)	Taxas (em euros)
Até 1 250	31,77
Mais de 1 250 até 1 750	63,74
Mais de 1 750 até 2 500	127,35
Mais de 2 500	435,84

Tabela 21 - Tabela IUC para viaturas pertencentes à Categoria B - Componente Cilindrada

▪ **Tabela IUC sobre as emissões de CO₂ aplicáveis no ano de 2024**

Emissões de CO ₂ (g/km) NEDC	Emissões de CO ₂ (g/km) WLTP	Taxa	Taxa adicional
Até 120	Até 140	65,15	0,00
Mais de 120 até 180	Mais de 140 até 205	97,63	0,00
Mais de 180 até 250	Mais de 205 até 260	212,04	31,77
Mais de 250	Mais de 260	363,25	63,74

Tabela 22 - Tabela IUC para viaturas pertencentes à Categoria B - Componente Ambiental NEDC e WLTP

▪ **Tabela IUC coeficiente ano matrícula ligeiros de passageiros aplicável no ano de 2024**

Ano da primeira matrícula PT/EU/EEE	Coeficiente
2007	1,00
2008	1,05
2009	1,10
2010 e seguintes	1,15

Tabela 23 - Tabela IUC para viaturas pertencentes à Categoria B - Coeficiente do ano da primeira matrícula

- **Tabela IUC taxa adicional para viaturas a gasóleo aplicável no ano de 2024**

Escalão de cilindrada (cm3)	Taxas (em euros)
Até 1 250	5,02
Mais de 1 250 até 1 750	10,07
Mais de 1 750 até 2 500	20,12
Mais de 2 500	68,85

Tabela 24 - Tabela IUC para viaturas pertencentes à Categoria B - Taxa adicional para Veículos a Gasóleo

Tendo em conta as tabelas demonstradas a fórmula do cálculo do imposto é o seguinte:

Imposto Único de Circulação

$$= (Cilindrada + Emissões de CO_2 (Taxa + Taxa Adicional)) \\ * Coeficiente + Taxa adicional$$

A título de exemplo, uma viatura do ano de 2016, com 1 598 de cilindrada, a gasóleo e que apresenta no DAV emissões de CO₂ de 94g/km em que o teste realizado para determinar estas emissões é o WLTP, daria origem ao seguinte imposto:

$$Imposto Único de Circulação = (63,74 + 65,15 + 0,00) * 1,15 + 10,07 = 158,29€$$

Se considerarmos uma viatura pertencente à Categoria A, posterior a 1995, a gasóleo, com a mesma cilindrada que a viatura referida anteriormente, o montante de imposto que o sujeito passivo irá pagar é de 39,95€, ou seja, representa cerca de 1/4 do imposto que se paga comparativamente à viatura pertencente à Categoria B.

2.2.2. Disparidade das receitas arrecadadas entre a Categoria A e B

Na verdade, temos de ter em consideração que as viaturas pertencentes à Categoria A como foi referido anteriormente, não têm considerada a variável das emissões do dióxido de carbono no cálculo da base tributável do imposto, mas somente a componente da cilindrada.

Para analisarmos esta discrepância de imposto provindo destas duas categorias de viaturas, podemos verificar que a aplicação do mesmo não está a ser coerente, pois a função deste imposto é fazer com que os contribuintes paguem mais quando a viatura poluiu mais, ou seja o conceito de poluir pagador como referido anteriormente.

Refere-se que o conceito de poluidor pagador, como referido na Jurisprudência do CAAD¹⁹, «[o] referido princípio da equivalência, que informa o actual imposto único de circulação, tem, ao menos na parte em que especificamente respeita ao ambiente, subjacente o princípio do poluidor - pagador, e concretiza a ideia, nele inscrita, de que quem polui deve, por isso, pagar.», quem possui viaturas que poluem mais, consequentemente terão que pagar mais de imposto e não o inverso tal como se verifica na legislação atual.

Para além deste conceito, relativamente ao Imposto Único de Circulação, estamos perante o princípio da equivalência que se encontra disposto no artigo 1º desta mesma norma, sendo que a jurisprudência do CAAD, no Processo nº 52/2023-T:

«IUC é um tributo de natureza periódica e anual (artigo 4 do CIUC), que assenta no princípio da equivalência (artigo 1 CIUC) procurando onerar os contribuintes na medida do custo ambiental e viário que estes provocam, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária. Quer isto dizer que o legislador entende que o critério material de igualdade tributária (artigo 13 da CRP) é, no caso do IUC, o critério da equivalência, nos termos do qual a medida do tributo deve ter em vista a compensação dos custos ambientais e viários a que os contribuintes deram causa através dos seus veículos. Nestes termos, sujeitos passivos que provocam custos ambientais e administrativos semelhantes devem pagar IUC idêntico; sujeitos passivos que provoquem custos ambientais diferentes devem pagar IUC diferente. Como se lê no acórdão do STA de 03-06-2020, “concebendo a disponibilidade ambiental e viária como um recurso público escasso, o legislador configura o IUC como um instrumento de compensação ou reequilíbrio entre quem polui ou desgasta a rede viária e a comunidade em geral” (cf. acórdão do STA de 03-06-2020, processo n.º 0467/14.0BEMDL 0356/18, Relator: Nuno Bastos).»

Face ao disposto neste processo, o tribunal alega que a base tributável do imposto não é apurada com base no montante do veículo, mas sim os elementos que produzem o custo ambiental e viário, nomeadamente, a cilindrada e a emissão de CO₂. Por essa razão os veículos elétricos não têm de efetuar qualquer pagamento de imposto ou movidos a energias renováveis não combustíveis.

Se o imposto for redigido pelo princípio da equivalência, «exige-se que o rol de sujeitos passivos chamados a pagar o tributo corresponda ao rol de sujeitos passivos que causou os custos ambientais e viários que o IUC visa compensar, devendo o legislador estruturar a incidência subjetiva do tributo em torno de um critério que permita, com alguma segurança, destacar aquele conjunto de pessoas.» (Processo nº 52/2023-T, §20, CAAD)

¹⁹ Processo nº 27/2013-T

Para além das normas previstas na Constituição da República Portuguesa e o Código do Imposto Único de Circulação, a União Europeia (UE) criou várias normas e regulamentações para controlar as emissões de dióxido de carbono dos veículos e a promoção da fabricação de carros menos poluentes, nomeadamente:

- “Normas de emissões Euro”;
- a criação do teste do WLTP de forma a ser mais realista face ao NEDC;
- “Normas de eficiência de Combustível”;
- “Incentivo para Veículos de Baixa Emissão”

Relativamente às Normas de Emissões de Dióxido de Carbono, temos o caso da Norma Euro 5 e 6, em que a mesma visa:

- Estabelecer limites sobre a emissão do CO₂, de modo a reduzir o impacto ambiental, dos gases de efeito estufa e a mitigação das mudanças climáticas;
- A melhoria dos testes de conformidade de modo a certificar que as novas viaturas produzidas se encontram dentro dos requisitos previstos nesta norma;
- Exigência de uma melhoria da tecnologia relativamente à eficiência do consumo de combustível, através da produção de motores mais eficientes, sistemas de energia mais avançados, entre outros outros meios de inovação, de forma que haja uma redução das emissões de CO₂.
- Incentivo às fábricas de automóveis criarem viaturas híbridas plug-in ou elétricas.

Tendo em conta os requisitos/exigências provindas desta Norma podemos constatar que as viaturas pertencentes à Categoria B, estão sujeitas a alterações das suas componentes de modo que haja uma redução do impacto ambiental, conforme vai existindo atualizações/alterações provindas das Normas da União Europeia.

Existem casos de fábricas automóveis que estão a deixar de produzir viaturas movidas a gasóleo, devido a ultrapassarem os limites previstos por esta norma, pois torna-se um risco para a Empresa a produção destes veículos que não se encontram perante as novas conformidades exigidas pela União Europeia.

Devido à intensificação das regulamentações da União Europeia, a Marca da Volkswagen admitiu que produziu viaturas em que os motores tinham dispositivos de forma a distorcerem os testes de emissões geradas por estes, tendo em setembro de 2015 admitido tal facto perante a imprensa. Esta manipulação dos testes de emissões foi feita através de uma aplicação de software instalada no motor de modo a ativar todos os dispositivos antipoluição quando este está a ser conduzido em condições de teste. Assim, os motores a diesel

conseguem reduzir as emissões através de técnicas como por exemplo, o ajuste das proporções dos fluxos de escape com a injeção de uma solução com base na ureia.

A geração destes motores da Volkswagen quando detetavam que estavam a ser conduzidos de forma convencional, exigindo um maior desempenho motriz, deixavam de fazer uso do dispositivo referido anteriormente e assim, a performance dos mesmos tornava-se mais poluente.

O impacto desta manipulação, de acordo com a Agência de Proteção Ambiental dos Estados Unidos (EPA), foi de 10 392 a 41 571 toneladas de NOx (óxidos de azoto) emitidas pelos veículos da Volkswagen no país. Adicionalmente, foram produzidos cerca de 11 milhões de automóveis em todo o mundo com esta modificação, tendo sido inseridos na atmosfera entre 237 161 e 948 691 toneladas de emissões de NOx, por ano.

