

O IMPOSTO ÚNICO AUTOMÓVEL: UM OBJETO TRIBUTÁRIO NÃO IDENTIFICÁVEL (OTNI)?

HUGO FLORES DA SILVA

1. Enquadramento temático

O IUC foi introduzido no sistema tributário português por via da Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho, a qual – no contexto da “reforma global da tributação automóvel” – aprovou o respetivo código¹. A sua aprovação comportou a supressão de três figuras impositivas distintas – o Imposto Municipal sobre Veículos (IMV), o Imposto de Circulação (IC) e o Imposto de Camionagem (ICa) –, em relação às quais não constituiu uma quebra abrupta, antes operando a sua consolidação numa estrutura tributária unificada², orientada pelo propósito de “trazer clareza e coerência a esta área do sistema fiscal” e de incorporar neste domínio tributário os “princípios e preocupações de ordem ambiental

¹ Embora a competência para a sua administração se encontre acometida à AT (cfr. n.º 1 do artigo 2.º da Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho), a componente mais importante da receita do IUC tem os municípios como destinatários (cfr. artigo 3.º da Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho, e al. d) do artigo 14.º do Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais (RFALEI), aprovado pela Lei n.º 73/2013, de 03 de Setembro). A Lei das Finanças Locais – tanto na versão aprovada pela Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto (cfr. al. a) do artigo 16.º), como na versão que lhe foi atribuída pela Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro (cfr. al. a) do artigo 10.º) – atribuía aos municípios a titularidade da receita arrecadada com o IMV. O mesmo já não sucedia com o ICI e como ICa. Com a criação do IUC e conseqüente incorporação do âmbito objetivo daqueles tributos no seu âmbito de incidência objetivo, o legislador procurou salvaguardar a receita que até então era reservada aos municípios, operando – no essencial – uma segregação dos destinatários das receitas em função das diferentes categorias de veículos sujeitas a tributação, conforme as mesmas se integrassem no IMV, ICI ou ICa.

² Por esse motivo, ao longo do CIUC serão identificáveis diversos enunciados normativos que, em maior ou menor medida, reproduzem aqueles que resultavam previstos nos códigos que disciplinavam o IMV, o ICI e o ICa. A racionalidade subjacente a cada um daqueles tributos acaba por se refletir no IUC.

e energética que hoje em dia marcam a discussão da tributação automóvel”, mormente os que apontam para a angariação da receita pública “na medida do custo que cada indivíduo provoca à comunidade”³. Mais de dez anos volvidos sobre a respetiva introdução no sistema tributário português, não cremos que o tributo tenha merecido a devida atenção no que respeita a algumas das suas dimensões mais problemáticas, as quais se colocam em níveis tão diversificados como sua natureza jurídica, a delimitação da respetiva incidência, a competência para a respetiva liquidação e a especial agressividade das consequências jurídicas previstas para o seu incumprimento. No presente artigo, promovemos uma breve caracterização desta figura tributária, analisando alguns dos focos de problematidade que se associam ao respetivo regime jurídico.

2. A natureza jurídica do IUC

Pese embora a respetiva designação – “Imposto Único de Circulação” – dúvidas poderão ser levantadas tanto quanto à sua qualificação como um “imposto”, uma vez que a expressa qualificação legislativa de uma figura tributária não assumirá, por si só, contornos de definitividade, importando atentar na específica configuração e respetivas notas distintivas, para que se possa concluir pela natureza jurídica da figura impositiva escrutinada. Será este o exercício que – ainda que de forma breve – se procurará desenvolver no presente apartado.

O IUC é, antes de mais, um tributo. Será, portanto, uma prestação patrimonial coativa com finalidades financeiras. No entanto, este não será um conceito unívoco. A ele poderão ser reconduzidas três figuras distintas: impostos, taxas e contribuições financeiras. Cada uma destas figuras tributárias assume uma configuração específica, que se adequa ao contexto aplicativo que justifica a sua instituição, pelo que nenhuma delas revestirá a natureza “residual” em relação às demais, no sentido em que os “casos difíceis” – no que à qualificação jurídica respeita – devam ser decididos por defeito, mediante a recondução da figura impositiva em questão a uma das referidas categorias. Esta precisão é importante, face à tendência que se regista – doutrinal e jurisprudencialmente – para a recondução à figura dos impostos dos tributos que não possam qualificar-se como taxa ou contribuição⁴. A questão que se coloca passa, assim, por identificar em qual categoria se enquadra, então, este “Imposto” Único Automóvel, para que não permaneça um objeto tributário não identificável (OTNI).

³ Cfr. Exposição de motivos da Proposta de Lei n.º 118/X, de 07.03.2007, que esteve na génese do citado diploma.

⁴ Salientando esta problemática, cfr. LOBO, Carlos Baptista, *Finanças e Fiscalidade do Ambiente*, Almedina, Coimbra, 2019, 429.

Os impostos dirigem-se ao financiamento de bens que prestam utilidades indivisíveis, sendo indeterminados os respetivos beneficiários, pelo que não assentam numa lógica de bilateralidade entre o esforço económico que corporizam e o valor das prestações que através deles são asseguradas. A sua contrapartida é difusa. Nessa medida, o critério de repartição em que assenta a sua exigência – de modo a dar cumprimento ao princípio da igualdade tributária – é intrínseco ao sujeito que resulta adstrito ao respetivo pagamento, dirigindo-se à respetiva capacidade contributiva, manifestada através da percepção de um rendimento, na titularidade de um património ou na realização de um ato de consumo ou de despesa⁵. As duas figuras tributárias remanescentes caracterizam-se pelo seu carácter comutativo, aspeto que, desde logo, assegura a sua autonomização perante a figura do imposto. As taxas dirigem-se ao financiamento de utilidades divisíveis das quais são beneficiários sujeitos individualizáveis, permitindo, por esse motivo estabelecer um vínculo de bilateralidade – de carácter sinalagmático – entre a prestação financeira exigida e a utilidade que se toma por referência para o seu estabelecimento⁶. Ao seu pagamento deverá corresponder uma contraprestação individualizável e efetiva⁷. Já não estamos no domínio do princípio da capacidade contributiva – um critério, como referimos, de natureza intrínseca ao próprio sujeito passivo – mas no domínio do princípio da equivalência, enquanto critério que, assegurando a repartição das cargas tributárias, confere operacionalidade ao princípio da igualdade tributária mediante a consideração de um elemento extrínseco ao contribuinte: as utilidades aproveitadas ou os custos gerados pelo contribuinte. Também será este o princípio vigente em matéria de contribuições financeiras, embora em relação a estas o mesmo opere em termos diferenciados⁸. Estas assentam numa prestação reflexa e presumivelmente

⁵ Quanto ao princípio enunciado, entre outros, JOSÉ CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Contributo para a compreensão constitucional do Estado fiscal contemporâneo, Coimbra, Almedina, 1988, pp. 462-ss; VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª Edição, Coimbra, Almedina, 294-306.

⁶ Entre outros, quanto ao conceito de taxa, cfr. SUZANA TAVARES DA SILVA, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, 2.ª edição, Coimbra, CEJUR/Coimbra Editora, 2013, pp. 11-ss. A propósito da configuração das contraprestações em que assenta a cobrança de taxas, cfr. CARLOS BAPTISTA LOBO, *Reflexões sobre a (necessária) Equivalência Económica das Taxas*, in *Estudos Jurídico-Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco*, Volume I, FDL, Coimbra Editora, Coimbra, 2006, 445-451.

⁷ Prevê o n.º 2 do artigo 4.º da LGT que “[a]s taxas assentam na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares”. Na jurisprudência, cfr. Acórdão do TC n.º 177/2010.

⁸ A figura das contribuições financeiras encontra previsão constitucional expressa na al. i) do n.º 1 do artigo 165.º da CRP.

provocada ou aproveitada pelo sujeito passivo, quando a prestação em causa seja suscetível de, em potência, beneficiar um grupo homogêneo ou um conjunto diferenciável de destinatários ou quando a responsabilidade pelo financiamento de uma tarefa administrativa seja imputável a um determinado grupo que mantém alguma proximidade com as finalidades que através dessa atividade se pretendem atingir⁹. São cobradas porque podem ser imputadas – com relativa segurança – a certos grupos de contribuintes. Não se exigirá, neste caso, que ao seu pagamento corresponda uma contraprestação efetiva, bastando-se com a presunção da sua existência. De entre as contribuições, destacam-se as que assumem a configuração “contribuições especiais” de “melhoria” ou de “maior desgaste”¹⁰, as quais constituem tributos corretores, associando-se à supressão de falhas de mercado, isto é, à internalização de externalidades – dirigindo-se, respetivamente, à compensação por danos sociais infringidos (compensação de externalidade negativa) ou à socialização de externalidades positivas, visando compensar um benefício geral propiciado a certa categoria de contribuintes¹¹. Quanto ao IUC, ainda que a sua designação aponte para a sua recondução à primeira tipologia de tributos enunciada, não serão de pouca monta os argumentos que podem ser invocados para sustentar conclusão distinta.

