

A Reforma da Tributação Automóvel: Problemas e Perspectivas

Sérgio Vasques

*Assistente da Faculdade de Direito de Lisboa
Jurista do Centro de Estudos e Apoio às Políticas Tributárias*

RESUMO: A reforma da tributação automóvel constitui um tema controverso em Portugal e que tem sofrido de alguma falta de análise e discussão. Neste artigo procuram-se expor os seus problemas fundamentais bem como as suas perspectivas de evolução em face dos grandes princípios da fiscalidade moderna.

ABSTRACT: Vehicle tax reform has been a controversial issue in Portugal and one which has suffered from a lack of analysis and debate. In this article an attempt is made to outline the issues at stake and the perspectives for reform in light of the general principles of taxation.

Pelos padrões por que se mede a fiscalidade portuguesa, a tributação automóvel constitui uma área excepcionalmente saudável do nosso sistema fiscal. Não encontramos aqui os vícios que corroem os impostos sobre o rendimento e sobre o património, a fraude generalizada, a desigualdade relativa, a contestação aberta dos contribuintes, os custos insustentáveis de administração e controlo.

E porque assim é, num qualquer escalonamento razoável justifica-se que a tributação automóvel constitua uma prioridade menor de reforma fiscal.

Mas isto é assim apenas se nos ativermos aos padrões por que se mede a fiscalidade portuguesa, padrões pouco exigentes e à luz dos quais brilham sempre os impostos indirectos. Num país sem consciência contributiva formada e amarrado a uma administração pública incapaz, os impostos sobre o consumo têm sempre ocupado lugar de destaque, fonte segura e incontestada que são de receita fiscal. É neste sentido que os impostos sobre os automóveis, como os impostos sobre os combustíveis, podem ser ditos bons impostos em Portugal — e não existem muitos que o sejam.

Já se olharmos mais longe e perguntarmos pelas funções e objectivos que hoje devem caracterizar a tributação automóvel, logo veremos as coisas de modo diferente. Nas reformas fiscais "de terceira geração" que hoje se empreendem, afirmam-se como propósitos elementares destes impostos os da protecção do ambiente e da racionalização do consumo energético, legitima-se o encargo especial de que são portadores pela necessidade de fazer o contribuinte pagar pelas exterioridades ou custos sociais que gera.

Neste contexto inovador, é já menos notável o desempenho da tributação automóvel em Portugal, voltada ainda para a angariação de receita, sem preocupação ambiental e energética de relevo, pernicioso mesmo nos estímulos e contra-estímulos que dirige aos contribuintes.

Isso não faz da reforma da tributação automóvel, no entanto, algo de urgente, no sentido em que o são e continuarão a ser a reforma da tributação dos rendimentos e do património. A fazer-se, trata-se de um movimento que não é feito "de baixo para cima", em resposta a uma reivindicação generalizada dos contribuintes e ao crescimento da sua consciência cívica, mas "de cima para baixo", como um exercício reformador e pedagógico. O que a torna tanto mais delicada, porque uma reforma se legitima mais facilmente quando é feita em estado de necessidade. O que a torna tanto mais vulnerável, porque quando uma reforma não é comandada pela consciência crítica dos cidadãos, é-o frequentes vezes pelos interesses que dela podem beneficiar.

1. O Sistema português da tributação automóvel

O actual sistema de tributação automóvel constitui produto de uma evolução legislativa longa e com vicissitudes várias. Tal como sucede noutros Estados-Membros da Comunidade, o sistema desdobra-se em impostos que são devidos no momento da venda e outros que o são ao longo da vida útil do veículo, na fase da circulação.

a) Impostos no momento da compra

Aquando da compra os automóveis são tributados em Portugal por meio do imposto automóvel (IA).¹ Na substância, o imposto automóvel constitui um imposto *monofásico*, tendo como facto gerador a introdução no consumo dos veículos tributáveis, *específico*, assentando sobre a cilindrada dos automóveis, e *progressivo*, possuindo actualmente dois escalões de taxas, acima e abaixo dos 1251 cm³.

O imposto automóvel é isso mesmo, um imposto sobre automóveis, não abrangendo a sua base de incidência outros veículos motorizados, como sejam os motociclos, as embarcações ou as aeronaves. Para além disso, nem todos os automóveis lhe ficam sujeitos, existindo duas categorias importantes de veículos que estão excluídas da sua incidência: os automóveis ligeiros de mercadorias que não tenham mais que três lugares, e os veículos pesados, sejam estes de passageiros ou de mercadorias. Trata-se de opção comum no espaço da Comunidade, onde se tende a privilegiar fiscalmente os veículos de trabalho e transporte público, os primeiros por razões de política económica, os segundo por razões de política ambiental.²

Na forma, o regime do IA encontra-se disperso por diplomas vários. A matriz do imposto é fixada no Decreto-Lei n.º40/93, de 23 de Fevereiro, objecto de alterações sucessivas por meio das leis orçamentais. A par deste, os diferentes esquemas de

¹ O imposto automóvel foi criado por meio do Decreto-Lei n.º405/87, de 31 de Dezembro, refundido por meio do Decreto-Lei n.º152/89, de 10 de Maio. Sobre a evolução do sistema veja-se, em geral, o relatório *O Imposto Automóvel e os modelos alternativos de tributação dos veículos automóveis*, CTF, 1998, n.º392.

² Veja-se Association of European Automobile Manufacturers (Bruxelles, 2001) *ACEA Tax Guide 2001*.

isenção próprios do imposto automóvel encontram-se dispersos por diplomas avulsos, alguns anteriores, outros posteriores ao Decreto-Lei nº40/93. Assim, o Decreto-Lei nº 371/85, de 19 de Setembro, disciplina as isenções das missões diplomáticas e consulares; o Decreto-Lei nº471/88, de 22 de Dezembro, as relativas aos trabalhadores portugueses no estrangeiro que transfiram residência para Portugal; o Decreto-Lei nº103-A/90, de 22 de Março, as relativas a deficientes; o Decreto-Lei nº35/93, de 13 de Fevereiro, as que respeitam a funcionários da Comunidade Europeia; o Decreto-Lei nº56/93, de 1 de Março, as relativas a diplomatas portugueses regressados de países terceiros; o Decreto-Lei nº264/93, de 30 de Julho, as relativas à transferência de residência; o Decreto-Lei nº27/93, de 12 de Fevereiro, e a Lei nº151/99, de 14 de Setembro, as isenções das pessoas colectivas de utilidade pública e instituições particulares de solidariedade social; a Lei nº36/91, de 27 de Julho, as isenções de automóveis declarados perdidos a favor do Estado.

O enquadramento formal do imposto automóvel espelha o abandono técnico e científico a que tem sido votada esta área da fiscalidade, dividida entre o mundo aduaneiro e o sistema dos impostos especiais de consumo, povoada por disposições contraditórias, soluções de recurso, uma técnica hesitante, a absoluta falta de coerência. Importaria aqui fazer o mesmo trabalho de refundição legislativa que se levou a cabo no tocante aos impostos sobre o álcool e bebidas alcoólicas, tabacos e produtos petrolíferos, intenção manifestada de há vários anos a esta parte pela Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, serviços aos quais compete a sua administração.

Ao imposto automóvel cumula-se ainda o imposto sobre o valor acrescentado. Com efeito, a base tributável do IVA compreende, nos termos do artigo 16º do respectivo Código, não só o preço de venda como todos os impostos que incidam sobre uma transacção, à excepção do próprio IVA. Significa isto que uma parcela da receita do IVA resulta da sua aplicação ao IVA, constituindo uma receita reflexa deste último imposto.