Esta manipulação foi descoberta através da realização de um teste por parte de uma ONG, o Conselho Internacional do Transporte Limpo (ICCT²⁰). Este teste independente foi realizado em 5 estradas similares às utilizadas pela Agência de Proteção Ambiental dos Estados Unidos (EPA) de forma a comparar as emissões emitidas de um VW Passat, VW Jetta e um BMW X5 em condução em auto estrada, suburbano, urbano, rural e inclinação.

Através deste teste, conclui-se que os carros da Volkswagen demonstraram emissões mais poluentes face às do BMW, tendo como base os dados dos testes realizados pela ICCT, tal como se pode verificar no seguinte gráfico.

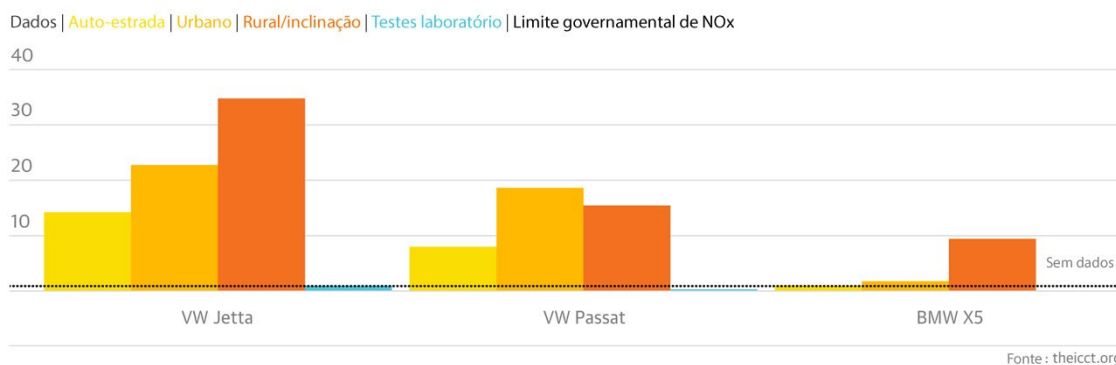


Gráfico 6 - Emissões médias de NOx como coeficiente de desvio

Estas modificações trouxeram várias implicações relacionadas com a Saúde, estes vapores podem gerar a inflamação das vias respiratórias e a longo prazo pode acelerar a morte.

²⁰ The International Council on Clean Transportation

O conceito de poluidor-pagador, abordado pela jurisprudência, indica que, quem polui tem de pagar mais imposto, e considerando em simultâneo os requisitos que são exigidos nestas normas podemos constatar que no caso do Imposto Único de Circulação português não se encontra coerente com o conceito referido.

Para além da União Europeia incentivar a produção de viaturas elétricas ou híbridas plug-in, e de viaturas que sejam menos poluentes por exemplo através da aplicação de Filtros de Partículas²¹ (DPF) para os veículos movidos a gasóleo, provoca que as viaturas pertencentes à Categoria B, deveriam ter uma redução no imposto a pagar face às viaturas pertencentes à Categoria A, tendo em conta a aplicação normas previstas pela União Europeia.

Este mecanismo anunciado anteriormente, o Filtro de Partículas (DPF) tem como função a captação e a armazenagem de partículas sólidas que se encontram presentes nos gases de escape dos veículos a gasóleo, ou seja, retém todas as partículas sólidas que se encontram nos gases de escape. Por vezes a viatura tem de realizar uma regeneração de modo a eliminar as partículas sólidas que ficaram retidas no filtro e para a limpeza do mesmo. Muitas viaturas a gasóleo que se encontram em conformidade com a norma Euro 6 possuem o sistema de Ad-Blue, de forma a diminuir as emissões de óxidos de nitrogénio e partículas. Resumidamente, este sistema visa a redução das emissões de óxidos de nitrogénio injetando ureia no catalisador da viatura de modo a converter estas toxinas em nitrogénio e água que faz com que sejam inofensivos para o meio ambiente.

Assim, conforme a Proposta de Lei do Orçamento de Estado para 2024, o mesmo anuncia que tendo por base a liquidação do ano de 2022 para as viaturas ligeiras de passageiros:

«O Imposto Único de Circulação (IUC) procura onerar os proprietários de veículos na medida do custo ambiental e viário que estes provocam pela sua utilização na via pública. Os veículos ligeiros de passageiros com matrícula posterior a 2007 (categoria B do IUC) são tributados com base na cilindrada e nas emissões de CO₂ (componente ambiental). No entanto, os veículos ligeiros de passageiros de matrícula anterior a 2007 (categoria A do IUC) são, até à presente proposta de Lei de Orçamento do Estado, tributados exclusivamente com base na cilindrada. Não sendo considerada a componente ambiental, a poluição causada por estes veículos não tem relevância fiscal.»

No entanto em 2022, a receita fiscal liquidada sobre o Imposto Único de Circulação, adveio de 6 milhões de veículos ligeiros de passageiros, conforme iremos apresentar no seguinte

²¹ Diesel Particulate Filter

gráfico que demonstra o número de viaturas que existem em território nacional à data de 2022, conforme a data da primeira matrícula da viatura.

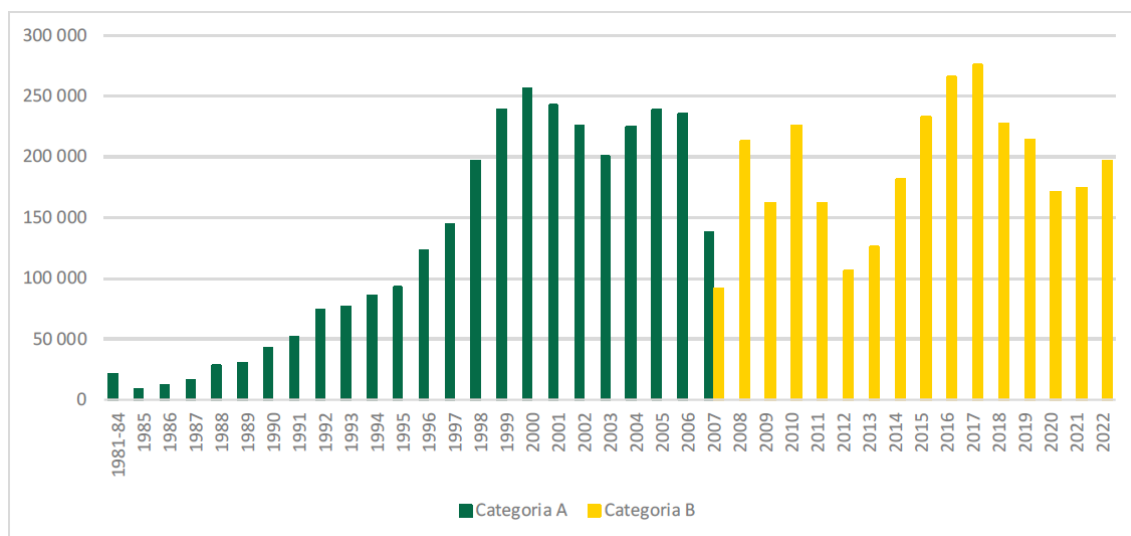


Gráfico 7 - Número de Viaturas existentes em Território Nacional da Categoria A e B

Através da análise do gráfico nº 7, este apresenta o número de veículos ligeiros de passageiros das Categorias A e B por ano da data da primeira matrícula em Portugal ou do Espaço Europeu, podendo constatar que não existem discrepâncias relevantes entre os dois tipos de Categorias a que os veículos possam pertencer, para além deste ponto constatamos que o parte do parque automóvel português encontra-se antiquado.

Mas esta proporção que existe face ao número de viaturas consoante a data da matrícula difere substancialmente do imposto arrecadado para cada categoria, sendo que a Categoria B apresenta 79% da totalidade da receita arrecadada e o remanescente pertence à Categoria A, tal como se pode verificar no gráfico seguinte.

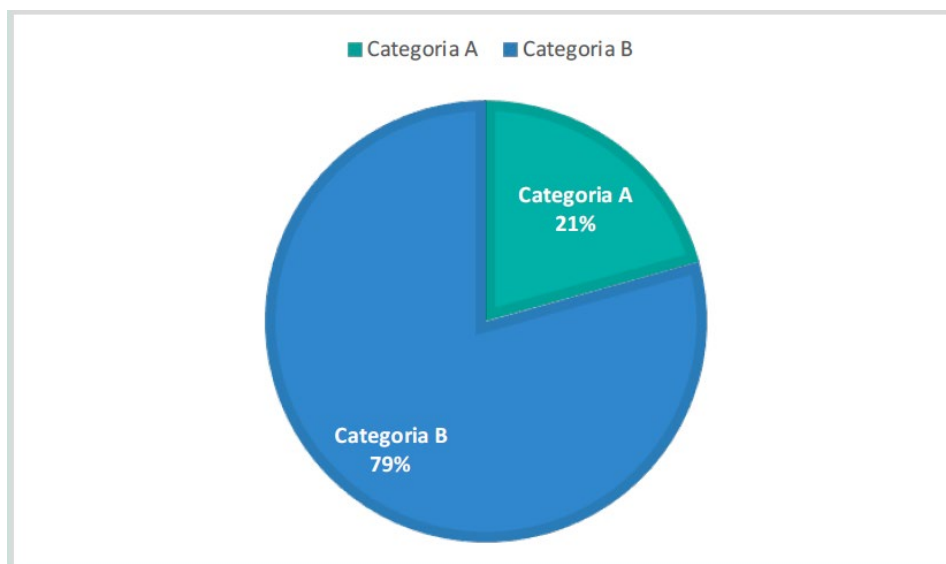


Gráfico 8 - Distribuição da Receita por Categoria A e B

Para além de a Categoria A se encontrar em vantagem face aos veículos pertencentes à Categoria B, o parque automóvel em Portugal encontra-se aproximadamente a 50% para ambas as categorias, o que faz com que o peso da receita arrecadada não se encontre devidamente compensada.