As dificuldades iniciam-se, desde logo, quando o artigo 1.º do respetivo código prevê que IUC “obedece ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida do custo ambiental e viário que estes provocam, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária”. Como tivemos oportunidade de salientar, o princípio da equivalência encontra o seu âmbito aplicativo no contexto da tributação comutativa, tomando por referência os benefícios aproveitados ou os custos provocados pelo sujeito passivo, sem prejuízo dos diferentes níveis de individualização e concretização que o mesmo regista ao nível das taxas e ao nível das contribuições. No domínio dos

⁹ Neste sentido, cfr. SÉRGIO VASQUES, *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*, Coimbra, Almedina, 2008, pp. 447-448; e PIETRO BORJA, *Il sistema tributario*, in *Diritto Tributario* (a cura di Augusto Fanzozzi), IV Edizione, Utet Giuridica, Milano, 2012, pp. 47-52.

¹⁰ Às quais se refere a LGT, no n.º 3 do seu artigo 4.º. A propósito desta disposição, não deixará de ser relevante questionar a sua relevância efetiva, uma vez que, não dispondo de valor reforçado, a LGT não poderá servir de parâmetro de aferição da validade de outras disposições legais.

¹¹ Cfr. CARLOS BAPTISTA LOBO, *Finanças e Fiscalidade do Ambiente*, Almedina, Coimbra, 2019, p. 246. Para uma abordagem diferente, e concluindo que “grande parte das figuras reconduzidas às contribuições são verdadeiros impostos, embora de contornos ligeiramente diferentes dos impostos clássicos”, cfr. RIBEIRO, João Sérgio, Um novo paradigma de imposto, *Revista Fiscalidade*, n.º 43, julho-setembro, Instituto Superior de Gestão, 2010, 7 e seguintes.

impostos, porém, vigora o princípio da capacidade contributiva, através do qual se assegura o cumprimento do princípio da igualdade tributária mediante a imposição de encargos fiscais que não tomam em consideração a medida de qualquer contraprestação associada ao seu pagamento, mas a própria capacidade de pagamento revelada pelo sujeito passivo através do respetivo rendimento, património ou despesa. A assunção do princípio da equivalência como critério enformador do modelo de tributação operado em sede de IUC, constituirá um indício forte de que o mesmo não se afirmará, afinal, como um imposto. Ainda que se trate de um indício forte, esta qualificação (fiscal) poderá, ainda assim prevalecer, caso o disposto no artigo 1.º do Código assuma natureza meramente proclamatória, sem que se reflita em termos efetivos sobre o modo como o IUC se encontra configurado.

A este respeito, a delimitação do facto tributário – isto é, do substrato factológico tomado como relevante pelas normas de incidência fiscal para o efeito do nascimento da obrigação de pagamento do IUC – poderá assumir um papel importante. Numa primeira leitura, a eleição da “propriedade do veículo” como “facto gerador” do IUC, tal como resulta do artigo 6.º do respetivo Código, *parece indiciar um afastamento em relação à lógica comutativa, e uma aproximação à tributação segundo a capacidade contributiva*. De facto, ao contrário do que sucederia caso se tomasse em consideração a circulação dos veículos – o “uso e fruição” dos mesmos, como sucedia no âmbito do IMV, do ICI e do ICA¹² –, a referência à titularidade do direito de propriedade sugere uma tributação orientada pela exigência de uma prestação tributária em função da capacidade de pagamento do respetivo sujeito passivo, manifestada através da titularidade de património. Tratar-se-ia, assim, de um imposto sobre o património, caso em que o esforço associado ao pagamento do IUC não terá por referência a obtenção de qualquer benefício ou a criação de qualquer custo por parte do sujeito passivo, mas pela capacidade de pagamento manifestada pela riqueza decorrente da titularidade do veículo¹³. Não será assim, no entanto, na eventualidade de o elemento “propriedade” não figurar aqui como uma manifestação de riqueza em si mesma considerada, mas como um referencial capaz de assegurar uma adequada conexão entre um sujeito e um determinado benefício aproveitado ou custo provocado em virtude de um elemento que integra a sua esfera patrimonial. A referência no artigo 6.º do CIUC à propriedade dos veículos não os tomará como ativos patrimoniais dotados de expressão económica, mas como ativos

¹² Cfr. n.º 1 do artigo 1.º do Regulamento do Imposto Municipal sobre Veículos (RIMV) e n.ºs 1 e 2 do artigo 1.º do Regulamento dos Impostos de Circulação e Camionagem (RICC).

¹³ Neste sentido, cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Direito Financeiro Local (Finanças Locais)*, 2.ª Edição, Coimbra, CEJUR/Coimbra Editora, 2014, pp. 202-203.

cuja utilização comporta custos acrescidos causados à sociedade, os quais deverão ser internalizados pelo sujeito que por eles é responsável¹⁴. Não se deixará – apesar do exposto – de se reconhecer que a opção pela consideração da titularidade do direito de propriedade sobre os veículos se revela menos coerente com a ideia de equivalência – face à ideia de imputação dos custos ambientais e viários que se lhe associa – do que a alternativa de considerar diretamente a respetiva circulação (“uso e fruição”), uma vez que acaba por – à partida – vincular ao pagamento do IUC sujeitos passivos proprietários de veículos que, não circulando, não provocam nenhum desgaste ambiental ou viário¹⁵.

Em todo o caso, importará tomar em consideração os elementos que compõem a base tributável do IUC e o modo como a mesma é atingida por ele, para que se possa concluir com segurança que a eleição da “propriedade” como facto gerador não se dirige a recolher a riqueza manifestada pelo bem sobre o qual a mesma incide, mas a assegurar um vínculo entre certo sujeito e o aproveitamento de um benefício ou provocação de um custo. O regime de incidência do IUC é construído a partir da enunciação de um conjunto de categorias de veículos que a ele se encontram sujeitos, sendo que relação a cada uma delas são estabelecidas regras que determinam o modo como os respetivos veículos são considerados para efeitos fiscais. Verifica-se, neste contexto, que os mesmos não são considerados em função do respetivo valor – isto é, a sua expressão económica – mas a partir de elementos que – em relação a cada categoria de veículos – o legislador tributário assume como aptos a revelar o impacto ambiental e viário associado à sua utilização, tais como, por exemplo, a cilindrada, o tipo de combustível utilizado, as emissões de CO₂ ou o peso do veículo¹⁶. *Consideramos,*

¹⁴ Segundo BAPTISTA LOBO, no âmbito da tributação comutativa o “património imobiliário” poderá ser considerado – não como uma manifestação de capacidade contributiva – mas como “uma estrutura beneficiária de uma ação pública prestativa”. Cfr. CARLOS BAPTISTA LOBO, *Finanças e Fiscalidade do Ambiente e da Energia*, cit., p. 230.

¹⁵ As preocupações viárias e ambientais que norteiam o regime do IUC serão plenamente acauteladas quando os veículos não sejam utilizados, exigindo o princípio da equivalência que a tributação seja afastada quando seja demonstrada a improdução dos custos – ambientais e viários – em que a sua exigência assenta (cfr. artigo 1.º do CIUC). A opção pela sua tributação – independentemente da utilização dos veículos e desde que não ocorra o cancelamento da matrícula – não será despreendida do facto de se revelar capaz de assegurar níveis superiores de arrecadação de receita, bem como incentivar o cancelamento de matrículas e o abate de veículos “em fim de vida”, fomentando o processo de renovação do parque automóvel nacional.

¹⁶ Apesar disto – e como teremos oportunidade de assinalar infra – não deixa o legislador de fornecer sinais contraditórios quando, em relação a determinadas categorias estabelece cargas tributárias mais reduzidas para os veículos mais antigos e noutras cargas mais elevadas. Esta segunda opção parece adequar-se mais aos propósitos firmados no artigo 1.º do IUC – imputação dos custos viários e ambientais segundo uma lógica de equivalência –, no pressuposto de que

por isso, *inexistir no IUC uma qualquer valoração de índices reveladores da capacidade contributiva dos sujeitos passivos*¹⁷. Significa isto que, pese embora o IUC erija a titularidade do direito de propriedade como referencial para o nascimento da prestação tributária principal, fá-lo, não com o propósito de atingir a expressão económica revelada pelos veículos a ele sujeitos – segundo uma lógica de capacidade contributiva –, mas com o objetivo de assegurar uma contraprestação em relação aos benefícios aproveitados ou aos custos provocados pelo sujeito passivo, refletindo uma orientação de ordem comutativa¹⁸.