De acordo com os dados da execução orçamental para 2001, a receita do imposto automóvel estará em cerca de 1.135 milhões de euros, a que acresce IVA à taxa de 17%, produzindo-se o resultado total de cerca de 1.325 milhões de euros.

b) Impostos na fase de circulação

O imposto municipal sobre veículos (IMV) constitui um imposto periódico, de base anual, incidente sobre o uso de um universo de veículos: automóveis, motociclos, embarcações de recreio e aeronaves de uso particular. No tocante aos automóveis, encontram-se excluídos os de mercadorias - sujeitos a imposto de circulação ou camionagem - bem como os automóveis pesados de passageiros, estes excluídos de qualquer imposto especial ao longo da sua vida útil, tal como o estão no momento da compra.

O imposto municipal sobre veículos é um imposto de base específica, assentando em elementos diversos consoante o tipo de veículo em causa: no tocante aos automóveis e motociclos, a base tributável é constituída pela cilindrada; no tocante às embarcações, pela arqueação bruta e potência; no tocante às aeronaves, pelo peso máximo autorizado à descolagem.

Nos termos do Regulamento do IMV, aprovado pelo Decreto-Lei nº143/78, de 12 de Junho, o sujeito passivo do imposto é o proprietário do veículo tributável, sendo característico do IMV o mecanismo de liquidação por estampilha, a adquirir nos

serviços de finanças ou em revendedores autorizados, sempre até final do mês de Julho. A receita proporcionada pelo IMV constitui receita dos municípios, tal como dispõe o artigo 16º da Lei de Finanças Locais, aprovada pelo Decreto-Lei nº42/98, de 6 de Agosto. Sendo-lhes embora atribuída a faculdade de procederem eles próprios à cobrança do imposto através da venda das estampilhas fiscais - faculdade, aliás, aproveitada até agora por apenas um dos municípios portugueses - estes não intervêm por qualquer modo na fixação das taxas do IMV. Ao contrário do que sucede relativamente à derrama ou à Contribuição Autárquica, os municípios não exercem no tocante IMV qualquer espécie de poder tributário, o imposto é dito *municipal* simplesmente porque são os municípios os credores da sua receita.

Os impostos de circulação e de camionagem (ICI e ICA) distinguem-se do imposto municipal sobre veículos pela sua incidência e base tributável, harmonizadas ao nível comunitário pela Directiva nº99/62, de 17 de Junho de 1999.

Com efeito, ambos têm por incidência objectiva os automóveis de mercadorias, assim como os automóveis mistos com peso bruto superior a 2500 kg, distinguindo-se o imposto de circulação do imposto de camionagem pelo facto de o primeiro ser devido quando estes veículos sejam afectos ao transporte de mercadorias por conta própria e o segundo quando se destinem ao transporte de mercadorias por conta de outrem. A razão de ser da diferença está na intenção de conceder um tratamento mais brando às frotas de transporte por conta de terceiro e penalizar o uso de frotas próprias, promovendo-se assim a racionalização do sector transportador.

A Directiva nº99/62 fixa como base tributável destes impostos o peso bruto do veículo, o número de eixos e o tipo de suspensão, procurando adequar assim o peso do imposto ao encargo ambiental e desgaste viário produzido pela sua circulação. O Decreto-Lei nº116/94, de 3 de Maio, alterado pelo Decreto-Lei nº89/98, de 6 de Abril, acolhe essa base tributável não só para o imposto de camionagem como para o imposto de circulação, por razões evidentes de uniformidade. As taxas do ICI e do ICA são taxas fixas, sendo que as do imposto da camionagem estão sujeitas a mínimos comunitários resultantes da Directiva, aliás por cumprir integralmente.

A receita de todos estes três impostos é modesta, cerca de 17 milhões de contos para o Imposto Municipal sobre Veículos em 2001, e cerca de 85 milhões de euros para os impostos de circulação e camionagem no mesmo ano.

Do ponto de vista formal, o regime do imposto municipal de veículos e dos impostos de circulação e camionagem surge também complexo, incoerente, servindo-se de uma técnica legislativa pobre e imprecisa, povoado por normas sobrepostas e em contradição. No caso do imposto municipal sobre veículos, aprovado o Regulamento de 1978, o legislador deixou-o lentamente ao abandono, até que o passar do tempo e as alterações avulsas lhe fossem roubando a pouco toda a coerência e sentido. As remissões em falso, os conceitos e terminologia ultrapassados, a técnica penal extravagante - todos eles são testemunhos da sorte legislativa que geralmente cabe aos impostos pobres.³

Há aqui, claramente, a necessidade de refundir e sistematizar, fazer a triagem do que ao longo dos anos se foi sobrepondo na disciplina destes três impostos. Trata-se, vistas as coisas de outro modo, de uma excelente oportunidade de codificação,

³ Veja-se que as taxas dos impostos de circulação e camionagem permaneceram intocadas entre 1975 e 1994. De facto, os valores fixados pelo Decreto-Lei nº129/75, de 13 de Março, só foram alterados com a aprovação do actual regulamento.

ainda que haja que manter, pelas razões do Direito Comunitário, diferenças de substância no tratamento dos veículos tributáveis.

c) Evolução Financeira

Os impostos que assim compõem o sistema português da tributação automóvel têm mostrado resultados financeiros impressionantes nos últimos anos. O imposto automóvel, em particular, tem crescido a um ritmo invulgar no confronto com outras figuras fiscais, ilustrando de modo exemplar o conceito da *elasticidade-rendimento* do imposto.

É sabido que o aumento de rendimento tende a provocar o aumento da quantidade de bens que estamos dispostos a consumir. Existem, no entanto, diferenças importantes na sensibilidade que a procura dos diversos produtos e serviços mostram às variações de rendimento.

Os bens supérfluos apresentam maior elasticidade-rendimento: o consumo de viagens, combustíveis ou telecomunicações tenderá a aumentar com o crescimento dos rendimentos pessoais. Já os bens de primeira necessidade apresentam uma elasticidade-rendimento reduzida, o mesmo é dizer, o aumento do rendimento não tende a aumentar o seu consumo: assim sucederá com o sal, o açúcar ou o arroz.⁴

No tocante aos automóveis, é reconhecido que o crescimento dos rendimentos tende a provocar um aumento significativo do seu consumo, como é reconhecido que esse aumento não se produz de modo gradual. De facto, os estudos de campo demonstram que só ultrapassado certo patamar de rendimentos disponíveis – variável, mas geralmente em torno dos USD 10.000 *per capita* – é que as famílias investem na aquisição do seu primeiro automóvel. Em resultado, o crescimento do parque é lento até cada país atingir a sua linha de água mas, uma vez atingida essa linha, produz-se o alargamento súbito do parque, apresentando os impostos sobre os automóveis uma intensa elasticidade nesse período de transição.

Foi isso que sucedeu em Portugal na viragem dos anos oitenta para os anos noventa, à medida que o crescimento dos rendimentos reais permitia pela primeira vez a muitos portugueses adquirir automóvel próprio.

Evolução das vendas e da receita fiscal

	Vendas de ALP's	Receita do IA	Receita do IMV
1980	50.579	11,8*	...
1985	91.958	33,1*	...
1990	210.047	61,9	4,4

⁴ Paul Samuelson/William Nordhaus (Lisboa,1998), *Economia*, 12ªed., 506-507.