A disparidade existente entre as categorias deve-se ao facto, como foi sendo referido ao longo deste capítulo, na base tributável da Categoria A não ser considerado a componente ambiental tal como acontece na Categoria B, no entanto estes são produzidos de acordo com normas da União Europeia, de modo que tenham uma evolução tecnológica de forma a não poluírem tanto.

2.2.3 Análise do impacto ambiental de uma Viatura Híbrida

Tendo em conta a análise da base tributável prevista no Código do Imposto Único de Circulação (CIUC) de facto não se encontra nenhuma alínea ou exceção prevista para os carros Híbridos Plug-in tal como existe para as viaturas elétricas conforme previsto no artigo 5º alínea e) do CIUC:

«[v]eículos não motorizados, exclusivamente elétricos ou movidos a energias renováveis não combustíveis, veículos especiais de mercadorias sem capacidade de transporte, ambulâncias e veículos dedicados ao transporte de doentes nos termos da regulamentação aplicável, veículos funerários e tratores agrícolas;».

Estas para além de não serem 100% movidas a gasóleo ou a gasolina, têm um modo de condução que utiliza exclusivamente o motor elétrico, assim, as emissões de CO₂ irão reduzir

substancialmente, pois só serão emitidas no caso de o condutor preferir uma performance mais desportiva ou no caso da autonomia do motor elétrico se esgotar.

Não se tornando proporcional o facto destas viaturas pagarem o mesmo imposto face a uma viatura convencional, assim deveria ser criada uma base tributável que fosse adaptável a este tipo de viaturas, como se verifica exceções para estas viaturas no Código do Imposto sobre os Rendimentos das Pessoas Coletivas, no caso das Tributações Autónomas, e na importação das viaturas tal como previsto no artigo 8º do CISV. A distinção das viaturas híbridas como das híbridas plug-in, encontra-se explicada no capítulo do Código do Imposto sobre Veículos.

No caso das tributações autónomas no artigo 88º, nº3 do CIRC, existem três taxas para as viaturas convencionais conforme o valor da aquisição da mesma:

«São tributados autonomamente os encargos efetuados ou suportados por sujeitos passivos que não beneficiem de isenções subjetivas e que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, viaturas ligeiras de mercadorias referidas na alínea b) do n.º 1 do artigo 7.º do Código do Imposto sobre Veículos, motos ou motocicletas, às seguintes taxas:

a) 8,5 % no caso de viaturas com um custo de aquisição inferior a 27 500 €; (Redação da Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro)

b) 25,5 % no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a 27 500 € e inferior a 35 000 €; (Redação da Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro)

c) 32,5 % no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a 35 000 €. (Redação da Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro)»

Se for o caso de uma viatura híbrida plug-in que cumpra os requisitos que se encontram previstos no mesmo artigo, mas com as características previstas no nº 18, existe uma redução das taxas:

«No caso de viaturas ligeiras de passageiros híbrida plug-in, cuja bateria possa ser carregada através de ligação à rede elétrica e que tenham uma autonomia mínima, no modo elétrico, de 50 km e emissões oficiais inferiores a 50 g CO₂/km, e de viaturas ligeiras de passageiros movidas a gás natural veicular (GNV), as taxas referidas nas alíneas a), b) e c) do n.º 3 são, respetivamente, de 2,5 %, 7,5 % e 15 %.»

Tal como no caso do Imposto sobre Veículos, existem taxas intermédias para certos automóveis que corresponde às percentagens a serem aplicadas do imposto resultante na tabela A, que no caso das viaturas híbridas existe a seguinte redução de taxa do imposto:

- a) 60%, aos automóveis ligeiros de passageiros que se apresentem equipados com motores híbridos, preparados para o consumo, no seu sistema de propulsão, quer de energia elétrica ou solar quer de gasolina ou de gasóleo, desde que apresentem uma autonomia em modo elétrico superior a 50 km e emissões oficiais inferiores a 50 gCO₂/km.

Assim sendo, no Imposto Único de Circulação deveria ser aplicada uma redução de imposto para as viaturas híbridas plug-in que cumpram os mesmos requisitos que se encontram previstos no artigo 88º, nº 18 do CIRC e da alínea a) do nº1 do artigo 8º do CISV. Este imposto poderia ser calculado tendo em contas as emissões de CO₂ e a cilindrada da viatura para se manter em coerência com o cálculo das viaturas pertencentes à Categoria B, mas com a aplicação de redução da taxa, criando uma nova componente conforme a autonomia do motor elétrico, incluindo os dados que se encontrem no Documento Aduaneiro do Veículo (DAV) ou do Documento Único Automóvel (DUA), podendo também ser aplicado apenas uma redução do imposto através de uma taxa conforme se aplica no Imposto Sobre Veículos.

2.2.4 Análise do Anuário dos Impostos de 2022

Conforme disposto no Anuário de 2022 disponibilizado na Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC) podemos apresentar o seguinte gráfico de barras em que demonstra o impacto do Imposto Único de Circulação entre 2012 a 2022, ou seja, a análise de uma década.

O primeiro gráfico indica os 10 Municípios que arrecadaram uma maior receita fiscal nos últimos 10 anos, estando em primeiro lugar o município de Lisboa, apresentando um montante em 2010 de € 15 846 624 e em 2022 de € 18 064 566 tendo uma variação de 13%. O ano em que este Município arrecadou mais receita foi no ano de 2018 apresentando o montante de € 20 354 330.

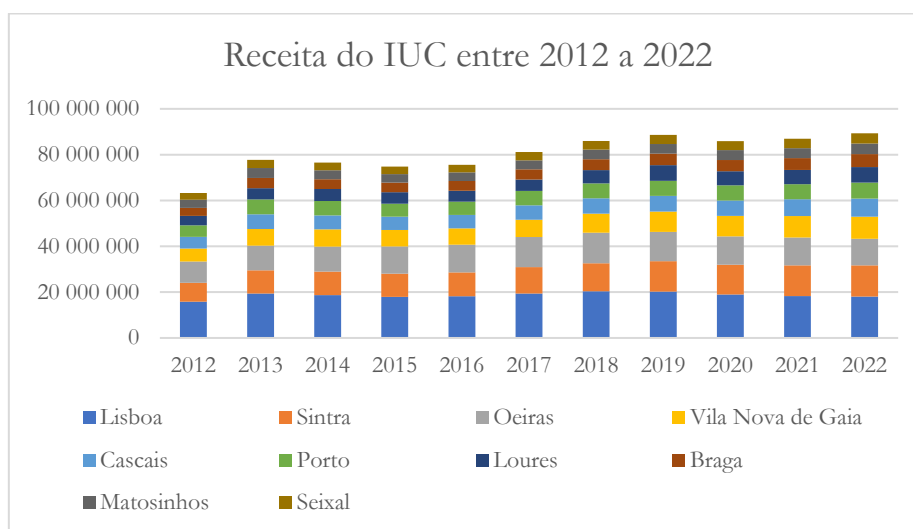


Gráfico 9 - Top 10 dos Municípios que arrecadaram maior receita entre os anos de 2012 a 2022

Por fim em décimo lugar encontra-se o Município do Seixal que em 2012 arrecadou uma receita € 2 904 456 enquanto em 2022 apresentou um aumento de € 4 472 777, apresentando uma variação positiva de 54%. O ano em que o Município do Seixal arrecadou mais imposto foi no ano de 2022, apresentando o montante referido anteriormente.

Para além dos municípios referidos anteriormente no gráfico nº 9, apresentamos a seguinte tabela com o *ranking* dos dez municípios que apresentam a maior arrecadação da carga fiscal, indicando o montante máximo adquirido ao longo da década em análise, com a respetiva indicação do ano em que decorreu o mesmo.

Ranking	Município	Receita de IUC	Ano
1º	Lisboa	20 354 330	2018
2º	Sintra	13 608 581	2022
3º	Oeiras	13 334 677	2018
4º	Vila Nova de Gaia	9 677 433	2022
5º	Cascais	7 856 447	2022
6º	Porto	6 997 343	2022
7º	Loures	6 825 225	2019
8º	Braga	5 660 816	2022

Tabela 25 - Top 10 Municípios com Maior Arrecadação de IUC e o Ano de Maior Montante

Há que ressaltar que de acordo com a informação retirada do PORDATA relativamente ao número de habitantes do primeiro e do décimo município que arrecadou a maior receita de imposto, não existiu de facto variação significativa conforme se apresenta na seguinte tabela, com base

População residente em Portugal				
	2012	2022	Variação	Diferença
Lisboa	542 338	546 923	0,85%	4 585
Seixal	160 064	168 950	5,55%	8 886

Tabela 26 - Variação da População residente em Portugal no primeiro de no décimo município dos que arrecadaram maior receita

No gráfico n° 10 apresentamos os dez municípios com menor arrecadação de imposto ao longo da década (2012-2022).