Uma vez afirmada a natureza comutativa da tributação operada através do IUC, facilmente se apreenderá a impossibilidade de a mesma assentar sobre uma estrutura de carácter sinalagmático, considerando a dificuldade de quantificação e individualização dos custos que a sua cobrança pretende acautelar. Tal facto remete-nos para a figura da contribuição, assente numa lógica de equivalência grupal, através da qual se procura atingir um custo presumivelmente provocado por certo grupo de contribuintes – no caso, respetivamente, os custos ambientais e viários provocados pela circulação automóvel e os sujeitos proprietários dos veículos que reúnam as condições factuais e jurídicas para circular na via pública. Concretizando, o IUC será, neste sentido, de qualificar como uma contribuição devida pela especial oneração que os proprietários de bens públicos ocasionados pelo exercício – ainda que presumido – da atividade de circulação viária.

3. Breve caracterização do IUC

3.1. O “facto gerador” de IUC

Como tivemos oportunidade de assinalar, o IUC elege como “facto gerador” a “propriedade do veículo, tal como atestada pela matrícula ou registo em território nacional”, bem como “a permanência em território nacional por período superior a 183 dias, seguidos ou interpolados, em cada ano civil, de veículos não sujeitos a matrícula em Portugal e que não sejam veículos de mercadorias de peso bruto igual ou superior a 12 toneladas”¹⁹. Esta opção constitui um desvio em relação ao regime previsto a propósito do nascimento da obrigação

os veículos mais recentes sejam mais eficientes, associando-se-lhes inferiores custos ambientais e viários.

¹⁷ Aliás, caso se tratasse de um imposto sobre o património, não restaria senão concluir pela respetiva inconstitucionalidade, porquanto a metodologia utilizada no apuramento da capacidade contributiva se revelaria absolutamente arbitrária e, assim, flagrantemente, violadora do princípio da igualdade tributária.

¹⁸ Cfr. SÉRGIO VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2018, 264.

¹⁹ Cfr. artigo 6.º do CIUC.

de pagamento das figuras impositivas que o precederam – IMV, ICi e ICa²⁰ – o facto tributário tomado por relevante pela lei do imposto para o nascimento da obrigação principal de pagamento do imposto não se socorre dos conceitos de “uso e fruição”, tomando antes por referência a “propriedade” dos veículos. Como tivemos oportunidade de referir, com a referência feita à titularidade do direito de propriedade, não pretenderá o legislador atingir uma qualquer capacidade contributiva manifestada pela expressão económica dos veículos, mas estabelecer um referencial para o nascimento de uma obrigação tributária na esfera jurídica de certo sujeito como forma de assegurar uma contraprestação adequada pelo “custo ambiental e viário” por aquele provocado. Em coerência com a lógica comutativa do IUC, quando o (potencial) sujeito passivo se encontre em condições de demonstrar a inimputabilidade dos referidos custos – seja em termos subjetivos, mediante a demonstração de que é outro sujeito que lhes dá causa, seja em termos objetivos, mediante a demonstração da sua inexistência –, deveria a tributação ser afastada, sob pena de resultar esvaziada de sentido a afirmação do “princípio da equivalência” como critério de densificação do princípio da igualdade tributária em sede de IUC²¹. No entanto, como teremos oportunidade de perceber – e sem prejuízo da discussão que possa colocar-se em torno da respetiva conformidade constitucional – as intervenções legislativas mais recentes vão no sentido da exclusão de tal possibilidade.

3.2. O âmbito de incidência do IUC

O âmbito de incidência do IUC é recortado entre os artigos 2.º a 4.º do respetivo Código, os quais se referem expressamente às suas dimensões objetiva, subjetiva e temporal, e implicitamente à sua dimensão territorial.

Sob a epígrafe “incidência objetiva”, o artigo 2.º do CIUC – concretamente, no seu n.º 1 – prevê que estarem a ele sujeitos os veículos matriculados ou registados em Portugal que sejam reconduzíveis a um conjunto de categorias. Como teremos oportunidade de perceber, esta segregação das viaturas em diferentes categorias assume um papel fundamental na mecânica do IUC, não apenas pelo facto de o seu regime diferir em termos substanciais entre as diferentes categorias, mas também porque – como teremos oportunidade de analisar – a

²⁰ Cfr. n.º 1 do artigo 1.º do Regulamento do IMV e n.ºs 1 e 2 do artigo 1.º do RICC.

²¹ Parece ir neste sentido – embora o qualifique como “um verdadeiro imposto ambiental” – o entendimento do TCA-S, quando o mesmo sustenta que o IUC “elegue como sujeito passivo o utilizador, o poluidor, em obediência ao princípio do poluidor-pagador”, “a não circulação do veículo em território nacional obsta a que o seu proprietário possa ser tributado, pela ausência de qualquer facto causador do «custo ambiental e viário» provocado pelo veículo”. Cfr. Acórdão do TCA-S de 14.03.2019, proferido no âmbito do Processo n.º 201/14.4BEALM, disponível em www.dgsi.pt.

receita arrecadada é distribuída por entes diferentes em função – nomeadamente – das categorias a que a mesma respeite. Em todo o caso, do citado artigo será, ainda, extraída a dimensão territorial da incidência do IUC, uma vez que os veículos reconduzíveis às categorias enunciadas apenas integram o âmbito de aplicação do mesmo quando: se encontrem matriculados ou registados em Portugal; ou, não estando sujeitos a matrícula em Portugal, aqui permaneçam por um período superior a 183 dias, seguidos ou interpolados, em cada ano civil, com exceção dos veículos de mercadorias de peso bruto igual ou superior a 12 toneladas. O artigo recorta, portanto, não só o âmbito objetivo de aplicação do imposto, mas também o respetivo âmbito territorial, socorrendo-se de dois critérios diferenciados e alternativos para o estabelecimento do nexo de conexão relevante entre o território português e o veículo: (i) a matrícula ou registo em território português; (ii) a permanência em território português durante, pelo menos, meio ano.

Por sua vez, o âmbito de incidência subjetiva do IUC encontra-se delimitado no artigo 3.º do Código, reconhecendo-se a qualidade de sujeito passivo: (i) às “pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais se encontre registada a propriedade dos veículos”; (ii) aos “locatários financeiros, os adquirentes com reserva de propriedade, bem como outros titulares de direitos de opção de compra por força do contrato de locação”; (iii) à “herança indivisa, representada pelo cabeça de casal”. O IUC encontra-se normativamente configurado de modo a “funcionar em integração com o registo automóvel”²², observando-se que, pese embora a qualidade de sujeito passivo seja estabelecida por referência ao registo da titularidade do direito de propriedade, o legislador promove o seu alargamento a posições jurídicas que – pese embora se encontrem fora das fronteiras traçadas pelo direito de propriedade –, resultam adstritas à obrigação de registo, como será o caso da locação financeira, da aquisição com reserva de propriedade, bem como da titularidade de outros direitos de opção de compra por força do contrato de locação²³.

²² Cfr. Acórdão do TCA-S de 19.03.2015, proferido no âmbito do Processo 08300/14, disponível em www.dgsi.pt. Uma vez selecionada a qualidade de “proprietário” como referencial orientador da delimitação do âmbito de incidência subjetiva do IUC, o legislador fiscal serve-se dos recursos informativos que lhe são facultados pelo registo automóvel, o qual é obrigatório nos termos do n.º 2 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 53/75, de 12 de fevereiro, tanto quanto à propriedade dos veículos automóveis como quanto às situações que a ela se equiparam para efeitos de IUC.

²³ Assim, nos termos do n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 54/75, de 12 de fevereiro. Face a tal circunstância, a AT, confrontada com a questão de saber se uma situação de “locação operacional” seria relevante para efeitos da determinação do sujeito passivo de imposto, pronunciou-se em sentido negativo, uma vez que a mesma, para além de não constituir uma situação dependente de registo, não resulta tipificada pelo legislador no CIUC, sendo de recusar a respetiva equiparação.

A propósito do âmbito de incidência subjetiva do IUC – e tendo por base a redação originária do artigo 3.º do CIUC, a qual previa serem sujeitos passivos os “proprietários dos veículos”²⁴ e não, como atualmente sucede, os sujeitos em nome dos quais “se encontre registada a propriedade dos veículos” –, foi particularmente discutida – administrativa e jurisdicionalmente – a questão de saber em que sentido deveria ser interpretado o n.º 1 do artigo 3.º do Código, isto é, se a presunção que resulta do registo se reflete de modo incondicional sobre a determinação do sujeito passivo de imposto ou se será suscetível de afastamento mediante a demonstração da respetiva inveracidade²⁵. Perante o entendimento perfilhado pela AT, no sentido de que o IUC incide sobre a propriedade e que a mesma será exclusivamente aferida através do registo, vigorando a presunção em termos inelutáveis até que opere o respetivo cancelamento da matrícula²⁶, acabou a questão por ser discutida em sede jurisdicional, tendo-se consolidando-se o entendimento oposto, isto é, de que a presunção do registo seria ilidível para efeitos de tributação em sede de IUC²⁷. No entanto, no ano de 2016 o legislador tributário procurou intervir no sentido do esclarecimento de que a incidência subjetiva do IUC é recortada por referência ao registo da

Cfr. Informação Vinculativa emitida no âmbito do Processo n.º 2017001053 – IVE n.º 12658, com despacho concordante de 06.11.2017, da Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, disponível em www.portaldasfinancas.gov.pt.