1995	201.471	136,7	10,7
2000	257.836	248,4	15,8

Fontes: vendas, ACAP, *Estatísticas do Sector Automóvel 2001*; receita em milhões de contos, DGAIEC e DGCI; ALP = automóveis ligeiros de passageiros; *IVVA

A percentagem de famílias com automóvel no país era de 40% em 1991, e de 55% em 1995. No mesmo período, cinco anos apenas, o número de famílias com mais de um automóvel duplicou, atingindo cerca de 10% do total.

Muito naturalmente, este alargamento súbito da base tributária teve reflexo no encaixe do imposto automóvel e, bem assim, do imposto municipal sobre veículos: a receita proporcionada pelo IA foi de 61 milhões de contos em 1990 e já de 136 milhões em 1995.⁵ E, de então para cá, os valores atingidos cresceram ainda, sendo o encaixe previsto para 2001 de 227 milhões de contos, cerca de 1.135 milhões de euros.

À primeira vista os números parecem sugerir um forte agravamento fiscal, mas olhando com maior cuidado percebe-se que o que sucedeu nos últimos anos foi um fenómeno de crescimento da matéria tributável. Um fenómeno que, aliás, não se repetirá mais, pois que progressivamente se atingem níveis de saturação do parque.

Trata-se de fenómeno com paralelo fácil noutros Estados-Membros da Comunidade com menores rendimentos. Assim, na Grécia a receita do imposto automóvel era de 71 mil milhões de dracmas ao ano de 1990, e já de 160 mil milhões em 1995. Em 1997 atingiu-se um pico de 213 mil milhões de dracmas, tendo a receita estabilizado desde então abaixo dos 200 mil milhões, em reflexo da saturação do parque automóvel grego.⁶

3. O Contexto Comunitário

Passado em revista o sistema português de tributação automóvel, a questão que de imediato se levanta é a de saber como se compara ele com o dos nossos parceiros comunitários.

Como ponto de partida para qualquer comparação deve ter-se presente que, excepção feita aos impostos sobre a circulação de veículos de mercadorias, a tributação automóvel não se encontra harmonizada ao nível da Comunidade. No domínio privilegiado da harmonização comunitária, o dos impostos indirectos, os esforços de harmonização dos impostos especiais de consumo acabaram por se materializar num pacote de directivas que intencionalmente deixa de parte as *accises* sobre os veículos automóveis. Por razões de pragmatismo, pois que se a Comissão se tivesse proposto intervir também neste campo, provável era que a harmonização dos impostos especiais de consumo tivesse demorado mais do que os trinta anos necessários à aprovação do Pacote Scrivener, que estabelece o regime das *accises* harmonizadas.

⁵ Instituto Nacional de Estatística (Lisboa, 1998) *Portugal Social*, 165. Veja-se ainda António Barreto, org. (Lisboa, 1996) *A Situação Social em Portugal, 1960-1995*, 123-131; e INE (Lisboa, 2001) *Anuário Estatístico de Portugal, 2000*.

⁶ Veja-se *OECD Revenue Statistics 1965-2000* (Paris, 2001), 132. Os valores que referimos são nominais.

Em resultado, os Estados-Membros empregam ainda hoje mecanismos muito diferentes na tributação automóvel, quer no momento da compra, quer na fase de circulação. A harmonização que se tem levado a cabo neste domínio resume-se à harmonização negativa do Tribunal de Justiça das Comunidades, que tem exercido sobre os impostos dos Estados-Membros uma censura rigorosa com fundamento na proibição de impostos indirectos discriminatórios constante do artigo 90º do Tratado, o antigo artigo 95º.

A ausência de harmonização positiva não deve ser encarada como um mal em si. Bem pelo contrário, a inexistência de constrangimentos ao nível comunitário faculta aos Estados-Membros uma liberdade para a experimentação de mecanismos inovadores que lhe falta já noutras áreas do sistema, a oportunidade de ensaiar as soluções que entendam melhor adaptadas à sua realidade nacional sem estarem obrigados a um padrão técnico único.

Tributação dos automóveis ligeiros de passageiros

	IVA	Imposto na Compra	Imposto na Circulação
Alemanha	16%	não existe	cm ³ + poluição
Áustria	20%	taxa <i>ad valorem</i> variável em função do consumo	potência
Bélgica	21%	cm ³ + idade	cm ³
Dinamarca	25%	105% até 55.300 coroas 180% sobre o remanescente	consumo + peso
Espanha	16%	7% até 1,6 litros 12% acima de 1,6 litros	potência
Finlândia	22%	100% (preço-4.900 FIM)-4.600 FIM	taxa fixa 500/700 FIM
França	19,6%	não existe	cm ³ + idade
Grécia	18%	7-88%	cm ³
Holanda	19%	movidos a gasolina: 45,2% - 3394 DFL movidos a diesel: 45,2% - 722 DFL	peso + combustível
Irlanda	20%	22,5% até 1,4 litros 25% entre 1,4 e 2 litros 30% acima de 2 litros	cm ³

Itália	20%	IPT	potência
Luxemburgo	15%	não existe	potência
Portugal	17%	cm ³	cm ³ + idade
Reino Unido	17,5%	não existe	CO ₂
Suécia	25%	não existe	peso

Fonte: *ACEA Tax Guide 2001*.

Deve-se, no entanto, compreender que a falta de harmonização constitui uma situação com certeza transitória. Com efeito, na Comunicação da Comissão de 23 de Maio de 2001 intitulada *A Política Fiscal da União Europeia - Prioridades para os Próximos Anos* está prevista a apresentação, em Fevereiro de 2002, de uma comunicação sobre a tributação dos veículos automóveis na União Europeia, em conformidade com o programa de trabalho da Comissão para 2001.⁷

Pretende-se deste modo dar arranque a um esforço comunitário de harmonização da fiscalidade automóvel, apontando-se desde já algumas das suas linhas de força. Uma delas está na reestruturação dos impostos de matrícula e de circulação em função de critérios ambientais: por forma a promover a diferenciação fiscal dos veículos, propõe-se a tributação no momento da venda com base nas emissões de dióxido de carbono dos automóveis ligeiros de passageiros. A Comissão pretende basear os seus trabalhos neste domínio nas contribuições provenientes de outros programas comunitários, em especial na estratégia comunitária sobre as emissões de CO₂ provenientes dos veículos automóveis, no programa *Auto Oil II* e no programa europeu no domínio das alterações climáticas. A comunicação deverá ainda prever um determinado número de opções para uma futura acção, que deverão tomar em consideração os objectivos da Comunidade em matéria ambiental, e sobretudo aqueles que integram o Protocolo de Quioto.

Percebe-se, portanto, qual a linha de rumo da Comissão. Trata-se de converter a tributação automóvel ao princípio do poluidor-pagador, fazendo-os assentar sobre uma base específica que traduza a poluição de cada veículo. E trata-se de o fazer logo no momento da venda, para que o imposto constitua um sinal dirigido ao consumidor no sentido da sua responsabilização, orientando-o para as escolhas mais racionais do ponto de vista ambiental e energético.