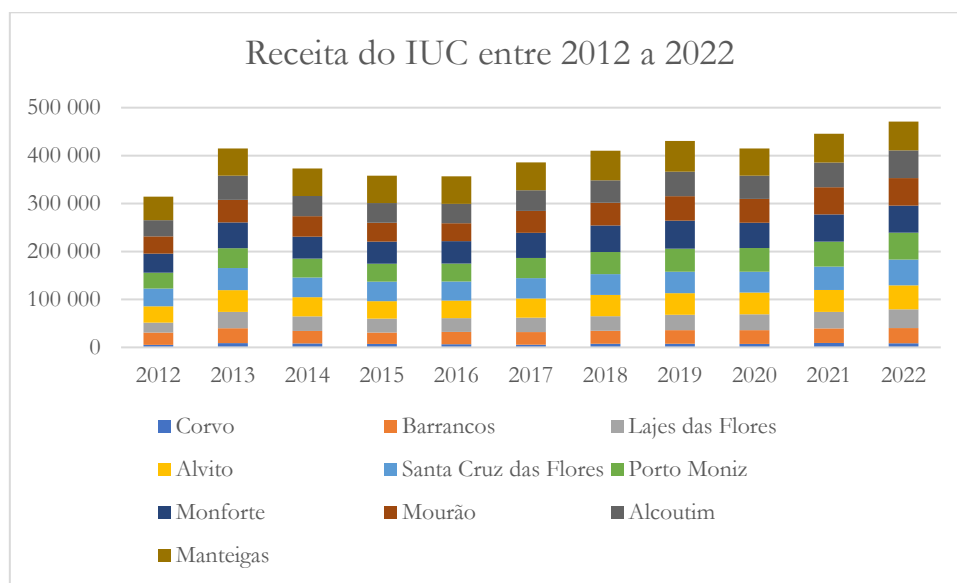


Gráfico 10 - Top 10 dos Municípios que arrecadaram menor receita entre os anos de 2012 a 2022

Conforme demonstrado no Gráfico o município que apresenta a menor arrecadação de imposto é o Corvo que apresentou em 2012 a arrecadação de € 5 152 enquanto em 2022 apresentou o montante de € 8 578, apresentando uma variação de 66%. O ano em que apresentou um maior montante de arrecadação foi no ano de 2021 apresentando um total de imposto de € 9 297.

O décimo Município que apresenta a menor arrecadação fiscal é o de Manteigas em que no ano de 2012 apresentou o montante de € 49 111 enquanto em 2022 apresentou o montante de € 59 981, apresentando uma variação positiva de 22%. O ano em que apresentou a maior arrecadação de imposto foi no ano de 2019 com o montante de € 64 144.

Tal como a análise feita no gráfico anterior apresentamos os dados a nível demográfico dos dois municípios que analisámos:

População residente em Portugal

	2012	2022	Variação	Diferença
Manteigas	3 414	2 925	-14,32%	489,00
Corvo	407,00	423,00	3,93%	16,00

Tabela 27 - Variação da População residente em Portugal no primeiro de no décimo município dos que arrecadaram menor receita

Com base nos valores apresentados, constatamos que não houve uma variação significativa na população durante o período analisado nos dois municípios.

Para além destes municípios referidos e analisados também temos outros que estão dentro dos dez, tal como Barrancos que se encontra em segundo lugar dos municípios que apresentam a arrecadação mais baixa dos 308 municípios existentes em Portugal.

2.3 Tributação Autónoma no Imposto sobre os Rendimentos das Pessoas Coletivas (IRC)

2.3.1 Introdução ao Imposto

A Tributação Autónoma é uma forma de tributação em que incide sobre determinados encargos a sujeitos passivos de IRC, que se encontra previsto no artigo 88º do Código dos Rendimentos sobre Pessoas Coletiva (CIRC) e no artigo 73º do Código sobre Rendimentos de Pessoas Singulares (CIRS). De acordo com a alínea a) do artigo 23º-A do CIRC, as tributações autónomas não são dedutíveis em sede de IRC.

Tal como refere a Ordem dos Contabilistas Certificados, relativamente, ao tema das Tributações Autónomas, admite que o Tribunal Constitucional no acórdão nº 197/2016, considerou,

«[a] tributação autónoma, embora regulada normativamente em sede de imposto sobre o rendimento, é materialmente distinta da tributação em IRC, na medida em que incide não diretamente sobre o lucro tributável da empresa, mas sobre certos gastos que constituem, em si, um novo facto tributário (que se refere não à percepção de um rendimento, mas à realização de despesas). E, desse modo, a tributação autónoma tem insita a ideia de desmotivar uma prática que, para além de afetar a igualdade na repartição de encargos públicos, poderá envolver situações de menor transparência fiscal, e é explicada por uma intenção legislativa de estimular as empresas a reduzirem tanto quanto possível as despesas que afetem negativamente a receita fiscal.»

Pelo que concluímos, que a despesa que gera um facto tributário autónomo, gera um imposto ao contribuinte, independentemente, de ter obtido lucro tributável em sede de IRC sobre o ano em análise, pelo que o imposto é gerado apenas quando estamos perante a existência de despesas que estejam enquadradas no artigo 88º do CIRC.

Com a introdução da Tributação Autónoma em sede de IRC, o legislador visa o desincentivo dos sujeitos passivos a assumirem determinados gastos, de forma a combater a fraude e a evasão fiscal e tributar determinados encargos que possam constituir uma vantagem. A solução por vezes, passa pela realização de um planeamento fiscal de modo a não ser tributado nesta área.

Para análise desta dissertação de mestrado, iremos abordar as Tributações Autónomas que incidem sobre as Viaturas Ligeiras de Passageiros (VLP's).

A tributação autónoma sobre viaturas é somente aplicável aos encargos efetuados ou suportados por sujeitos passivos que não estejam perante um benefício de uma isenção

subjetiva e que exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola. Perante esta sujeição, estão excluídas as entidades que não exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola tal como por exemplo uma IPSS²².

Este imposto, não incide sobre todas as viaturas, apenas são sujeitas a Tributação autónoma as viaturas ligeiras de passageiros (VLP's) que se encontram previstas no artigo 106º do Código da Estrada²³, as viaturas ligeiras de mercadorias que se enquadram na alínea b) do artigo 7º do Código do Imposto sobre Veículos²⁴ (CISV) e por fim motos e motocicletos.

Tal como se encontra previsto no artigo 88º, nº3 do CIRC, são tributados autonomamente:

«São tributados autonomamente os encargos efetuados ou suportados por sujeitos passivos que não beneficiem de isenções subjetivas e que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, viaturas ligeiras de mercadorias referidas na alínea b) do n.º 1 do artigo 7.º do Código do Imposto sobre Veículos, motos ou motocicletos, às seguintes taxas:

- a) 8,5 % no caso de viaturas com um custo de aquisição inferior a 27 500 €*
- b) 25,5 % no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a 27 500 € e inferior a 35 000 €;*
- c) 32,5 % no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a 35 000 €»*

Estas taxas têm tido uma variação ao longo dos anos, sendo que no ano de 2023 apresentavam taxas de 10%, 27,5% e 35%, respetivamente. Em relação a 2023, houve uma variação das taxas das tributações autónomas, de 15%, 7,27% e 7,14%, respetivamente.

No entanto, com o disposto no artigo 88º, nº 14 do CIRC as taxas de tributação são elevadas a 10 pontos percentuais quanto aos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período a que respeitem quaisquer dos factos tributários referidos nas restantes alíneas deste artigo com o exercício de uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola não isenta de IRC.

²²IPSS – Instituições particulares de solidariedade social

²³ **«Artigo 106.º - Classes e tipos de automóveis**

1 - Os automóveis classificam-se em:

a) Ligeiros - veículos com peso bruto igual ou inferior a 3500 kg e com lotação não superior a nove lugares, incluindo o do condutor;»

²⁴ **«Artigo 7º - Taxas Normais – Automóveis**

1- A tabela A, a seguir indicada, estabelece as taxas de imposto, tendo em conta a componente cilíndrica e ambiental, e é aplicável aos seguintes veículos:

a) Aos automóveis de passageiros;

b) Aos automóveis ligeiros de utilização mista e aos automóveis ligeiros de mercadorias, que não sejam tributados pelas taxas reduzidas nem pela taxa intermédia.»

A aplicação do agravamento destes 10 pontos percentuais não se aplica para os períodos de 2022 e 2023, de acordo com o artigo 230º da Lei nº24-D/2022, de 30 de dezembro (Lei do OE 2023)²⁵, em que se a Empresa cumprir cumulativamente os requisitos, a mesma pode usufruir desta exceção.