²⁴ “Considerando-se como tais as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontrem registados”.

²⁵ Questão que não se colocava no âmbito do IMV, do ICI e do ICa, porquanto se previa – no artigo 3.º do RIMV e no artigo 2.º do RICC – que tal presunção era assumida “até prova em contrário”.

²⁶ Para além das posições constantes do corpo das decisões jurisdicionais indicadas adiante, cfr., por exemplo, a Informação vinculativa n.º 2016001359 – IVE n.º 11007, com despacho concordante de 22.09.2016, da Subdiretora-Geral da Área de Gestão Tributária – Património, por delegação da Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, disponível em www.portaldasfinancas.gov.pt.

²⁷ Entendeu a jurisprudência que a presunção constante do n.º 1 do artigo 3.º do CIUC será ilidível, por aplicação do disposto no artigo 73.º da LGT, vigorando, em tal caso, o regime constante do artigo 347.º do Código Civil (CC), nos termos do qual a prova legal plena apenas pode ser contrariada por meio de prova que mostre não ser verdadeiro o facto que dela for objeto, pelo que o afastamento da presunção não será operado mediante simples contraprova – destinada a lançar dúvida sobre os factos, nos termos do artigo 346.º do CC –, antes se exigindo a demonstração de que “não é verdadeiro o facto presumido, de forma que não reste qualquer incerteza de que os factos resultantes da presunção não são reais”. Entre outros, cfr. Acórdão do TCA-S de 19.03.2015, proferido no âmbito do Processo 08300/14; Acórdão do STA de 23.05.2018, proferido no âmbito do Processo n.º 01341/17, disponíveis em www.dgsi.pt. Na jurisprudência arbitral, entre outras, cfr. Decisões Arbitrais n.ºs 231/2014-T, de 11 de março; 46/2014-T, de 4 de Setembro de 2014; 286/2013-T, de 2 de Maio de 2014; 26/2013-T, de 19 de Julho de 2013, disponíveis em <https://caad.org.pt>.

propriedade e não à propriedade em si mesma considerada. Com efeito, por via da al. a) do artigo 169.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março (Lei do Orçamento do Estado para 2016), foi concedida autorização ao Governo para “definir, com carácter interpretativo, que são sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou coletivas, de direito publico ou privado, em nome das quais se encontre registada a propriedade dos veículos, no n.º 1 do artigo 3.º”. A intervenção do Governo foi, no entanto, levada a efeito sem assegurar à alteração promovida carácter interpretativo, tendo o mesmo, através do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de agosto, alterado o n.º 1 do artigo 3.º do CIUC, passando a sua incidência subjetiva a ser delimitada por referência ao registo da propriedade (e não à propriedade em si mesma), mas sem carácter interpretativo, assumindo, por isso, efeitos prospetivos²⁸. Face à redação atual do n.º 1 do artigo 3.º do CIUC – bem como ao contexto da sua aprovação –, não permanecem dúvidas quanto ao respetivo sentido interpretativo que o legislador lhe procurou imprimir: para efeitos da tributação em sede de IUC a presunção do registo será inilidível.

Quanto considerada a afirmação do princípio da equivalência como critério orientador do cumprimento do princípio da igualdade tributária em sede de IUC, mediante uma lógica de imputação – através da prestação tributária – dos custos ambientais e viários provocados – e a consagração da propriedade dos veículos como “facto gerador”, emerge como incoerente a solução de fazer prevalecer a presunção fixada no registo perante a efetiva titularidade do direito de propriedade no que respeita à identificação do sujeito que resultará adstrito ao seu pagamento. É certo que a partir de 2014 se passou a assegurar a possibilidade de o transmitente dos veículos regularizar, por sua iniciativa, o registo dos veículos, acautelando-se, assim, perante o incumprimento da obrigação de registo da aquisição pelo respetivo adquirente²⁹. Não se pode, porém, ignorar que esta é uma obrigação que em primeira linha cabe ao adquirente, e que o recurso a tal solução pelo transmitente – para além de não ser gratuito – pressupõe o prévio incumprimento da obrigação de registo pelo adquirente³⁰. Para

²⁸ A propósito da mencionada falta de carácter interpretativo, cfr. Acórdãos do STA de 18.04.2018, proferido no âmbito do Processo n.º 0206/17, e de 07.11.2018, proferido no âmbito do Processo n.º 0394/15.3BEPNF 0319/18, disponíveis em www.dgsi.pt.

²⁹ Por via do Decreto-Lei n.º 177/2014, de 15 de Dezembro, passou a ser possível ao vendedor regularizar, por sua iniciativa, ao registo automóvel com base em documentação comprovativa do negócio jurídico que haja servido de base à transmissão do veículo. Até esse momento, encontravam-se os mesmos colocados numa posição de sujeição em relação à atuação do adquirente no sentido da promoção do registo devido, o que frequentemente os colocava numa posição de desproteção face ao entendimento segundo o qual o IUC seria inelutavelmente devido pelo sujeito registado como proprietário do veículo.

³⁰ Cfr. n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 177/2014, de 15 de Dezembro.

além das reservas que podem ser apontadas à conformidade constitucional da solução normativa enunciada – a qual, ao estabelecer uma presunção absoluta em matéria de incidência tributária, poderá afrontar o princípio da igualdade tributária, neste contexto densificado a partir do critério da equivalência –, parece assistir-se, neste contexto, a uma instrumentalização do IUC a finalidades que não lhe são próprias. Através da articulação da “possibilidade” de regularização do registo com a “ameaça” do pagamento do IUC – em virtude da impossibilidade de ilidir a presunção estabelecida pelo registo –, parece colocar-se o tributo ao serviço do propósito de assegurar a atualização do registo automóvel. O tributo surge, neste contexto, como uma espécie de sanção para a falta de regularização do registo, com a agravante de atingir sujeito diverso daquele a quem o incumprimento será imputável.

Finalmente, quanto ao âmbito de aplicação temporal do IUC, observa-se a sua natureza periódica de base anual, sendo o mesmo “devido por inteiro em cada ano a que respeita”, a partir do ano em que ocorre a sua matrícula até ao momento em que ocorra o respetivo cancelamento, correspondendo o período de tributação ao ano que se inicia na data da matrícula ou em cada ano civil, no caso dos veículos das Categorias F a G (embarcações e aeronaves), ou em cada um dos seus aniversários, nos demais casos³¹.

3.3. A determinação da base tributável e o regime de “taxas” de IUC

A disciplina das operações que mais diretamente contribuem para o apuramento da concreta prestação tributária que caberá ao sujeito passivo realizar – a determinação da “base tributável” e das “taxas” aplicáveis – encontra-se segregada no âmbito do IUC em função das diferentes categorias de veículos que integram o seu âmbito objetivo de incidência. Neste sentido, o artigo 7.º do Código dá-nos notícia das diferentes componentes tomadas em consideração na delimitação da “base tributável” de cada uma das categorias de veículos; por sua vez, os artigos 9.º a 15.º identificam, relativamente a cada categoria, o valor da prestação tributária devida (em euros) – ou, pelo menos, o modo como a mesma será apurada³². Regra geral, a identificação da prestação tributária principal ocorre mediante o enquadramento dos veículos num específico escalão – em virtude das características tomadas por relevantes pelo legislador fiscal – ao qual

³¹ Cfr. artigo 4.º do CIUC.

³² Será assim, sem prejuízo da fixação no artigo 8.º do CIUC de algumas regras gerais – portanto, de aplicação transversal a todas as categorias –, como é o caso: (i) da regra da aplicação das taxas vigentes no momento da exigibilidade; (ii) da regra de aplicação da taxa mais elevada quando se registre a aplicabilidade de taxas diferentes, em virtude das características do veículo ou da respetiva utilização; e (iii) da regra de atualização anual das taxas em função do índice de preços no consumidor.

corresponderá um montante fixado em euros³³. Vejamos, então, por referência a cada categoria, o modo como será apurado o IUC devido³⁴.

A tributação dos veículos ligeiros de passageiros ou de utilização mista encontra-se distribuída pelas Categorias A e B, tendo o legislador tributário optado por regimes de tributação distintos conforme a data da primeira matrícula dos mesmos no território nacional ou num Estado-Membro da União Europeia (UE) ou do Espaço Económico Europeu (EEE), tenha lugar em momento anterior ou posterior à entrada em vigor do CIUC³⁵. A Categoria A é constituída por veículos automóveis ligeiros de passageiros e ou de utilização mista, cujo peso bruto não seja superior a 2500 kg cuja matrícula se reporte ao período compreendido entre o ano de 1981 e o momento da entrada em vigor do CIUC³⁶. Nestes casos, o apuramento da prestação tributária devida toma em consideração os seguintes elementos: a cilindrada, a voltagem, a antiguidade da matrícula e o tipo de combustível do veículo³⁷. O concreto montante da prestação tributária varia: positivamente (aumentando) em função do incremento da cilindrada (recebendo um tratamento diferenciado os veículos que utilizem gasolina ou outros produtos) ou da voltagem (tratando-se de veículos

³³ Excetuam-se, contudo, as categorias F e G, nos termos dos artigos 14.º e 15.º do CIUC.