De resto, é já essa a tendência que se sente nos Estados-Membros. Ainda hoje, como se pode ver pelo quadro reproduzido atrás, vários são os Estados-Membros que não lançam impostos especiais sobre a venda de automóveis ou que, por influência da indústria, os tributam por meio de impostos *ad valorem*, indiferentes às escolhas dos consumidores e norteados pelo mero objectivo da arrecadação da receita. Mais recentemente, porém, tem-se assistido à conversão desses impostos a uma base específica, fazendo-se variar as taxas *ad valorem* em função de elementos específicos: é o que sucede na Áustria com o *Normverbrauchsabgabe*, cujas taxas passaram a partir de 1996 a variar em função do consumo dos

⁷ COM (2001) 260 final. Vejam-se, além desta, os estudos promovidos pela Comissão relativos à concorrência e estrutura de preços no sector automóvel, muito em particular *Car Price Differentials in the European Union*, Relatório de Maio de 2001, disponível em http://europa.eu.int/comm/competition/car_sector.

veículos tributáveis; com o imposto holandês, cujas taxas variam em função do tipo de combustível; ou mesmo com o *impuesto sobre determinados medios de transporte* espanhol, cujas taxas variam em função da cilindrada.⁸

Estes impostos de base compósita não constituem mais do que figuras de transição, sendo provável que, a prazo e sob o efeito das propostas da Comissão, a tributação dos veículos automóveis com base no respectivo valor seja abandonada ao nível da Comunidade.

4. Falhas do sistema

a) A concentração da carga tributária

Um dos vícios fundamentais do sistema de tributação automóvel português está no excessivo peso que o imposto automóvel assume quando confrontado com os impostos devidos no momento da circulação. Com efeito, o peso da tributação automóvel não se mostra excepcionalmente grave em Portugal, quando contemplada a carga fiscal de outros Estados-Membros — o que há de excepcional nela é a sua concentração no momento da compra, essa sim, sem paralelo.

O que se diz pode ilustrar-se com um estudo feito a solicitação da Secretaria de Transportes Escocesa em Novembro de 2000, tomando como base um modelo-padrão com motor de 2000 cm³.⁹

Imposto em percentagem do preço de venda líquido	
Dinamarca	218%
Grécia	94%
Finlândia	93%
Irlanda	61%
Portugal	60%
Holanda	50%
Áustria	34%
Espanha	28%
Suécia	25%

⁸ A *Normverbrauchsabgabe* foi alterada por meio da *Strukturanpassungsgesetz* de 1996 (BGBl 1996/201).

⁹ Colin Buchanan & Partners (Edinburgh, 2000), *Motoring Costs Across Europe: Final Report*.

Bélgica	23%
Itália	20%
França	19,6%
Reino Unido	17,5%
Alemanha	16%
Luxemburgo	15%

Fonte: Scotland Office/Collin Buchanan & Partners, Novembro de 2000

Contemplados os valores constantes da tabela que aqui se reproduz, constata-se que Portugal se encontra acima da média europeia, mas não muito distante dela, sendo substancialmente mais elevada a carga fiscal que se lança sobre o automóvel nos países nórdicos ou na Irlanda.

Na verdade, não custa entrever na tabela reproduzida a radiografia dos interesses industriais em jogo nesta área da fiscalidade. Assim, nos países fabricantes o peso da indústria junto dos centros de decisão política leva à contenção em patamares modestos dos impostos devidos no momento da venda, senão mesmo à sua completa eliminação: na Alemanha, o principal fabricante automóvel europeu, só o IVA à taxa de 16% onera a venda de automóveis, sucedendo o mesmo com os outros quatro grandes fabricantes europeus, a França, a Grã-Bretanha, a Itália e a Espanha.

Já nos países que constituem no essencial mercados de destino, os níveis de tributação são tendencialmente mais graves, pois que a ausência de um aparelho industrial próprio e de todos os interesses políticos, económicos e sociais que lhe andam associados trazem maior liberdade e isenção na conformação desta área do sistema fiscal. E trazem, sobretudo, maior liberdade na prossecução de políticas de natureza energética e ambiental, como se pode testemunhar pelo peso que assumem nos países nórdicos estes impostos.

Os valores acima recolhidos permitem corrigir a perspectiva que temos da tributação automóvel portuguesa e isolar nela o que há de verdadeiramente excepcional. E o que há nela de excepcional não é tanto o seu peso global quanto a distribuição da carga fiscal entre o momento da compra e a fase da circulação.

Com efeito, os impostos lançados em Portugal sobre os automóveis ao longo da sua vida útil são de valor insignificante, sem paralelo na Comunidade Europeia. Tomemos como referência um automóvel ligeiro de passageiros novo com cilindrada de 1600 cm³ e potência de 75 cavalos (55,9 kW), movido a gasolina, com um consumo médio de 8 litros por 100 km. Ao ano de 2001, o imposto anual de circulação devido na Finlândia era de 117 €; na Grécia, de 132 €; na Itália, de 144 €; na Irlanda, de 313 €; na Dinamarca de 451 €; Em Portugal, o imposto municipal sobre veículos era de 44 € (8.810\$00).¹⁰

¹⁰ Servimo-nos dos dados constantes de Association of European Automobile Manufacturers (Bruxelles, 2001) *ACEA Tax Guide 2001*.

Fosse pelo receio de enfrentar uma sociedade que tem no automóvel o símbolo do seu progresso material, fosse por mera incúria na preparação das leis orçamentais, fosse pelo facto de a receita se tornar irrelevante ao ser atribuída aos municípios, vários foram os anos em que as taxas do IMV não foram sequer objecto de actualização de acordo com a inflação esperada, produzindo-se assim a degradação dos seus valores reais até ao ponto em que hoje se encontram.

A concentração da carga tributária no momento da compra apresenta vantagens às quais há que reconhecer a devida importância.

A primeira está na *anestesia fiscal* que é característica dos impostos indirectos. A concentração da tributação automóvel no momento da compra torna insensível o imposto, ainda que o seu peso seja elevado: o contribuinte não distingue as mais das vezes o imposto do preço em que ele se incorpora e, ainda que o faça, prevalece no momento da compra a satisfação com o bem adquirido. Deste modo, a generalidade dos contribuintes não é nunca confrontada com o encargo do imposto que sofre, diminuindo-se com isso a resistência que de outro modo ele suscitaria.

A segunda está na relativa *simplicidade e economia administrativa* que o sistema assim apresenta. A liquidação de um imposto monofásico como é o imposto automóvel revela-se de razoável simplicidade, pois que é reduzido o número de operadores que se constituem como sujeitos passivos, podendo-se ademais delegar nestes o essencial do trabalho de liquidação. A função desempenhada pela Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, a quem compete a administração do imposto automóvel, é assim sobretudo a de *terminal* de um sistema de informação que tem na sua base o importador-concessionário.

O peso insignificante que resta ao imposto municipal sobre veículos permite, por sua vez, o emprego de um mecanismo de liquidação que, arcaico embora, dispensa a Direcção-Geral dos Impostos, a quem compete a sua gestão, de qualquer esforço significativo. De facto, a liquidação do imposto por meio de dístico, adquirido pelo contribuinte nos serviços de finanças ou em revendedores autorizados, desloca o custo de administração quase inteiramente para o sujeito passivo do imposto municipal, sendo a fiscalização — ténue, de resto — delegada nas forças da autoridade.

As desvantagens que apresenta a concentração do imposto no momento da compra são, no entanto, igualmente evidentes.

A desvantagem fundamental está no encarecimento dos automóveis, excessivo face ao poder de compra da generalidade da população. Em resultado, os consumidores portugueses tendem a adquirir veículos de baixa motorização, sendo a cilindrada média do parque automóvel português substancialmente inferior à dos demais Estados-Membros da Comunidade – veículos com equipamentos mais modestos também no que toca à segurança rodoviária e à protecção do ambiente.