De acordo com o disposto no artigo 88º, nº5 do CIRC, os gastos e as despesas encontram-se sujeitas a estas taxas os encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos, nomeadamente, depreciações, rendas ou alugueres, seguros, manutenção e conservação, combustíveis e impostos incidentes sobre a sua utilização.

As taxas de tributação autónoma, apresentam uma redução quando estamos perante encargos que se destinam a viaturas ligeiras de passageiros Híbridas Plug-in, que se encontram previstas no nº18 do mesmo artigo:

«18 - No caso de viaturas ligeiras de passageiros híbrida plug-in, cuja bateria possa ser carregada através de ligação à rede elétrica e que tenham uma autonomia mínima, no modo elétrico, de 50 km e emissões oficiais inferiores a 50 gCO₂/km, e de viaturas ligeiras de passageiros movidas a gás natural veicular (GNV), as taxas referidas nas alíneas a), b) e c) do n.º 3 são, respetivamente, de 2,5 %, 7,5 % e 15 %.»

Relativamente, à 2º parte do artigo referido acima, estamos perante os mesmos limites que se encontram previstos para as viaturas convencionais, ou seja, a taxa de 2,5% aplica-se às viaturas em que o valor de aquisição da mesma seja inferior a € 27 500, a taxa intermédia aplica-se quando o valor de aquisição da viatura excede os € 27 500 e inferior a € 35 000, por fim, a taxa máxima aplicável às viaturas aplica-se quando o valor de aquisição seja superior a € 35 000.

Finalmente, no nº 20 do artigo em que aborda o tema das Tributações Autónomas, os encargos que sejam relacionados com veículos movidos exclusivamente a energia elétrica, apenas são sujeitos a tributação, à taxa de 10% caso o custo de aquisição exceda o que se encontra definido na portaria a que se refere o artigo 34º, nº1 alínea e).²⁶, *i.e.*, o limite de € 62 500.

²⁵ **«Artigo 230º - Regime excecional no âmbito do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas**
O disposto no n.º 14 do artigo 88.º do Código do IRC não é aplicável, nos períodos de tributação de 2022 e 2023, quando:

a) O sujeito passivo tenha obtido lucro tributável em um dos três períodos de tributação anteriores e as obrigações declarativas previstas nos artigos 120.º e 121.º do mesmo Código, relativas aos dois períodos de tributação anteriores, tenham sido cumpridas nos termos neles previstos;
b) Estes correspondam ao período de tributação de início de atividade ou a um dos dois períodos seguintes.»

²⁶ **«Portaria 467/2010, de 7 de julho**

Artigo 1º - Custo de aquisição ou valor de reavaliação de veículos

Até ao ano de 2022, os gastos e encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros movidas a eletricidade não eram sujeitas a tributação autónoma, no entanto, o legislador nos anos seguintes tomou a decisão de aplicar uma taxa de 10% a estes custos de forma às Empresas continuarem a usufruir de um benefício vantajoso face aos encargos que sejam relacionados com viaturas convencionais e Híbridas plug-in, mas aplicando um limite sobre o valor de aquisição das mesmas.

Há que ressaltar que os encargos que se encontram dispostos no n.º 5 do artigo 88.º do CIRC são apurados como gastos contabilísticos, isto é, estão considerados em contas de gastos e não existem limites aceites fiscalmente, tal como se aplica nos casos das amortizações aceites fiscalmente, sobre os encargos com o aluguer de viaturas sem condutor que se encontra previsto no artigo 23.º-A, n.º1 alínea i) do CIRC²⁷.

No caso referido anteriormente, os encargos com o aluguer de viaturas sem condutor encontram-se sujeitos às mesmas taxas de Tributação Autónoma das viaturas ligeiras de passageiros conforme a categoria da viatura a que estes pertençam, os mesmos gastos que se encontram referidos no n.º 5 do artigo 88.º do CIRC. O custo de aquisição da viatura difere, das viaturas ligeiras de passageiros adquiridas pela Empresa, devendo ser considerado o preço que o locador considerou para o cálculo da renda (do aluguer mensal). A essa base tributável, terá de ser adicionado o IVA no caso de o mesmo não ser dedutível, conseqüentemente, constituir uma componente do custo de aquisição da viatura.

No entanto, encontram-se sujeitos a Tributação Autónoma os encargos com rent-a-car, que por norma apresentam uma duração inferior a 3 meses.

De acordo com a informação vinculativa presente na Autoridade Tributária relativamente ao processo n.º 2012001228²⁸, os gastos com os contratos/prestações de rent-a-car encontram-se previstos no n.º 5 do artigo 88.º do CIRC, pois dizem respeito a custos com viaturas. A

4 - Para as viaturas ligeiras de passageiros ou mistas adquiridas nos períodos de tributação que se iniciem em 1 de janeiro de 2015 ou após essa data, o montante referido no n.º 1 passa a ser de:

a) € 62 500 relativamente a veículos movidos exclusivamente a energia elétrica;»

²⁷ «Artigo 23.º-A, n.º1 alínea i) CIRC

i) Os encargos com o aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, na parte correspondente ao valor das depreciações dessas viaturas que, nos termos das alíneas c) e e) do n.º 1 do artigo 34.º, não sejam aceites como gastos;»

²⁸ **Pedido de Informação Vinculativa n.º 2012001228**

«Uma vez que o legislador não alterou expressamente a taxa de tributação autónoma dos encargos suportados provenientes de contratos de rent-a-car e estando os mesmos sujeitos a esta tributação por se enquadrarem no conceito de encargos com viaturas previsto no n.º 5 do artigo 88.º do Código do IRC e não se tratando de aquisição nem de situação assimilável a aquisição, deve a tributação autónoma daqueles encargos ser a mesma que vinha sendo aplicável, ou seja, à taxa de 10 %, nos termos do atual n.º 3 do artigo 88.º do Código do IRC.»

taxa aplicável para este tipo de encargos difere das taxas aplicáveis aos casos referidos anteriormente, tendo em conta que não se trata efetivamente de uma aquisição ou casos semelhantes, pelo que se aplica uma taxa de 10%.

A Autoridade Tributária (AT), ressalva que a lista de elementos que se encontram previstos no n.º 5 não são taxativos, mas sim meramente exemplificativos, pelo que se considera que os gastos sujeitos a tributação autónoma são todos os gastos que estejam relacionados com a viatura.

Entretanto, existe um caso que foi analisado por parte do CAAD – Centro de Arbitragem e com a jurisprudência entregue por parte do Tribunal Central Administrativo do Norte sobre o tema das despesas com portagens e estacionamento em que consideram que não sejam aplicáveis para efeitos no cálculo de Tributação autónoma, estes gastos não estão diretamente relacionados com as viaturas, mas sim com a utilização direta.

2.3.2 Impacto Ambiental das viaturas elétricas face à aplicação da Tributação Autónoma

As viaturas elétricas têm sido uma grande inovação no ramo automóvel tendo em conta que apenas é necessário carregar através de uma ficha elétrica em sua casa, não sendo preciso recorrer a bombas de combustível em que se tem de encher o depósito com combustíveis fósseis.

As poluições com a fabricação das baterias para os veículos elétricos, por vezes, podem ser mais poluentes do que o legislador quer demonstrar através dos incentivos fiscais que apresenta às Empresas para incentivar a compra deste tipo de viaturas.

De acordo com a notícia do Observador de 4 de janeiro de 2023 intitulada como “*Fact Check. Produção de baterias torna automóveis elétricos mais poluentes que os movidos a combustível?*”, inicialmente referiam que a produção das baterias da Tesla ou de outro modelo elétrico não podia ser o único parâmetro de avaliação relativamente às emissões de CO₂. Posto isto, contactaram a Professora Fátima Montemor, da Unidade Química Estrutural do Instituto Superior Técnico, que alega não existir nenhum sistema de produção de energia no mundo que não emite emissões de dióxido de carbono.

Para a produção de uma bateria elétrica, como a título de exemplo a marca de Elon Musk (Tesla), são necessárias matérias-primas como por exemplo, o níquel, manganês ou o lítio, mas também incluem outros componentes que necessitam de processos de extração e de processamento.

Uma das questões que tem sido recorrida desde o aparecimento das viaturas elétricas é se as baterias de lítio são mais ou menos poluentes em comparação com o uso de combustíveis fósseis?

Através de um estudo realizado em março de 2021, de um conjunto de organizações não governamentais denominadas de Transport & Environment, existe uma diferença entre a poluição das viaturas convencionais e das viaturas elétricas a partir do facto que o combustível é apenas utilizado/queimado uma vez, enquanto a bateria pode ser reutilizada através do carregamento para ter novos ciclos, embora vão perdendo a eficiência ao longo da sua utilização.

Com a grande procura destas baterias para abastecer o mercado dos veículos elétricos, consequentemente, a procura das matérias-primas será maior, conforme este estudo, apenas iremos apresentar as três matérias-primas principais, tais como o níquel, o cobalto e lítio.