³⁴ Optamos por agregar a análise de algumas das categorias de veículos, mantendo a segregação de outras, por considerarmos que tal opção facilitará a exposição – e consequentemente a compreensão – dos respetivos regimes jurídicos.

³⁵ Na sua redação anterior, as als. a) e b) do n.º 1 do artigo 2.º do CIUC reportavam-se apenas à data da matriculação dos veículos destas categorias, acabando por determinar que no caso dos veículos importados a sua situação tributável fosse definida por referência à data da (nova) matrícula em território nacional, independentemente da existência de matriculação em momento anterior noutro Estado-membro. Confrontado com esta problemática, o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) acabou por se pronunciar no sentido de que “o artigo 110.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe à regulamentação de um Estado-Membro por força da qual o Imposto Único de Circulação que estabelece é cobrado sobre os veículos automóveis ligeiros de passageiros matriculados ou registados nesse Estado-Membro sem ter em conta a data da primeira matrícula de um veículo, quando esta tenha sido efetuada noutro Estado-Membro, com a consequência de a tributação dos veículos importados de outro Estado-Membro ser superior à dos veículos não importados similares”. Cfr. Despacho de 17.04.2018 do TJUE, proferido no âmbito do Processo C-640/17, disponível em <https://eur-lex.europa.eu>. Face a este entendimento, promoveu-se a alteração – por via da Lei n.º 119/19, de 18 de setembro – das als. a) e b) do n.º 1 do artigo 2.º do CIUC, de modo tomar em consideração a primeira matrícula no território nacional ou num Estado-Membro da UE ou do EEE, como momento de qualificação dos veículos para efeitos de tributação.

³⁶ Cfr. al. a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIUC. São veículos que se encontravam sujeitos ao IMV (cfr. artigo 1.º do Regulamento do IMV), tendo o legislador optado, aquando da criação do IUC, por manter, no essencial, o regime tributário que até então lhes era concedido.

³⁷ Cfr. al. a) do n.º 1 do artigo 7.º do CIUC.

elétricos); e negativamente (diminuindo) em razão da antiguidade da matrícula do veículo. Cabe ao aplicador normativo proceder ao enquadramento do veículo em questão no escalão da tabela de taxas aplicável às características do veículo, assim identificando o montante do IUC (expresso em euros) que lhe corresponderá³⁸. Por sua vez, integram a Categoria B os automóveis ligeiros de passageiros, considerando-se como tais os automóveis com peso bruto até 3500 kg e com lotação não superior a nove lugares, incluindo o do condutor, que se destinem ao transporte de pessoas, automóveis de passageiros com mais de 3500 kg e com lotação não superior a nove lugares, incluindo o do condutor³⁹, e automóveis ligeiros de utilização mista com peso bruto não superior a 2500 kg, matriculados em data posterior à da entrada em vigor do CIUC⁴⁰. Relativamente a tais veículos, o apuramento da prestação tributária toma em consideração a cilindrada e o nível de emissão de dióxido de carbono (CO₂)⁴¹. A prestação tributária é determinada a partir da consideração de diferentes componentes, devendo veículo ser enquadrado num dos diferentes escalões de cilindrada (expressa em cm³) e de emissões de CO₂ (expressas em g/km). Este enquadramento assegurará a identificação dos montantes (expresso em euros) que correspondem a cada uma destas componentes⁴². No entanto, tratando-se de veículos matriculados pela primeira a partir de 2017, serão ainda aplicadas “taxas adicionais” em função das emissões de CO₂ do veículo em questão⁴³. À soma dos valores apurados nos termos descritos, serão aplicados diferentes coeficientes, em função do ano de matrícula do veículo em território nacional, as quais – sendo neutras em 2007 – variam positivamente (aumentando o montante da prestação) a partir do ano de 2008.

Os veículos integrados nas Categorias C e D encontravam-se sujeitos ao ICI e ao ICa, no âmbito dos quais se registava uma discriminação ao nível da tributação dos veículos afetos ao transporte “particular” (por conta própria) e ao transporte “público” (por contra de outrem) de mercadorias, com os primeiros

³⁸ Cfr. artigo 9.º do CIUC e respetiva tabela.

³⁹ Cfr. als. a) e d) do n.º 1 do artigo 2.º do CISV, aplicáveis nos termos da al. b) do n.º 1 do artigo 2.º do CIUC.

⁴⁰ Cfr. al. b) do n.º 1 do artigo 2.º do CIUC.

⁴¹ Cfr. al. b) do n.º 1 do artigo 7.º do CIUC.

⁴² Cfr. n.º 1 do artigo 10.º do CIUC e respetiva tabela. A consideração, neste contexto, das emissões de CO₂ vai ao encontro do disposto no artigo 4.º da Proposta de Diretiva COM/2005/261/final, disponível em <https://eur-lex.europa.eu>, o qual prevê uma diferenciação fiscal baseada na quantidade, em gramas, de dióxido de carbono emitido por quilómetro por cada veículo automóvel ligeiro de passageiros.

⁴³ Cfr. n.º 2 do artigo 10.º do CIUC e respetiva tabela.

a resultar sujeitos a uma tributação mais elevada que os segundos⁴⁴. Esta opção – que toma por referência o fato de as “frotas próprias” não permitirem uma utilização racional dos meios de transporte, uma vez que, por regra, os veículos circulam vazios numa parte do trajeto⁴⁵ – foi conservada aquando da instituição do IUC, dando origem à autonomização das categorias C e D, as quais são, respetivamente, integradas por: (i) automóveis de mercadorias e automóveis de utilização mista com peso bruto superior a 2500 kg, afetos ao transporte particular de mercadorias, ao transporte por conta própria, ou ao aluguer sem condutor que possua essas finalidades; e (ii) automóveis de mercadorias e automóveis de utilização mista com peso bruto superior a 2500 kg, afetos ao transporte público de mercadorias, ao transporte por conta de outrem, ou ao aluguer sem condutor que possua essas finalidades⁴⁶. O cálculo da prestação tributária devida no caso de veículos integráveis nas referidas categorias toma em consideração o peso bruto, o número de eixos, o tipo de suspensão dos eixos motores e a antiguidade da primeira matrícula do veículo motor⁴⁷, sendo diferenciado o cálculo do IUC devido em cada uma das categorias, conforme os veículos tenham um peso bruto inferior a 12t, igual ou superior a 12t, ou se trate de veículos articulados e conjuntos de veículos. Sendo igual o modo de apuramento da prestação tributária em ambas as categorias, como tivemos oportunidade de salientar, os específicos montantes das prestações tributárias aplicáveis aos veículos da Categoria C são superiores àqueles que se encontram previstos para a Categoria D⁴⁸.

Na Categoria E incluem-se motociclos, ciclomotores, triciclos e quadriciclos, matriculados desde 1992⁴⁹. Estando em causa tais veículos, a determinação da

⁴⁴ Cfr. n.ºs 1 e 2 do artigo 1.º e n.ºs 1 e 2 do artigo 6.º do RICC.

⁴⁵ Cfr. A. BRIGAS AFONSO, MANUEL T. FERNANDES, *Imposto sobre Veículos e Imposto Único de Circulação, Códigos Anotados*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009, pp. 185-186.

⁴⁶ Cfr. respetivamente, als. c) e d) do n.º 1 do artigo 2.º do CIUC. Nos termos do n.º 3 do citado artigo, “presumem-se afetos ao transporte particular de mercadorias ou ao transporte por conta própria os veículos relativamente aos quais se não comprove a afetação ao transporte público de mercadorias ou ao transporte por conta de outrem”.

⁴⁷ Cfr. al. c) do n.º 1 do artigo 7.º do CIUC.

⁴⁸ Cfr. artigos 11.º e 12.º do CIUC e respetivas tabelas. A possibilidade de este tipo de tributação poder condicionar a livre circulação no mercado interno europeu conduziu à necessidade de se promover uma harmonização das soluções normativas neste contexto adotadas pelos diferentes Estados-membros. Neste sentido, a Diretiva 1999/62/CE, do Parlamento e do Conselho, de 17 de junho de 1999, relativa à aplicação de imposições aos veículos pesados de mercadorias pela utilização de certas infraestruturas, estabelece – no seu artigo 6.º – a aplicação, pelos Estados-membros, de taxas mínimas, as quais constam de tabela anexa ao diploma.