O mais grave que há, porém, no encarecimento dos automóveis pela via fiscal, está na tendência que provoca sobre os contribuintes para se refugiarem na compra de veículos “atípicos”, isto é, de veículos que pela sua origem ou configuração estão sujeitos a taxas reduzidas de imposto. O extraordinário efeito-substituição do imposto automóvel é ilustrado pela popularização dos veículos todo-o-terreno – jipes primeiro, *pick-up's* depois – mas sobretudo pela popularização dos comerciais “derivados” e dos automóveis usados originários (ditos “importados”) de outros Estados-Membros.

Introdução no consumo de veículos todo-o-terreno e de comerciais "derivados"

	1990	1992	1994	1996	1998	2000
Todo-o-terreno	3.672	6.314	10.273	10.001	18.772	32.109
Derivados	38.156	49.721	60.844

Fonte: DGAIEC

Os comerciais “derivados”, veículos com lotação de dois lugares apenas mas com configuração exterior em tudo semelhante a automóveis ligeiros de passageiros, constituem todo um mercado de substituição. São veículos que só marginalmente servem a fins de natureza comercial e que servem, em vez disso, de alternativa de consumo a contribuintes de menores posses.

O volume de comerciais derivados vendidos em Portugal atingiu em 1999 as 37.115 unidades, quando a taxa do IA que lhes era aplicável era de 20% das taxas normais. Em 2000, quando se tornou conhecido o aumento das taxas para 35% que valeria para o ano seguinte, a antecipação das compras levou à subida das vendas para o valor de 48.347 unidades – cerca de 18% das vendas de automóveis ligeiros de passageiros novos nesse ano. No ano de 2001, por efeito da subida de taxa e por efeito da conjuntura económica, as vendas de derivados terão descido para valores em torno das 28.000 unidades, ainda assim correspondendo a um por cada dez automóveis ligeiros de passageiros vendidos.¹¹

Pelos números e variações apontados percebe-se que o mercado dos derivados constitui mero sub-produto da fiscalidade portuguesa. E percebe-se que não há interesse público na manutenção de semelhantes distorções de mercado e na promoção da circulação, em cidade e para fins particulares, de veículos cuja ocupação máxima é de dois lugares.

Outro mercado de substituição segregado pelo imposto automóvel é o da importação de veículos usados, problema semelhante ao dos comerciais derivados, embora de maior dimensão e gravidade.

Quando foi criado o imposto automóvel - por meio do Decreto-Lei nº152/89, de 10 Maio de 1989 - a lei previa uma redução de imposto de 10% para os automóveis usados importados, desde que tivessem decorrido já mais de dois anos desde a atribuição da primeira matrícula. Prevenia-se deste modo que o contribuinte que adquirisse um veículo usado, de valor mais baixo, suportasse o mesmo imposto devido por aquele que adquirisse um veículo novo.

Junto do Tribunal de Justiça das Comunidades, porém, foi contestada a solução da lei portuguesa, pois que, não indo a redução além de determinada percentagem, nunca o imposto descia ao nível daquele que residualmente permanece incorporado num automóvel usado nacional. Com o resultado discriminatório, à luz do art.95º do Tratado, de se favorecer assim a compra de veículos usados no mercado nacional em detrimento dos provenientes dos demais Estados-Membros.

¹¹ Utilizamos os dados constantes de ACAP, *Estatísticas do Sector Automóvel 2001*, para os anos em questão.

A questão foi inicialmente abordada pelo Tribunal de Justiça no acórdão Lourenço Dias, de 1992, e ainda que sem sentença condenatória, logo se percebeu que o esquema da redução fixa de 10% teria que ser abandonado.¹² Assim, nos termos do Decreto-Lei n.º40/93, de 18 de Fevereiro, os automóveis usados originários ou em livre prática noutros Estados-Membros da Comunidade viriam a beneficiar já de uma redução que ia do mínimo de 10% de para os automóveis com um a dois anos de uso até 25% para aqueles com mais de quatro.

Contudo, no acórdão Nunes Tadeu, de 1995,¹³ esta solução viria a ser condenada pelo Tribunal de Justiça, pelo efeito discriminatório que produzia sobre os veículos usados originários de outros Estados-Membros. Em resposta, a Lei n.º39-B/94, de 27 de Dezembro, escalonou a tabela de reduções de outro modo, indo de um mínimo de 18% para os veículos com um a dois anos de uso, até a um máximo de 67% para os veículos com mais de oito anos de uso.

Sem sucesso, porém. Instado mais uma vez a pronunciar-se sobre o tema, o Tribunal de Justiça veio recentemente censurar este último esquema de reduções no acórdão Gomes Valente, de 22 de Fevereiro de 2001 - isto, ao mesmo tempo que a jurisprudência nacional sobre o tema se multiplica.¹⁴

Introdução no consumo de veículos usados importados

1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
994	6.030	17.964	32.464	30.788	37.244	42.807	42.649

Fonte: DGAIEC

Procurando reagir ao acórdão Gomes Valente, a Lei n.º85/2001, de 4 de Agosto, que aprovou a primeira rectificação ao Orçamento de Estado para 2001, introduziu a possibilidade de o contribuinte solicitar, em alternativa àquela tabela de reduções, a aplicação de um método de determinação da base tributável que pondere a desvalorização real do veículo usado. Este método é agora regulamentado pela Portaria n.º1291/2001, de 16 de Novembro, traduzindo-se na aplicação de uma regra de três simples: o imposto é assim reduzido na proporção da depreciação *real* do veículo, em vez de a presumir de acordo com uma qualquer escala pré-determinada.

A introdução deste método alternativo representa um último recuo perante a harmonização negativa do Tribunal de Justiça. Produzido o acórdão Gomes Valente, as autoridades portuguesas não podiam mais assistir à multiplicação dos diferendos junto das instâncias comunitárias e dos tribunais nacionais, problema para o qual o reescalamento da tabela de reduções não constituiria a solução bastante.

¹² Processo C-343/90, acórdão de 16 de Julho de 1992, *Colectânea*, 1992, I-4673.

¹³ Publicado em *Colectânea*, 1995, I, 479-498. Veja-se a respectiva anotação em Patrícia Cunha/Sérgio Vasques (Coimbra, 2002) *Jurisprudência Fiscal Comunitária Anotada*, vol.I.

¹⁴ Vejam-se os acórdãos do STA de 14 de Fevereiro de 1996, publicado em *Acórdãos Doutrinários do Supremo Tribunal Administrativo*, n.º418, 1148; de 1 de Abril de 1998, publicado no mesmo periódico, n.º444, 1565; e o acórdão de 30 de Setembro de 1998, comentado por Manuel Porto em *Revista de Legislação e Jurisprudência*, n.ºs 3901-3902, 109-121. Veja-se também Clotilde Palma, "A Tributação de Automóveis Usados", *Fisco*, 1996, n.º74-75.

Trata-se, pois, de uma vitória da liberdade de comércio, mas de uma vitória que custa celebrar. De facto, a importação maciça de automóveis usados constitui um problema gravíssimo do ponto de vista ambiental e energético, sem dúvida o que de mais grave existe na tributação automóvel portuguesa.

Do ponto de vista ambiental, porque estes são veículos geralmente com seis a dez anos de uso, movidos a gasóleo, com motores de grande cilindrada, de baixa eficiência energética, dotados de tecnologia de controlo de emissões atmosféricas já ultrapassada, com níveis de emissões de partículas pesadas muito além do que a indústria hoje toma como padrão. Portugal começa, assim, a sofrer os problemas de que sofrem os países pobres vizinhos de países ricos, com um parque automóvel constituído pelos veículos que consumidores mais afluentes e criteriosos não querem ou não podem já utilizar.