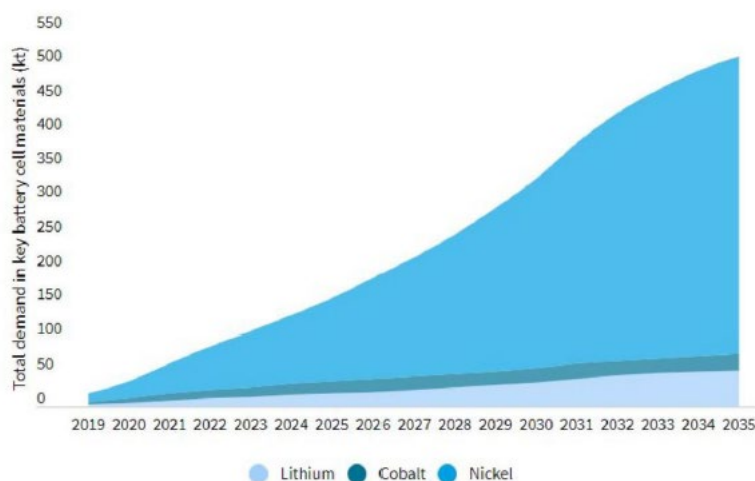


Gráfico 11 - Necessidade das matérias-primas ao longo dos anos para a produção de uma bateria para uma viatura elétrica. Conforme o gráfico nº 11, existem incertezas relativamente à evolução da procura das matérias-primas para a produção destas baterias, pelo que teria de existir uma evolução dos produtos químicos, devido à sua complexidade e da respetiva previsão dos avanços químicos para a produção destas baterias.

A vida útil destas baterias está no fim ou degradada quando a sua capacidade está entre os 70% a 80% destinando-se a ser reutilizada para outros fins como por exemplo, o armazenamento fixo das mesmas ou então para a reciclagem.



Gráfico 12 - Componentes necessárias durante a vida útil de automóveis convencionais e elétricos

Tendo em conta o gráfico nº 12, conseguimos verificar que durante a vida útil dos automóveis convencionais seria necessário o equivalente a uma torre de barris de petróleo com cerca de 70 metros de altura, no caso dos veículos a gasóleo. Enquanto, no caso dos a gasolina seria de 90 metros de altura.

No caso dos minerais que pertencem à composição de uma bateria, seria um cubo de 38 cm de largura, mas se esta for levada para a reciclagem a dimensão do cubo iria reduzir para 25 cm.

Com a publicação da DGEG – Direção Geral de Energia e Geologia, Direção de Serviços de Planeamento Energético e Estatística e da ADENE – Agência para a Energia, Direção de Formação, Informação e Educação sobre a “Energia em Números” na edição de 2023, publicada a 26/06/2022, Portugal apresentou no ano de 2021 uma dependência face ao exterior de 67,1%, sendo o 10º país pertencente à União Europeia com maior dependência de energia elétrica. No ano de 2020, apresentou uma dependência de 65,8%, tendo sofrido um aumento de 1,3%.

O saldo importador de produtos energéticos no ano de 2022 foi de 11 831 milhões de euros enquanto em 2021 a importação rondou o montante de 5 342 milhões de euros, apresentando uma variação crescente de 24,2%, face a 2021.

Conforme ilustrado no gráfico abaixo extraído da plataforma Data Hub da Empresa REN - Redes Energéticas Nacionais, o consumo de energia em Portugal entre 2021 e 2023 provém

tanto de fontes renováveis como de fontes poluentes e importadas de outros países.

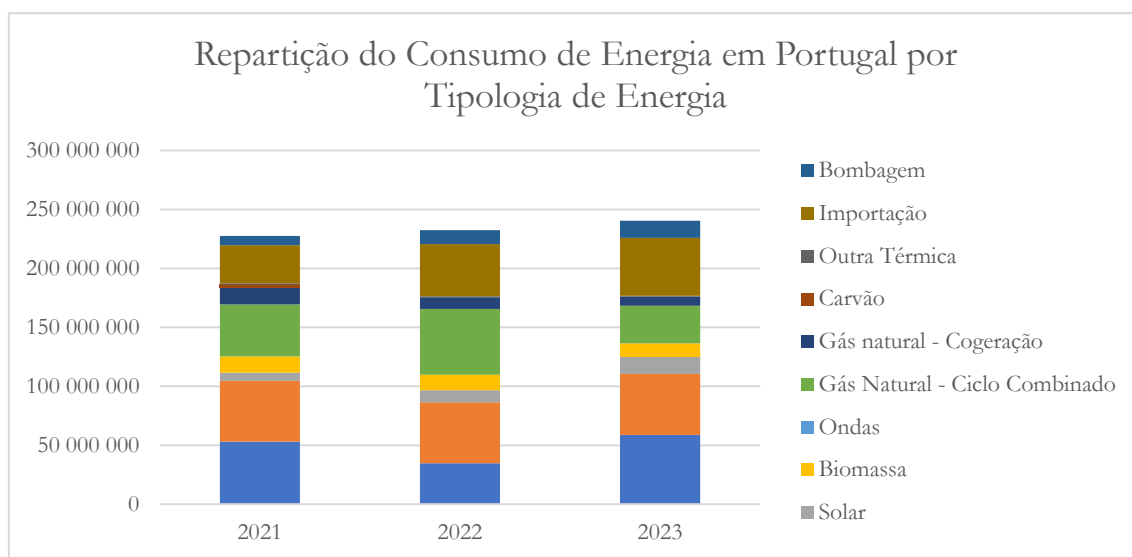


Gráfico 13 - Repartição do Consumo de Energia em Portugal por Tipologia de Energia

Após a análise do gráfico acima, verificamos que a maior parte do consumo de energia em Portugal provém de fontes renováveis, nomeadamente energia hídrica e eólica. No entanto, ainda há uma certa dependência de energia não renovável, como se pode observar na tabela a seguir.

Ano	Energia Renovável	Energia não Renovável	% Energia Renovável	% Energia Não Renovável
2021	134 205 357	61 077 651	69%	31%
2022	122 402 196	65 702 610	65%	35%
2023	151 725 555	39 571 442	79%	21%

Tabela 28 - Montante de Energia Consumida em Portugal por Fontes Renováveis e Não Renováveis com a Respetiva Proporção em Relação ao Total

Após a análise dos dados apresentados sobre a energia consumida em Portugal, fica evidente que uma parte do carregamento das viaturas elétricas não será ambientalmente sustentável, considerando que a produção e o consumo de energia em Portugal não são totalmente sustentáveis.

Para além da questão do combustível/energia abordada anteriormente, de acordo com o estudo da organização, o fornecimento das matérias-primas será uma tarefa complexa nos próximos anos, à medida em que a procura por baterias aumenta rapidamente. Esta procura

deve crescer de forma mais eficiente e sustentável possível, de forma a limitar ao máximo o impacto no ambiente. Para alcançar este objetivo, é essencial priorizar o uso de matérias recicladas ou não primárias, bem como manter a segurança das cadeias de fornecimento de modo a evitar distorções no mercado.

Tal como referido anteriormente, a reutilização de baterias usadas, que se encontram em armazenamento ou para aplicações de mobilidade menos exigentes, também influencia na pressão para a construção de novas baterias.

Levando em consideração o potencial aumento da procura destas matérias-primas para a produção de baterias para veículos elétricos, é importante reconhecer que elas são extraídas do solo e que, em alguns casos, podem-se esgotar, mesmo quando se recorre a materiais que tiveram um uso prévio.

O legislador terá de reconsiderar a aplicação dos benefícios fiscais aplicáveis para este tipo de viaturas, pelo facto de estas continuarem a ser amigas do ambiente, pois não emitem dióxido de carbono, no entanto calcula-se que irá haver um aumento exponencial da produção das baterias para estes veículos e as matérias-primas que as compõe são extraídas do solo, pelo que pode influenciar o mercado concorrencial e o ambiente, tal como o consumo de eletricidade em Portugal não ser totalmente sustentável.

Para além, do excesso de procura que se prevê para as matérias-primas necessárias para a produção das baterias para os veículos elétricos, é necessário ressaltar que o mercado destes veículos tem vindo a evoluir, pois existem cada vez mais marcas automóveis a produzir e a lançar novos modelos elétricos.

Ao longo dos anos o valor de aquisição das viaturas elétricas tem vindo a diminuir, devido às marcas terem explorado mais segmentos de mercado e ao melhoramento natural destas tecnologias, o que reduz o custo da produção em série.

Conforme disposto no artigo 88º, nº20 do CIRC:

«20 - Os encargos relacionados com veículos movidos exclusivamente a energia elétrica apenas são sujeitos a tributação, à taxa autónoma de 10 %, caso o custo de aquisição destes veículos exceda o definido na portaria a que se refere a alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º e não se encontrem excluídos de tributação pelo n.º 6»

, o limite que se encontra previsto na alínea e) do nº1 do artigo 34º da portaria é o de € 62 500, no entanto, o mercado automóvel tem apresentado cada vez mais veículos com o valor de aquisição inferior ao definido por este artigo, podendo ser adotado um planeamento fiscal

de modo a adquirir viaturas em que não incorram ao cálculo da Tributação Autónoma. Embora, que o legislador tenha de ter em consideração o impacto que estas viaturas podem trazer para o ambiente e para as receitas do Estado.