⁴⁹ Os motociclos integravam já o âmbito de aplicação do IMV, nos termos da al. a) do n.º 1 do artigo 1.º do RIMV.

base tributável do IUC é exclusivamente determinada por referência à cilindrada do veículo e à antiguidade da respetiva matrícula⁵⁰. O apuramento da prestação tributária resultará do enquadramento do veículo em diferentes escalões de cilindrada – variando positivamente em função do seu aumento (expresso cm³) – e da consideração do facto de o ano da respetiva matrícula ser anterior ou posterior ao ano de 1996⁵¹.

A Categoria F refere-se a embarcações de recreio de uso particular com potência motriz igual ou superior a 20 kW, registados desde 1986⁵². O recorte da sua base tributável é realizado por referência à potência motriz da embarcação⁵³, resultando o apuramento do IUC devido da multiplicação do valor de € 2,72 pela força motriz da embarcação, medida em kW⁵⁴.

Finalmente, na Categoria G são incluídas as aeronaves de uso particular⁵⁵, sendo a respetiva base tributável delimitada a partir do peso máximo autorizado à descolagem da aeronave⁵⁶. Neste caso, a prestação tributária devida será apurada a partir da multiplicação do valor de € 0,69 pelo peso máximo autorizado à descolagem da aeronave, medido em kg, com um limite máximo de € 12.642,00⁵⁷.

* * *

Os elementos tomados em consideração na determinação da base tributável em cada uma das categorias refletem – regra geral – as preocupações subjacentes

⁵⁰ Cfr. al. d) do n.º 1 do artigo 7.º do CIUC.

⁵¹ Cfr. artigo 13.º do CIUC.

⁵² Cfr. al. f) do n.º 1 do artigo 2.º do CIUC. Nos termos do n.º 4 do citado artigo, “nos casos de veículos das categorias F e G, entende-se por uso particular o uso de uma embarcação ou de uma aeronave pelo seu proprietário ou por uma pessoa singular ou coletiva que a utilize, mediante aluguer ou a outro título, para fins não comerciais, designadamente para fins que não sejam o transporte de pessoas, de mercadorias ou a prestação de serviços, a título oneroso ou no interesse das autoridades públicas”. Os barcos de recreio de uso particular encontravam-se sujeitos ao IMV, nos termos da al. c) do n.º 1 do artigo 1.º do RIMV.

⁵³ Cfr. al. e) do n.º 1 do artigo 7.º do CIUC. No âmbito do IMV a base tributável tomava em consideração elementos como a propulsão, a tonelagem de arqueação bruta e a antiguidade. Cfr. al. d) do artigo 4.º do RIMV.

⁵⁴ Cfr. artigo 14.º do CIUC.

⁵⁵ Cfr. al. g) do n.º 1 do artigo 2.º do CIUC. Terá, tal como sucede relativamente aos veículos da Categoria F, aplicação o disposto no n.º 4 do citado artigo. Trata-se de veículos que se encontram sujeitos ao IMV, nos termos da al. b) do n.º 1 do artigo 1.º do respetivo Regulamento.

⁵⁶ Cfr. al. f) do n.º 1 do artigo 7.º do CIUC. Foi, portanto, mantida a opção constante da al. b) do artigo 4.º do RIMV.

⁵⁷ Cfr. artigo 15.º do CIUC.

à instituição do IUC e que resultam patentes no artigo 1.º do CIUC, isto é, a oneração dos contribuintes em função dos “custos ambientais” e dos “custos viários” que provocam, segundo uma ideia de equivalência. Ainda que estes propósitos resultem afirmados em termos gerais no citado enunciado normativo, a verdade em que os mesmos não se refletem de forma transversal em relação a todas as viaturas. Assim, por exemplo, se as preocupações associadas ao desgaste viário se refletem de forma evidente no modo de apuramento da prestação tributária devida no caso dos veículos das Categorias C e D, já resultam omissas no que respeita aos veículos das categorias A e B, onde prevalecem as preocupações de ordem ambiental. Mais problemática se nos apresenta a opção que é feita pela consideração da idade do veículo como fator capaz de determinar uma redução da prestação tributária exigida – como por exemplo sucede nas categorias A⁵⁸, B⁵⁹ e E⁶⁰ –, uma vez que, sendo propósito do IUC fazer refletir na esfera do sujeito os custos viários e ambientais que provoca, segundo uma lógica de equivalência, mais sentido fará que tal evolução seja progressiva, no pressuposto de que os veículos mais antigos – sendo menos eficientes – comportem custos ambientais e viários mais elevados. Mais adequada se apresenta, portanto, a opção de fazer evoluir positivamente o montante da prestação em função da antiguidade dos veículos, como sucede nas categorias C e D⁶¹.

3.4. Liquidação e pagamento do IUC

Não se encontra isento de dificuldades o exercício de delimitação da competência no âmbito do procedimento de liquidação do IUC, uma vez que os enunciados normativos a partir dos quais a mesma é recortada constituem regras que, sobrepondo-se em termos aplicativos, apontam para soluções que conflituam reciprocamente em termos lógicos: por um lado, o n.º 1 do artigo 16.º do Código determina que “a competência para a liquidação do imposto é da Autoridade Tributária e Aduaneira”; por outro, o n.º 2 do mesmo artigo estabelece que “a liquidação do imposto é feita pelo próprio sujeito passivo através da Internet” (o que volta a ser afirmado no n.º 1 do artigo 17.º, quando se prevê que “o imposto é liquidado pelo sujeito passivo”). Não se vislumbra – à partida – como possam

⁵⁸ Cfr. tabela do artigo 9.º do CIUC. Esta opção reflete, contudo, a intenção do legislador tributário de manter as cargas tributárias às quais tais veículos se encontravam sujeitos aquando da substituição do IMV pelo IUC.

⁵⁹ Cfr. tabela do n.º 3 do artigo 10.º do CIUC.

⁶⁰ Cfr. tabela do artigo 13.º do CIUC.

⁶¹ Será assim relativamente a veículos a motor de peso bruto igual ou superior a 12t e a veículos articulados e conjuntos de veículos. Cfr. tabelas dos artigos 11.º e 12.º do CIUC.

coexistir válida e eficazmente normas que atribuem – de modo exclusivo⁶² – a competência para a prática de um mesmo ato a sujeitos distintos⁶³, de onde decorre a problemática questão de saber se estamos aqui perante um caso de autoliquidação ou de hétero-liquidação⁶⁴.

O – árduo – caminho para a superação desta encruzilhada normativa poderá seguir dois rumos⁶⁵. Em primeiro lugar, deverá ser procurada uma solução interpretativa que – merecendo o mínimo de respaldo no texto normativo⁶⁶ – se revele capaz de “despistar” o conflito entre as normas, nomeadamente através de uma interpretação corretiva de uma delas ou de uma interpretação harmonizada de ambas. Trata-se, no essencial, de assumir estarmos na presença de um conflito meramente aparente, superável por via interpretativa. Uma vez que considere ser de afastar esta primeira metodologia, deverá, segundo lugar, admitir-se a existência de um conflito normativo⁶⁷, o qual, perante a inoperância dos critérios juridicamente apostos à sua solução – o critério hierárquico, temporal ou da especialidade⁶⁸ –, acabará por conduzir à desaplicação de ambas as

⁶² A partir dos citados enunciados normativos não se recolhe qualquer substrato que assegure o exercício articulado de tais competências – como seria o caso do estabelecimento de uma relação de cumulatividade ou de subsidiariedade –, as quais se colocam numa posição de recíproca exclusão.

⁶³ O défice de qualidade normativa associado às disposições citadas será particularmente grave, uma vez que as mesmas foram já objeto de duas alterações legislativas – por via da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro e da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro –, as quais, tendo promovido pequenos ajustamentos à sua redação, não cuidaram remover a contradição lógica identificada.

⁶⁴ A problemática assinalada não assume contornos exclusivamente teóricos, como envolve uma assinalável preponderância ao nível dos meios juridicamente apostos à sindicância contenciosa dos atos de liquidação de IUC. Basta, a este respeito, pensar que tal qualificação será determinante na questão de saber se aos mesmos será – ou não – aplicável o regime previsto no artigo 131.º do CPPT, o qual estabelece, para os casos de autoliquidação, uma reclamação graciosa que, para além de necessária – como condição de acesso à via jurisdicional – se encontra sujeita a um regime de tempestividade diferenciado daquele que resulta previsto para os casos de hétero-liquidação. Esta questão foi colocada, entre outras, nos processos que deram origem às Decisões Arbitrais de 05.08.2014, proferida no âmbito do Processo n.º 115/2014-T; de 29.01.2018, proferida no âmbito do Processo n.º 455/2017-T, disponíveis em <https://caad.org.pt/>.

⁶⁵ Da exigência de coerência que subjaz à configuração do direito como um sistema jurídico decorre como imperativa a necessidade de superação dos conflitos normativos que emirjam no seu seio. Para maiores desenvolvimentos sobre a problemática, cfr. Cfr. NORBERTO BOBBIO, *Teoría General del Derecho*, Editorial Debate, Madrid, 1991, p. 192.