Este empobrecimento do parque automóvel português produz efeitos ambientais palpáveis já nas grandes cidades portuguesas, onde a qualidade do ar se tornou substancialmente mais pobre do que a de cidades de maior dimensão e tráfego rodoviário de outros Estados-Membros, onde a corrosão e escurecimento de edifícios e monumentos testemunham o imenso custo social das nossas escolhas privadas.

Ao mesmo tempo, o avolumar da importação de veículos usados em fim vida constitui um factor mais de desequilíbrio da nossa balança energética. A conversão do parque automóvel nacional ao gasóleo, e a introdução no consumo de veículos com níveis de consumo elevados suscitam, com efeito, dificuldades graves à indústria refinadora nacional, obrigando à importação do *diesel* para o qual deixámos já de ter capacidade de produção.

Evolution of fuel consumption in Portugal

	1996		1997		1998		1999		2000	
Gasolinas	2.510	2.531	+0,8%	2.618	+3,4%	2.670	+1,9%	2.703	+1,2%	
Gasóleos	3.701	3.974	+7,39%	4.116	+3,56%	4.893	+18,88%	5.481	+12,02%	

Fonte: DGAIEC; quantidades em milhões de litros e reportadas a introduções no consumo feitas nesses períodos.

Deve reconhecer-se que a importação de veículos usados constitui um problema cuja solução escapa já largamente ao legislador nacional. Encurralados os Estados-Membros pela harmonização negativa do Tribunal de Justiça das Comunidades, a solução do problema só pode agora ir buscar-se à harmonização *positiva* da fiscalidade automóvel, e a uma harmonização que saiba conciliar a liberdade de comércio com a protecção do ambiente.¹⁵

b) A irracionalidade ambiental e energética

¹⁵ . Sobre o problema, leiam-se Kirsten Borgsmidt, "Eco-taxes in the framework of Community law", *EC Tax Review*, 1999, nº4, 228-240; e Michael Rodi, "Ecological Tax Reform in Germany", *IBFD*, Agosto-Setembro, 2000, 488.

O que acabamos de dizer sugere já outra das grandes deficiências do sistema português de tributação automóvel: o seu alheamento a preocupações de ordem ambiental e energética.

O imposto automóvel, por um lado, os impostos municipal sobre veículos e os impostos de circulação e camionagem, por outro, são figuras tributárias que nasceram numa época em que a fiscalidade ambiental se encontrava ainda em fase germinal. Centrados no propósito da angariação de receita pública e deixados ao abandono porque a angariavam de facto, estes são impostos que com o passar do tempo foram perdendo o sentido, porque o tempo exigia deles um sentido que não se lhes quis dar.

No tocante ao imposto automóvel, a irracionalidade energética e ambiental descobre-se sobretudo na base tributável de que se serve - a cilindrada dos veículos tributáveis. A escolha da cilindrada como base do imposto automóvel criado em 1987 teve uma motivação dominante, a da certeza e segurança que proporciona no cálculo e gestão do imposto. Com efeito, sendo a cilindrada uma característica física dos veículos que se não altera com facilidade, a fraude ao imposto mantém-se em níveis estatisticamente irrelevantes, exigindo da parte da administração um esforço de fiscalização mínimo. Foi essa a razão fundamental que levou em 1987 à escolha de semelhante base tributária, e não por acaso figura a cilindrada na estrutura de vários impostos sobre os automóveis cobrados nos Estados-Membros da Comunidade.

Em Portugal, não se pode ignorar com ligeireza o problema da fraude fiscal e das iniquidades que ela produz, parecendo de elementar bom senso fazer opções técnicas que previnam que os problemas que infectam a tributação dos rendimentos e do património se alarguem à tributação do consumo. A experiência feita nos anos setenta de liquidar o imposto sobre as vendas de veículos automóveis (IVVA) com base no respectivo valor levou a dificuldades de controlo de ordem tal que o seu abandono passados poucos anos se compreende com facilidade.

Mas se essas razões são em certa medida atendíveis também se compreende que, do ponto de vista energético e ambiental, é imperfeita a solução do imposto automóvel. De facto, a cilindrada só imperfeitamente se pode dizer um indicador da poluição que um veículo é capaz de causar, não existindo uma relação senão grosseira entre a capacidade de um motor e o nível de substâncias poluentes que ele emite para a atmosfera.

Deste ponto de vista, importaria, naturalmente, que a base tributável do IA fosse reformulada, substituindo-se ou complementando-se a cilindrada com elementos que melhor indiciem a eficiência energética e o potencial poluidor dos veículos tributáveis. O consumo médio poderia constituir uma hipótese de trabalho, os níveis de emissão de dióxido de carbono outra, esta última a sugerida pela Comissão Europeia.

Deve no entanto dizer-se que a irracionalidade energética e ambiental do imposto automóvel não se esgota na sua base tributável. De facto, também a incidência objectiva se mostra deficiente, pois que se esgota nos veículos automóveis, deixando de parte os demais veículos motorizados. Sendo certo que também os motociclos, as aeronaves e as embarcações são responsáveis por custos ambientais importantes e pelo desequilíbrio da nossa balança energética, seria de elementar razoabilidade que o imposto automóvel visse a sua incidência alargada, transformando-se num imposto sobre veículos, à semelhança do que sucede noutros países europeus.

Outra das áreas inteiramente alheias a preocupações desta natureza é a das isenções de imposto e reduções de taxa: muitos dos esquemas de isenções em vigor, herdados dos anos setenta e oitenta, perderam o sentido que tinham, não tendo sentido algum do ponto de vista ambiental. O exemplo mais elementar será o dos benefícios de que gozam os veículos usados

trazidos por emigrantes que transfiram a sua residência para Portugal, um benefício que não só constitui um incentivo à importação de veículos em fim de vida, como tem constituído motivo para a fraude mais grosseira, atingindo a despesa fiscal neste capítulo o valor conjunto de 80 milhões de euros. Este é talvez o caso mais grave, mas a mesma irracionalidade encontramos-la também nas isenções concedidas a pessoas colectivas de utilidade pública e IPSS, em número sempre crescente, ou aos partidos políticos.

Despesa fiscal com o Imposto Automóvel (milhões de euros)

	1999	2000	2001 (e)	2002 (p)
Diplomatas estrangeiros	1,0	0,6	0,9	1,0
Diplomatas portugueses	0,9	0,9	0,8	1,1
Deficientes	13,3	12,4	11,0	16,1
Emigrantes terceiros países	26,5	21,9	38,1	22,4
Transferência de residência	28,8	26,2	40,8	25,4
Táxis	6,3	5,6	8,0	11,5
PCUP/IPSS	1,0	1,0	2,8	3,5
Automóveis antigos	0,6	1,2	0,4	0,7
Deficientes das F.Armadas	1,1	1,0	0,6	1,1
Abate	0,0	0,2	8,9	14,7
Outras	5,3	5,5	26,0*	2,2
TOTAL	84,8	76,8	138,3	99,7

Fonte: Relatório do Orçamento de Estado para 2002; * inclui o "uso profissional".

A irracionalidade que no imposto automóvel é ainda subtil, deixa de o ser no imposto municipal sobre veículos. O imposto toma também como base tributável a cilindrada, no que constitui uma solução comum a outros países que nos são próximos, ainda que viciada pelas imperfeições que apontámos. Mais grave do que isso, porém, é que, por um lado, as taxas do imposto são reduzidas para os automóveis movidos a gasóleo, por outro lado, as taxas diminuem com a idade do veículo.