2.3.3 Análise da arrecadação de receita da Tributação Autónoma ao longo dos anos

A receita arrecadada com este imposto único tem variado ao longo dos anos, devido às vantagens fiscais que o legislador tem apresentado para determinadas viaturas, conforme fomos referindo nesta dissertação de mestrado, as viaturas Híbridas Plug-In e as Viaturas Elétricas.

Com base nas estatísticas do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), disponíveis no Portal das Finanças, iremos apresentar e analisar os dados declarados no período de 2017 a 2022, em relação às viaturas convencionais e às viaturas híbridas Plug-In, com as taxas conforme os três intervalos previstos.

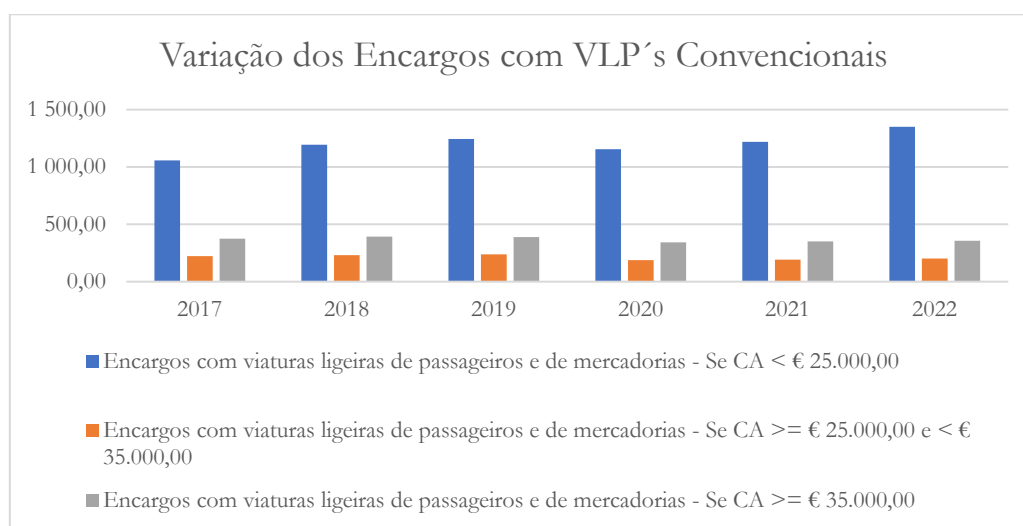


Gráfico 14 - Variação dos Encargos sujeitos a Tributação Autónoma com Viaturas Ligeiras de Passageiros Convencionais (em milhões de euros)

Com o gráfico nº 14, apresentamos a variação dos encargos com as viaturas convencionais conforme os intervalos previstos, as taxas permaneceram ao longo dos anos. Assim, verificamos que o valor mais elevado apresentado para as viaturas ligeiras de passageiros com valores de aquisição inferiores de € 25 000 (antiga redação) foi no ano de 2022, em que foi arrecadado o montante de € 1 350,66 milhões de euros, sendo que o ano em que houve a menor arrecadação deste imposto foi no ano de 2017 com o montante de € 1 056,66 milhões de euros.

No caso das viaturas ligeiras de passageiros com o valor de aquisição superior a € 25 000 e inferior a € 35 000, apresentou a maior arrecadação de receita no ano de 2019 no montante

de € 227,79 milhões de euros, e o menor em 2020 atingindo o valor de € 187,61 milhões de euros.

Por fim, no caso das viaturas com o valor de aquisição superior a € 35 000 o valor máximo atingido foi no montante de 393,50 milhões de euros no ano de 2018 e o valor mínimo de receita arrecadada atingido neste intervalo foi no montante de € 342,38 milhões de euros no de 2020.

Em relação às viaturas Híbridas Plug-In iremos apresentar o seguinte gráfico com as receitas arrecadadas em cada um destes intervalos que se encontram previstos no artigo 88º do CIRC.

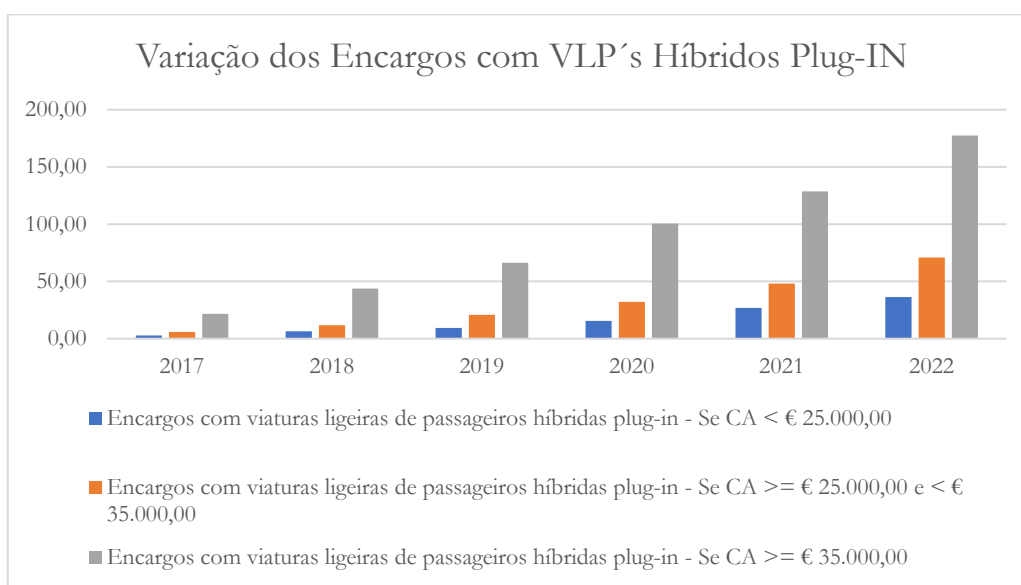


Gráfico 15 - Variação dos Encargos sujeitos a Tributação Autónoma com Viaturas Ligeiras de Passageiros Híbridos Plug-In (em milhões de euros)

Conforme a análise do gráfico nº 15, constatamos que tem existido um aumento com os gastos das viaturas ligeiras de passageiros híbridas Plug-In, apresentando conforme os intervalos apresentados os montantes de 36,36 milhões de euros, 70,94 milhões de euros e 177,44 milhões de euros no ano de 2022.

No ano de 2017, foram apresentados os menores valores de arrecadação desta natureza tendo apresentado os seguintes montantes, 2,80 milhões de euros, 5,85 milhões de euros e 21,74 milhões de euros, conforme os intervalos dos valores de aquisição previstos na norma.

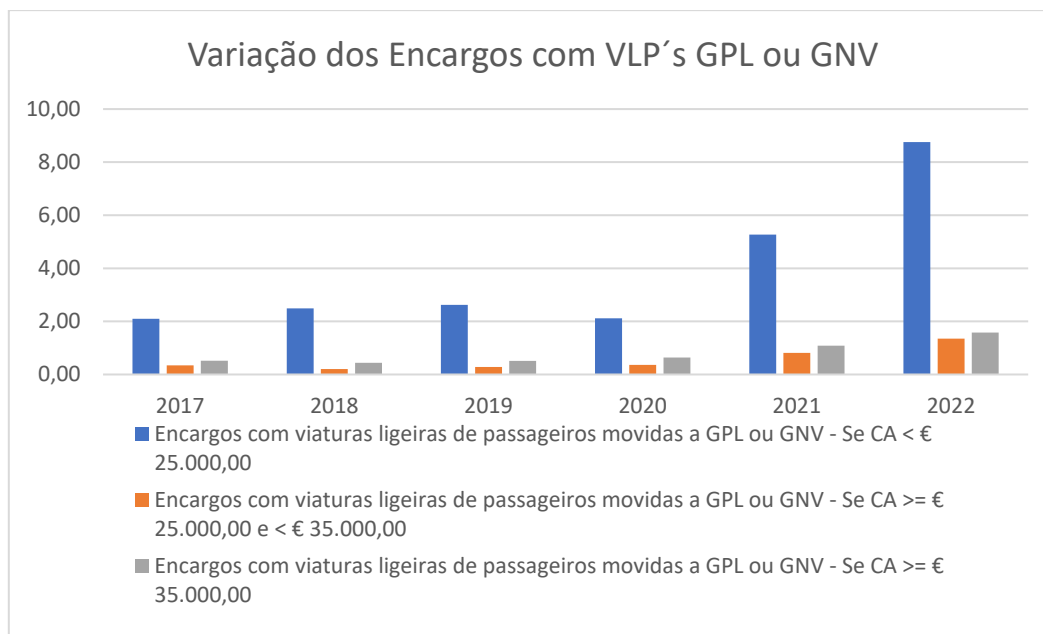


Gráfico 16 - Variação dos Encargos sujeitos a Tributação Autónoma com Viaturas Ligeiras de Passageiros a GPL ou GNV (em milhões de euros)

Tal como no caso anterior, as viaturas ligeiras de passageiros movidas a GPL ou a GNV têm apresentado uma variação positiva, arrecadando a maior receita em 2022, respetivamente nos montantes de 8,76, 1,35 e 1,09 milhões de euros.

Os anos de 2017 e 2018, apresentaram os montantes mais reduzidos relativamente a estas viaturas, com o valor de aquisição inferior a € 25 000, a receita arrecada apresentou o montante de 2,10 milhões de euros, no segundo intervalo o montante 0,21 milhões de euros enquanto no terceiro intervalo o montante de 0,44 milhões de euros.