⁶⁶ Cfr. n.º 2 do artigo 9.º do CC.

⁶⁷ Quanto ao conceito de contradição normativa, cfr. ALF ROSS, *Sobre el Derecho y la Justicia*, Buenos Aires, Eudeba, 1997, pp. 164-165; DAVID DUARTE, *A Teoria da Norma e a Criação de Normas de Decisão na Discricionariedade Instrutória*, Coimbra, Almedina, 2006, pp. 237-238.

⁶⁸ A propósito dos critérios enunciados, entre outros, cfr. KARL ENGICSH, *Introdução ao pensamento jurídico*, 7.ª Edição, Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 1996, p. 313; e Michel

normas conflitantes, originando uma lacuna normativa (“lacuna de colisão”⁶⁹), que, por sua vez, deverá ser objeto de integração jurídica. O conflito aqui será, neste caso, real, e não meramente aparente. A segunda metodologia exposta coloca-se numa posição de subsidiariedade em relação à primeira, pelo que, colocando-se tal possibilidade, deverá “salvar-se”, pela via interpretativa, as normas em (aparente) conflito.

A necessidade de encetar uma busca por uma solução interpretativa que – revendo-se minimamente no texto normativo – se revele capaz de “salvar” ambas as normas em conflito, transporta o aplicador para um complexo exercício através do qual procurará identificar um sentido interpretativo de ambos os enunciados normativos em presença, ou de um deles, que permita pôr de acordo as normas que a partir deles são extraídas. Não deixando de reconhecer a elevada dose de criatividade que tal exercício encerra, será, quanto a nós, de equacionar a hipótese de promover uma interpretação corretiva do disposto no n.º 2 do artigo 16.º do CIUC – e assim, também do n.º 1 do seu artigo 17.º –, a qual assegurará a sua compatibilidade com o que resulta disposto no n.º 1 do artigo 16.º do mesmo Código⁷⁰.

Em matéria tributária, o conceito de “liquidação” poderá assumir dois significados distintos: (i) numa lógica atomista, reportar-se-á ao ato de liquidação propriamente dito, ao momento de quantificação da obrigação tributável; ou (ii) numa lógica procedimental, ao procedimento de liquidação, o qual culminará com a emanção de um ato de liquidação no primeiro sentido exposto. Por outras palavras, o conceito tanto pode referir-se ao “ato de liquidação” como ao “procedimento de liquidação”. A partir desta distinção, será possível traçar uma segregação do sentido em que o conceito de “liquidação” é empregue em cada um dos enunciados normativos em presença. Quando no n.º 1 do artigo 16.º o legislador se refere à “liquidação”, pretende aludir ao ato de liquidação propriamente dito – a quantificação do imposto; por sua vez, quando se refere ao mesmo conceito no n.º 2 do mesmo artigo e no n.º 1 do artigo 17.º, não se reporta diretamente ao ato de liquidação (quantificação da

Van de KERCHOVE e FRANÇOIS OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, Madrid, Universidad Complutense Madrid, 1997, pp. 89-90.

⁶⁹ A inoperabilidade dos referidos critérios decorre do facto de se tratar de enunciados normativos incorporadas em simultâneo no mesmo diploma – sem prejuízo das alterações de pormenor a que foram sujeitos – e que mantêm o mesmo nível de densidade normativa. Cfr. KARL ENGICSH, *Introdução ao pensamento jurídico*, cit., p. 315; CLAUS WHELELM-CANARIS, *Pensamento sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito*, Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian, 1989, pp. 220-223.

⁷⁰ A propósito desta solução, cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, Esboço de uma teoria analítica da ordenação normativa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2008, 356-537.

prestação) do IUC, mas ao procedimento que se dirige à sua emanação. Ou seja, neste segundo caso, não está em causa a delimitação da competência para o ato final de liquidação, mas para a prática de atos no âmbito do procedimento liquidatório. O sentido interpretativo a extrair das disposições normativas em análise passará, assim, a ser o seguinte: a liquidação do IUC será qualificável como um procedimento de iniciativa administrativa provocada, o que significa que, pese embora constitua um caso de hétero-liquidação, terá lugar mediante solicitação do próprio sujeito passivo⁷¹. *A este caberá a propulsão do procedimento liquidatório, sem que lhe seja reconhecida qualquer capacidade de intervenção ao nível do apuramento da prestação tributária que por si será devida, sendo-lhe legalmente imposto que, dentro do prazo previsto para o efeito, aceda ao site da AT e solicite (provoque) a emissão de uma liquidação*⁷². Esta, sendo produzida através de um sistema informático cuja programação constitui incumbência da AT – utilizando a informação constante das bases de dados de veículos e da propriedade automóvel –, ser-lhe-á imputável⁷³. Em abono desta interpretação parece ir o disposto na segunda parte do n.º 1 do artigo 16.º quando prevê que “para todos os efeitos legais” o ato de liquidação se considera praticado no serviços de finanças da residência ou sede do sujeito passivo⁷⁴; e no n.º 3 do mesmo artigo, quando no mesmo se prevê que – em determinados casos⁷⁵ – a liquidação poderá

⁷¹ Foi este o sentido decisório acolhido na Decisão Arbitral de 05.08.2014, proferida no âmbito do Processo nº 115/2014-T, disponível em <https://caad.org.pt/>. Em sentido diverso, sustentando tratar-se de um regime de autoliquidação (pelo menos, quando realizado através da internet), cfr. A. BRIGAS AFONSO, e MANUEL T. FERNANDES, *Imposto sobre Veículos e Imposto Único de Circulação*, cit., p. 218.

⁷² Tal como nos casos de autoliquidação, trata-se, também aqui, de uma manifestação do fenómeno de “privatização do sistema de gestão fiscal”. Neste caso, porém, a obrigação de colaboração que impende sobre o contribuinte, ainda que tenha lugar no contexto do procedimento de liquidação, não passa pela quantificação, por si mesmo, do quanto do tributo, mas por um ato através do qual é provocada a quantificação do tributo por parte da AT. Em geral, quanto ao referido fenómeno, cfr. HUGO FLORES DA SILVA, *A Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2014.

⁷³ Com pertinência, sobre a problemática da informatização dos atos administrativos, cfr. PEDRO COSTA GONÇALVES, *O acto administrativo informático (o direito administrativo português face à aplicação da informática na decisão administrativa)*, in *Scientia Iuridica*, n.º 267, Braga, 1997, pp. 47-95.

⁷⁴ Precisão acrescentada pela Lei 83-C/2013, de 31 de dezembro.

⁷⁵ Será assim quando o sujeito passivo não se encontre adstrito à obrigação prevista n.º 9 do artigo 19.º da LGT ou quando se verifique alguma das seguintes circunstâncias: a) Os veículos tributáveis não se encontrem matriculados no território nacional; b) Os veículos tributáveis beneficiem de isenção cujos pressupostos devam ser objeto de comprovação; c) Exista erro de identificação ou omissão de veículo tributável na base de dados, que não permita ao sujeito passivo liquidar o imposto através da Internet.

ocorrer em qualquer serviço de finanças mediante “solicitação do sujeito passivo”⁷⁶.

Uma vez acolhida a solução interpretativa enunciada, toma-se como meramente aparente a conflitualidade normativa originariamente assinalada, pacificando-se o entendimento segundo o qual o IUC constitui um tributo que – pese embora dependa de uma intervenção propulsora por parte do sujeito passivo – opera segundo um regime de hétéro-liquidação⁷⁷. Quando a liquidação do tributo não seja promovida nos termos descritos, haverá lugar a uma liquidação oficiosa⁷⁸.

Quanto ao momento em que deverá ter lugar liquidação do IUC, resulta a sua disciplina do artigo 17.º do CIUC, o qual, ainda que assuma a epígrafe “prazo para a liquidação e pagamento”, ao longo dos seus diferentes números, se limita a disciplinar a tempestividade do ato de liquidação, não se pronunciando – pelo menos de forma expressa – ao momento em que deverá realizar-se o respetivo pagamento. Não ignorando serem inconfundíveis os conceitos de “pagamento” – o qual corresponde a uma forma de cumprimento de uma obrigação tributária – e de “liquidação” – como vimos, traduzida na quantificação da obrigação tributária – do IUC, os quais cuida segregar na epígrafe do artigo, menos não se exigiria ao legislador tributário do que a clara e precisa definição dos prazos a que a realização de cada uma daquelas operações se encontra sujeita, mesmo

⁷⁶ A redação originária do enunciado normativo citado evidenciava tal sentido de forma mais intensa, porquanto previa a possibilidade de a liquidação “ser feita por qualquer serviço de finanças”, passando, por via da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro, a referir-se à possibilidade de a liquidação “ser feita em qualquer serviço de finanças, por solicitação do sujeito passivo”. Neste sentido, mesmo nos casos em que a liquidação não seja realizada através do portal da AT, caberá ao sujeito passivo solicitar – dentro dos prazos legalmente previstos – a emanação do ato de liquidação por parte do serviço de finanças.