O benefício fiscal concedido aos automóveis movidos a gasóleo tem fundamento na ideia, porventura válida nos anos setenta, de que estes constituem instrumentos de trabalho, não devendo por isso ser penalizados por razão das cilindradas maiores que geralmente apresentam. O automóvel de 1600 cm³ que há pouco dissemos pagar em Portugal o mais baixo imposto de circulação de toda a Comunidade, paga-o mais baixo ainda se for movido a gasóleo: já não 44 €, mas 28 € apenas.

O imposto municipal sobre veículos concorre assim também para o efeito distorçor provocado pelo imposto sobre os produtos petrolíferos, adoptando-se em Portugal solução inversa à que o bom senso e a prática de outros Estados-Membros

recomendam. Aí, instituem-se impostos de circulação mais graves sobre os automóveis movidos a gasóleo, por modo a compensar as *accises* mais baixas de que beneficiam esses combustíveis; aqui, faz-se precisamente o contrário.¹⁶

Solução extravagante é também a da diminuição do imposto com o passar do tempo. No âmbito do imposto municipal sobre veículos, estes são repartidos em três escalões de idade: de um a seis anos de idade sofrem a taxa mais alta, de seis a doze anos uma taxa mais baixa, de doze a vinte cinco anos de idade apenas uma taxa simbólica, sendo que a partir de vinte cinco anos não é devido imposto sequer. Deste modo, com o passar de tempo e o envelhecimento do veículo o contribuinte vê os seus encargos diminuírem até se tornarem irrelevantes.

O esquema de graduação do IMV radica na ideia de que os impostos sobre a circulação devem assentar na capacidade contributiva, justificando-se pois que o imposto acompanhe a curva de depreciação que os automóveis desenharam ao longo da sua vida útil. Produz-se assim o efeito bizarro de se reduzir o imposto à medida que aumentam os custos ambientais decorrentes da utilização de um veículo, premiando os contribuintes que maior encargo imputam à comunidade.

Com a Lei do Orçamento de Estado para 2002 cristalizaram-se os escalões, isto é, mantiveram-se taxas diferenciadas em função do ano de matrícula, mas os automóveis deixam de transitar de um escalão para o escalão seguinte ao fim de seis ou doze anos de idade. A medida é de uma sensatez elementar, mas constitui apenas o mínimo que nesta matéria se pode e deve fazer.

5. Linhas de reforma

Muitos dos vícios que marcam hoje a tributação automóvel portuguesa resultam do vazio científico em que esta área da fiscalidade tem vivido entre nós, da falta de reflexão, estudo, debate, comparação.

Ora a construção de um sistema de tributação automóvel moderno e coerente deve passar — *tem de passar* — pela mais elementar das questões: por que razão existem impostos especiais sobre os veículos motorizados? Poderíamos na verdade conceber que eles não existissem, que, sobre a venda dos automóveis ou aeronaves, se lançassem apenas os impostos gerais de consumo a que estão sujeitos o comum dos bens e serviços. Ou que, na fase da circulação, não existisse imposto algum, como ele não existe ao longo da vida útil de muitos outros bens duradouros. A questão fundamental de cuja resposta depende a legitimação política e a validação jurídica destes impostos é portanto simples: que razão justifica a tributação especial dos veículos motorizados?

a) O princípio da capacidade contributiva e as reformas de segunda geração

Uma primeira via de resposta pode encontrar-se reconduzindo estes impostos ao princípio da capacidade contributiva. Dir-se-á então que a oneração dos veículos motorizados com um encargo especial se justifica na medida em que a sua compra

¹⁶ É o caso concreto da *taxe compensatoire d'accises* belga e da *sobretaxa diesel* italiana.

e utilização revela uma especial força económica por parte do contribuinte, superior à que é revelada pelo aproveitamento de outros bens e serviços.

Vistas as coisas deste modo, impostos especiais como os que incidem sobre os automóveis constituiriam um complemento da tributação dos rendimentos e do património, um instrumento também de redistribuição de riqueza, formas enfim de tributação sumptuária. Este foi um argumento comum nos anos de afirmação do Estado-Providência, se não por outra razão, porque havia que encontrar um discurso de legitimação para impostos que dele careciam em absoluto e que se revelavam, não obstante, indispensáveis às finanças públicas dos Estados modernos.

Desde então a esta parte, no entanto, mudou profundamente o contexto político e social em que vivemos. Se na Europa dos anos sessenta — ou no Portugal dos anos setenta e oitenta — os automóveis constituíam um objecto legítimo de política social, vivemos hoje em dia em sociedades em que o automóvel deixou de ser uma manifestação de fortuna para passar a ser um utensílio quotidiano da população activa, comum à classe média que constitui o grosso dos contribuintes. Legitimar a tributação do comum dos automóveis com base na capacidade contributiva e na redistribuição de riqueza tornou-se, nestas circunstâncias, social e juridicamente insustentável.¹⁷

É assim também porque Portugal passou, como os demais países europeus, a ser uma "sociedade de abundância" em que os contribuintes têm ao seu dispor opções de consumo incontáveis, tornando-se um exercício arbitrário isolar nalgumas delas manifestações extraordinárias de riqueza: o indivíduo que de uma só vez compra um automóvel de 20.000 € pode não ser mais rico do que aquele que faz três ou quatro viagens de férias de 5.000 €, ainda que gaste menos em cada ocasião. A compra do comum dos veículos automóveis constitui seguramente manifestação de riqueza, mas de uma riqueza nem por isso diferente da que é manifestada na compra de outros bens e serviços - eis o que justifica que, como eles, esteja sujeita ao imposto sobre o valor acrescentado. Eis a questão, enunciada nos anos setenta por Fritz Neumark, que acabaria por fazer caducar nos países mais ricos as formas de tributação progressiva do consumo, desde os impostos sobre bens de luxo às taxas agravadas do IVA.¹⁸

Mas para além da sociedade mudou também a ciência jurídico-fiscal. Avançou-se muito desde então na densificação jurídica dos princípios estruturantes deste ramo da enciclopédia jurídica e, muito em particular, na densificação do princípio da igualdade tributária. Entende-se hoje que a capacidade contributiva, enquanto critério de igualdade tributária, não se contenta com que o imposto incida sobre manifestações de riqueza, exige que ao tributar uma qualquer manifestação de riqueza ele ausculte a força económica real do contribuinte.¹⁹ E se essa personalização económica se pode

¹⁷ Naturalmente que as coisas se figurariam em termos diversos se o imposto automóvel incidisse apenas sobre veículos de luxo, caso em que o argumento da capacidade contributiva colheria de outro modo.

¹⁸ *Grundsätze der Steuerpolitik* (Tübingen, 1970), 141-142. O argumento de Fritz Neumark tem força redobrada numa sociedade como a nossa, em que os automóveis e demais bens de consumo duradouro são via de regra adquiridos por recurso ao crédito.

¹⁹ Sobre o princípio da capacidade contributiva, vejam-se Saldanha Sanches (Lisboa, 2000) *Manual de Direito Fiscal*, 141; Casalta Nabais (Coimbra, 1998) *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contribuição para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*; Clotilde Palma, "Da Evolução do Conceito de Capacidade Contributiva", CTF, 2001, nº402; Dieter Birk (Köln, 1983) *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Massstab der Steuernormen*; Klaus Tipke (Köln, 1993) *Die Steuerrechtsordnung*, 3 vols.; e, do mesmo autor, *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis* (Köln, 1981); Stefan Bach "Die Perspektiven des Leistungsfähigkeitsprinzips im gegenwärtigen Steuerrecht", *StuW*, 1991, nº2, 116-135; Augusto Fantozzi e Edoardo Narduzzi em *Il Malessere Fiscale: Governare il Fisco nel Duemila* (Roma, 1996).

concretizar no campo dos impostos sobre o rendimento ou sobre o património, ela é já largamente impraticável no domínio dos impostos sobre o consumo, que por definição deixam os contribuintes entre o anonimato do mercado.