De acordo com a análise destes 3 gráficos, podemos concluir que as Empresas têm optado pela aquisição das viaturas que sejam “amigas do ambiente”, de forma a cumprirem com um planeamento fiscal que o legislador tem apresentado ao longo dos anos.

3. Conclusão

Com base na apresentação desta dissertação de mestrado, podemos concluir que a tributação dos veículos em Portugal exerce um impacto significativo na tomada de decisão tanto dos consumidores quanto das empresas no momento de compra ou aquisição dos mesmos. Esta situação ocorre devido às vantagens fiscais oferecidas pelo legislador, que favorecem a escolha de veículos “amigos do ambiente”. Como resultado, observa-se uma tendência crescente na aquisição de veículos que atendam a critérios ambientais.

No entanto, o parque automóvel português continua a ser antigo e conseqüentemente, a ser poluente. Na tributação dos veículos pertencentes à Categoria A, com data da matrícula anterior a 1 de julho de 2007, a base tributável destes considera apenas a componente da cilindrada, enquanto que nas viaturas pertencentes à Categoria B, que são produzidas de acordo com as normas europeias, como por exemplo a norma Euro 6, de forma a apresentarem mecanismos que sejam menos poluentes e mais eficientes no consumo dos combustíveis fósseis, a base tributável incide não só na componente da cilindrada, mas também é acrescida a componente ambiental. Conseqüentemente, a arrecadação da receita ao Estado é proveniente na sua maioria, de veículos que cumprem com os requisitos previstos pela União Europeia, ou seja, os menos poluentes.

De acordo com a Comissão Europeia, a República Portuguesa encontra-se a violar o princípio da igualdade relativamente à importação de veículos em estado de uso que sejam provenientes de um Estado-Membro da União Europeia (UE) ou do Espaço Económico Europeu (EEE), tal como previsto no Processo C-169/20. A República Portuguesa de forma a entrar em conformidade com a Comissão Europeia, alterou o método de cálculo da tributação, de modo a cumprir com os requisitos propostos nos direitos fundamentais da União Europeia. No entanto, como demonstrado num caso do CAAD, o método de tributação alterado não se encontra em conformidade perante os requisitos alegados acima, pois considera a componente ambiental de acordo com a vida útil remanescente do veículo, em vez de considerar as taxas de desvalorização da componente ambiental tal como são aplicadas na componente da cilindrada.

No caso do Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), as taxas de tributação autónoma previstas do artigo 88º desta norma, não variaram ao longo dos anos em análise, mas a arrecadação da receita gerada por este imposto único tem mostrado uma variação significativa, mostrando que as Empresas cada vez mais têm apresentado um planeamento fiscal, adquirindo viaturas que o legislador demonstra terem mais vantagens fiscais, devido a

serem “amigas do ambiente”. Os impactos das viaturas elétricas no ramo automóvel têm influência na escolha do consumidor, mas com a maior procura destas viaturas, a produção das baterias que geram a energia para a deslocação dos mesmos, irá ser maior, perfazendo com que sejam utilizados materiais que são extraídos do solo, demonstrando um impacto prejudicial para o ambiente, e o consumo da energia em Portugal não é derivado na sua totalidade a energia renovável tendo de recorrer a outros meios nomeadamente a importação e a energia não renovável.

A tributação de veículos em Portugal tem por base o princípio da fiscalidade verde, tal como referido nos três impostos apresentados ao longo desta dissertação de mestrado, de modo a influenciar os consumidores a adquirirem veículos que sejam “amigos do ambiente”. No entanto, o princípio do poluidor pagador não se encontra presente na Legislação portuguesa, no caso do imposto único de circulação, pois os veículos recentes (categoria B) pagam mais imposto do que inúmeros veículos antigos (categoria A), sendo estes últimos tradicionalmente mais poluentes que os recentes. Para além desta incongruência, o método do cálculo do imposto para a importação de veículos para território nacional ainda se encontra a violar o princípio da não discriminação presente no tratado sobre o funcionamento da união europeia, após as alterações propostas pela Comissão Europeia.

Por fim, as vantagens fiscais para as viaturas elétricas que o legislador apresenta no caso das Tributações Autónomas em sede de IRC deveriam ser atualizadas, ajustando o limite de valor de aquisição conforme os preços de mercado destinados às Empresas, visto que estas podem atualmente beneficiar de um planeamento fiscal vantajoso. No entanto, apesar da vantagem concedida pelo legislador, o meio ambiente pode ficar sob pressão devido ao aumento da procura de matérias-primas para a produção de baterias.

Deste modo, é perceptível que a República Portuguesa se encontra em inconformidade com os princípios previstos no tratado sobre o funcionamento da União Europeia (TFUE) e da fiscalidade verde. Assim, as normas destinadas à tributação automóvel deveriam ser modificadas e atualizadas em conformidade com estes princípios.

4. Referencias Bibliográficas

- Acórdão 16 de junho de 2016, Comissão/ Portugal, C-200/15, Supremo Tribunal Administrativo.
- Baptista Lobo, C. (2019). Finanças e Fiscalidade do Ambiente e da Energia. Coimbra: Almedina.
- Dados a População Residente em Portugal, PORDATA. Disponível em: [Municípios: População residente: total | Pordata](#)
- Decreto-Lei n° 40/93, Diário da República n° 41/1993, Série I-A de 1993-02-18, páginas 672-676.
- Estatísticas Importação de Veículos, Portal das Finanças. Disponível em: [Estatísticas \(portaldasfinancas.gov.pt\)](#)
- Estatísticas Tributações Autónomas, Portal das Finanças. Disponível em: [IRC \(portaldasfinancas.gov.pt\)](#)
- Fact Check. Produção de baterias torna automóveis elétricos mais poluentes que os movidos a combustível, Notícia Observador, (04-01-2023). Disponível em: [Fact Check. Produção de baterias torna automóveis elétricos mais poluentes que os movidos a combustível? – Observador](#)
- Fernandes, M. (2023) Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2022. Ordem dos Contabilistas Certificados. Lisboa
- Guia Prático Tributações Autónomas, abril de 2023 – Ordem dos Contabilistas Certificados. Disponível em: Guia prático «Tributações autónomas» | Ordem dos Contabilistas Certificados (occ.pt)
- Lei n° 22-A/2007. Diário da República I Série 124 (29/06/2007) 4164(2) – 4164(30).
- Lei n° 72/2013, Diário da República n° 169/2013, Série I de 2013-09-03.
- Lei n°2/2014. Diário da República n°11/2014, Série I de 2014-01-16.
- Mathieu L. & Mattea C. (2021). From dirty oil to clean batteries. Batteries vs. oil: a systemic comparison of material requirements, Transport & Environment, Belgium.
- Melin, H. (2019). Analysis of the climate impact of lithium-ion batteries and how to measure it. Circular Energy Storage: Commissioned by Transport & Environment. Disponível em: [2019_11_Analysis_CO2_footprint_lithium-ion_batteries.pdf \(transportenvironment.org\)](#)
- Orçamento do Estado 2024, Ministério das Finanças, Lisboa
- Portaria 467/2010, de 7 de julho – Diário da República (31-12-2014)
- Processo n° 2012001228 – Ficha Doutrinária Portal das Finanças (21.05.2012)
- Processo n° 27/2013-T – Centro de Arbitragem Tributária (CAAD) (10-09-2013)

Processo n° 372/2021-T – Centro de Arbitragem Tributária (CAAD) (28-03-2022)

Processo n° 413/2023-T – Centro de Arbitragem Tributária (CAAD) (27-12-2023)

Processo n° C – 169/20 – Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) (02-09-2021)

Processo n° 745/2023-T – Centro de Arbitragem Tributária (CAAD) (01-09-2024)

Processo n° 52/2023-T – Centro de Arbitragem Tributária (CAAD) (17-07-2023)

Proposta de Regulamento do Parlamento Europeu e do Conselho que altera o Regulamento (CE) n° 715/2007, Comissão Europeia, 2019/0101 (COD), Bruxelas.

REN – Rede Energéticas Nacionais – Data HUB: Disponível em: [Eletricidade - Balanço Diário \(ren.pt\)](https://www.ren.pt)

Simulador do Cálculo do Imposto Sobre Veículos e Imposto Único de Circulação: Disponível em: [Simulador ISV 2024 \(impuestosobrevehiculos.info\)](https://www.impuestosobrevehiculos.info) e [Simulador IUC 2024 \(impuestosobrevehiculos.info\)](https://www.impuestosobrevehiculos.info), respetivamente.

Soares, C.A (2002). O Imposto Ambiental – Direito Fiscal do Ambiente. Coimbra: Almedina.

Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, Jornal Oficial da União Europeia, C – 202/47 (7.6.2016)

Tsiakmakis, S. (2007) From NEDC to WLTP: effect on the type-approval CO₂ emissions of light-duty vehicles. Luxembourg: Publications Office of the European Union.

Victorino, N. & Ricardo Catarino, J. (2022). Código Do Imposto Sobre Veículos. Anotado, com remissões e jurisprudência. Coimbra: Almedina.