⁷⁷ Sem que tal constitua um parâmetro que deva tomar-se em consideração na interpretação dos enunciados normativos, não deixará de se registar a preponderância das consequências práticas que se associariam a uma interpretação conducente à conclusão de que a competência para o ato de liquidação do IUC caberia ao contribuinte. Em termos práticos, a liquidação de IUC é processada através de um sistema informático programado pela AT – e disponibilizado através do respetivo site – que não assegura ao contribuinte qualquer margem de conformação ou modelação da prestação tributária à qual o mesmo resulta adstrito, limitando-se o mesmo a provocar (“emitir”) a quantificação (liquidação) do IUC (automaticamente) através do próprio sistema. Se, como vimos, os atos praticados em tais circunstâncias serão imputáveis ao sujeito responsável pela programação do sistema – no caso, a AT –, concluir-se-á que os atos tributários que ao longo dos anos têm vindo a ser emanados nestas condições parecem de vício de incompetência.

⁷⁸ Tal poderá suceder em caso de “ausência de registo de propriedade do veículo efetuado dentro do prazo legal”, bem como nos casos de “falta ou atraso de liquidação imputável ao sujeito passivo” ou “de erro, omissão, falta ou qualquer outra irregularidade que prejudique a cobrança do imposto”, nos termos do artigo 18.º do Código.

que fosse sua a intenção de os sujeitar a um mesmo prazo. Não deixando de ser criticável o parco cuidado dedicado pelo legislador tributário à disciplina de uma dimensão tão preponderante, como é o caso do prazo para o respetivo pagamento do IUC, através de um exercício de interpretação extensiva será possível assumindo-se ter sido intenção do legislador sujeitar a liquidação e o pagamento do IUC ao mesmo prazo. Impõe-se, assim, que em cada ano, o contribuinte, dentro dos prazos enunciados, “provoque” a emanação do ato de liquidação e proceda ao pagamento da prestação.

4. Algumas considerações em torno do carácter especialmente reforçado da obrigação de pagamento do IUC

Pese embora as obrigações de pagamento dos diversos tributos – em virtude da respetiva natureza jurídico-pública – se caracterizem por beneficiarem de um reforçado invólucro protetor, dirigido a assegurar o respetivo cumprimento, não se deixará aqui de tecer algumas considerações sobre as notas distintivas que, neste contexto, distinguem a obrigação de pagamento de IUC. Com efeito, regra geral, uma vez verificado o incumprimento da obrigação de pagamento de um tributo, inicia-se uma fase de cobrança coerciva e tem início o vencimento de juros – os quais serão moratórios quando o tributo se encontre liquidado e compensatórios quando não o esteja, e o retardamento seja imputável ao sujeito passivo⁷⁹. No caso da obrigação de pagamento do IUC – e ao arrepio do que sucede, pelo menos, relativamente aos mais significativos tributos que integram o nosso sistema tributário – o legislador previu que o seu incumprimento terá relevância contraordenacional. Resulta do artigo 21.º do CIUC que “a falta de entrega, total ou parcial, do IUC” será punível nos termos previstos pelo artigo 114.º do RGIT, significando isto que o sujeito passivo que não proceda ao pagamento do IUC – tenha ou não provocado a respetiva liquidação dentro do prazo para o efeito previsto –, para além de lhe ver ser exigida a prestação tributária em sede de execução fiscal e acrescida dos respetivos juros, poderá – mediante o decurso do respetivo procedimento – ser confrontado com a exigência do pagamento de uma coima⁸⁰. Para além da aplicação da coima, o

⁷⁹ Cfr. artigos 35.º e 44.º da LGT.

⁸⁰ Esta será uma solução que poderá configurar-se problemática, uma vez que o artigo 114.º do RGIT – sem prejuízo das alterações legislativas que lhe foram introduzidas ao longo dos tempos, as quais acabaram por flexibilizar a sua previsão normativa – não foi concebido com o propósito de sancionar puras situações de “falta de pagamento”, mas de “falta de entrega de prestações”. O seu campo de atuação por excelência serão os tributos cujo esforço económico é suportado por sujeito distinto do sujeito passivo, embora caiba a este proceder à sua entrega – como é o caso do IVA. Em tais situações, a conduta dos agentes será especialmente censurável uma vez que “não lhes sai do bolso” a prestação tributária a entregar aos cofres do Estado. Não é, no entanto,

legislador tributário prevê, no n.º 1 do artigo 22.º do CIUC, que uma vez autuadas as infrações tributárias referidas, haverá lugar à “apreensão ou imobilização imediata do veículo, bem como à apreensão dos documentos que titulam a respetiva circulação, até ao cumprimento das obrigações tributárias em falta”.

Fora do domínio contraordenacional, a obrigação de pagamento do IUC é reforçada – nos termos do n.º 3 do artigo 22.º – mediante a consagração de um privilégio creditório mobiliário especial, incidente sobre o veículo ao qual respeita a tributação. Esta garantia abrange, para além do montante da prestação tributária, o valor das coimas e das despesas de remoção e armazenagem do veículo⁸¹. Não deixará, quanto a nós, de se revelar problemática a solução de fazer abranger no âmbito dos privilégios creditórios dívidas de natureza contraordenacional. Os interesses públicos subjacentes à arrecadação de receitas de natureza tributária contendem, essencialmente, com a satisfação das necessidades financeiras públicas, por aí se legitimando o estatuto preferencial que é assegurado ao credor tributário no concurso com os demais credores. No entanto, os interesses públicos subjacentes à aplicação de coimas não são (ou não devem ser) de natureza financeira, mas preventiva ou repressiva, pelo que a solução de conferir um estatuto de preferencialidade ao respetivo credor em relação aos demais poderá encontrar algumas dificuldades quando confrontada com o teste de proporcionalidade a que resultam sujeitas as soluções legais de natureza restritiva de direitos, liberdades e garantias e direitos análogos – concretamente, o direito de propriedade dos demais credores. Repare-se que, pese embora, o incumpridor seja o sujeito passivo, esta solução de reforço das garantias associadas à cobrança do valor da coima acaba por prejudicar terceiros, os demais credores daquele.

5. Conclusões

No presente artigo, alertámos para a parca atenção que o IUC tem merecido relativamente a algumas das suas dimensões mais problemáticas, e propusemo-nos

o que sucede no caso do IUC, o qual é objeto de uma hétéro-liquidação – ainda que provocada – resultando o seu pagamento de um desfalque patrimonial operado sobre a esfera jurídica do sujeito passivo. Esta é uma solução que nos merece algumas reservas, quando consideradas as exigências constitucionais impostas pelo princípio da proporcionalidade às leis de natureza restritivas de direitos, liberdades e garantias e direitos análogos. Se não for mais, pelo facto de se tratar da imposição de uma sanção de natureza pecuniária com o propósito de prevenir ou reprimir o incumprimento de obrigação – também ela – de natureza pecuniária, solução que poderá não ser apta (adequada) a produzir o resultado a que se propõe, pelo menos, quando o incumprimento em causa seja motivado pela insuficiência patrimonial ou pela falta de liquidez.

⁸¹ Cfr. n.º 3 do artigo 23.º do CIUC. Esta é uma solução que já se encontrava prevista no n.º 5 do artigo 25.º do RIMV.

a contribuir para o seu suprimento. A respeito destas, deixamos as seguintes conclusões:

- (i) Pese embora a sua designação e o facto de assumir a propriedade como “facto gerador”, inexistente no “Imposto Único de Circulação” uma qualquer valoração de índices reveladores da capacidade contributiva dos sujeitos passivos, constituindo a referência à propriedade – não uma manifestação de riqueza traduzida na expressão económica do património – um mero referencial, tendente a assegurar uma adequada conexão entre um sujeito e um determinado benefício aproveitado ou custo provocado em virtude de um elemento que integra a sua esfera patrimonial.
- (ii) Ainda que seja imperfeita a técnica legislativa associada aos enunciados normativos que fornecem a sua disciplina, deverá considerar-se que – em termos não patológicos – o IUC assenta num procedimento de liquidação de iniciativa administrativa provocada, sendo legalmente imposto ao sujeito passivo que, dentro de um prazo previsto para o efeito, solicite (provoque) a emissão de uma liquidação por parte da AT.
- (iii) A obrigação de pagamento do IUC beneficia de um invólucro protetor reforçado, o qual contempla o sancionamento ao nível contraordenacional do seu incumprimento, a possibilidade de apreensão e imobilização do veículo, bem como a consagração de privilégios creditórios mobiliários especiais, que não abrangem apenas a prestação tributária, mas também o valor da coima aplicada e os custos com a apreensão e imobilização do veículo.

Braga, janeiro de 2020