Por todas estas razões, tende agora a reconhecer-se que a capacidade contributiva não constitui uma concretização da igualdade tributária susceptível de aplicação a todo o sistema fiscal, mas apenas a uma sua parcela,²⁰ e que também só uma parcela do sistema serve eficazmente à redistribuição de riqueza. Neste quadro de ideias, entende-se que impostos como os que incidem singular ou periodicamente sobre os automóveis não podem ser legitimados pela regra da capacidade contributiva, mas apenas por critério de igualdade distinto, por uma regra da equivalência.²¹

b) O princípio da equivalência e as reformas de terceira geração

Em obediência ao princípio da equivalência ou do benefício, o imposto deve corresponder ao benefício que o contribuinte retira da actividade pública, ou ao custo que imputa à comunidade pela sua própria actividade. No que em particular respeita à tributação automóvel, dir-se-á que devem pagar imposto igual aqueles que provoquem o mesmo custo ambiental, e que devem pagar imposto diferente aqueles que provoquem custo ambiental diferente também.²²

O princípio da equivalência encerra, portanto, uma lógica de troca, encontrando o seu campo de aplicação privilegiado nas taxas, impostos especiais de consumo, contribuições especiais e tributos parafiscais como as contribuições para a segurança social. A equivalência constitui uma regra de igualdade tributária com aplicação limitada, portanto, mas especialmente adequada a impostos como os que incidem sobre os automóveis, cuja razão de ser se não pode encontrar hoje senão nas

²⁰ É esta a posição de Paul Kirchhof, "Die verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit", *StuW*, 1985, nº4, 319-29; e Heinrich Wilhelm Kruse (München, 1991) *Lehrbuch des Steuerrechts*, vol.I, 49-53. O Tribunal Constitucional alemão reconheceu já em vários arestos que é na tributação do rendimento que o princípio da capacidade contributiva conhece o seu campo de aplicação essencial; no demais ele não é, simplesmente, concretizável.

²¹ É o caso do próprio Klaus Tipke, em Klaus Tipke/Lang (Köln, 1996) *Steuerrecht*, 85, a cujos trabalhos se deve muito da densificação e defesa do princípio da capacidade contributiva. Mas é o caso também dos autores mais ligados a este domínio da fiscalidade, como Kurt Teichner/Stephan Alexander/Klaus Reiche (München, 1999) *Mineralölsteuer/Mineralölszoll Kommentar*; Stefan Soyk (München, 1996) *Mineralölsteuerrecht*; e Klaus Friedrich/Cornelius Meissner (Frankfurt, 1999) *Kommentar zur Ökologischen Steuerreform: Stromsteuergesetz, Mineralölsteuergesetz*.

²² Sobre o princípio da equivalência vejam-se Bernd Hansjürgens (1999) *Die Sicht der Äquivalenzprinzip in der Finanzwissenschaft*; Heinz Haller (1981) *Die Steuern*, 3ª ed., 9-42; Heinz Haller (1961) "Das Bedeutung des Äquivalenzprinzip für die öffentliches Finanzwirtschaft", *FA*, nº21, 248-60; Heinz Haller (1980) "Zur zukünftigen Bedeutung des Äquivalenzprinzips", in E.Küng, org. (1980) *Wandlungen in Wirtschaft und Gesellschaft*, 42ss; Christian Will (1967), *Das Äquivalenzprinzip und die Gewerbesteuer*; Walter Wittmann (1975), vol.II, 76-81; Michael Rodi (1994) *Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem*; Friedrich Breyer, "Das Äquivalenzprinzip in der Rentenversicherung aus wohlfahrtsökonomischer Sicht", *FA*, 1990, nº1, 127-142. Em espanhol, de uma perspectiva menos jurídica e mais financeira, Jose Maria Moreno Seijas (Madrid, 1995) *El Principio del Beneficio de la Imposicion: Teoria y Aplicacion Actual*. Registe-se ainda Carlos Alberto Marques "A Evolução do Conceito de Justiça na Repartição dos Impostos", *CTF*, 1961, nº36, 1393-1410; e, mais recentemente, Albano Santos "Os Sistemas Fiscais: Análise Normativa", *CTF*, 1997, nº388, 7-92.

exterioridades negativas que estes geram – é no princípio da equivalência que ganha expressão jurídico-fiscal a regra do poluidor-pagador.²³

Trata-se, no fundo, de dar concretização ao princípio mais vasto da igualdade tributária, mas de o fazer partindo de uma lógica de responsabilidade. Porque a ninguém se deve reconhecer o direito de imputar livremente custos aos seus concidadãos, cada um deve pagar imposto na medida dos encargos que gera à comunidade. E é com base nesta compreensão, a de que os veículos motorizados constituem utensílios geradores de encargos sociais, que se tem vindo a reestruturar a tributação automóvel nos países mais desenvolvidos.

O que se disse permite já compreender algo de fundamental: que *a tributação automóvel não é, nem faria sentido que fosse, uma tributação neutra*, que deixasse intocadas as escolhas de fabricantes e consumidores. Bem pelo contrário, a precisa razão de ser destes impostos está em reorientar essas escolhas, ao fazer com que os consumidores suportem o custo social das suas opções de vida.

Está aqui em causa o que frequentemente se designa de tributação "pigouviana" ou "correctiva".²⁴ Arthur Pigou observara nos anos trinta que o custo social da produção ou consumo de certos bens não coincide necessariamente com o seu custo privado. Porque o fumar, beber ou conduzir gera custos sociais - exterioridades negativas - que não são inteiramente debitados aos respectivos consumidores, a sua provisão tenderá a situar-se além do que seria óptimo. Impostos como os que incidem sobre os automóveis justificam-se assim como instrumento de interiorização de exterioridades negativas. A integração do imposto no preço final do veículo ou ao longo da sua vida útil faz com que o consumidor suporte enfim o custo social da poluição que causa, conduzindo-o a uma alocação óptima de recursos.

Quer isto dizer que um imposto sobre a venda ou circulação de automóveis que fosse neutro relativamente às escolhas dos consumidores, não só perderia pela neutralidade a sua razão de ser, como acabaria por estimular uma alocação ineficiente de recursos do ponto de vista paretiano.

O pensamento de Pigou tornou-se hoje consensual entre a doutrina económica e fiscal, constituindo a correcção de exterioridades um argumento incontornável no legitimar de figuras tributárias como estas. Como observa Xavier de Basto, invocando expressamente o princípio do benefício, impostos como os que incidem sobre o sector automóvel são hoje racionalizados como "sucedâneos dos preços que não se podem (ou não se querem) cobrar directamente desses utentes".²⁵ É esta, com efeito, a compreensão unânime dos autores que hoje se debruçam sobre esta temática.²⁶

²³ Sobre o princípio do poluidor-pagador, vejam-se entre nós os trabalhos de Carlos Lobo, "Impostos Ambientais", Fisco, 1995, nº70-71; Maria Alexandra Sousa Aragão (Coimbra, 1997) *O Princípio do Poluidor Pagador: Pedra Angular da Política Comunitária do Ambiente*; e José Eduardo Figueiredo Dias (Coimbra, 2001) *Direito Constitucional e Administrativo do Ambiente*, Cadernos CEDOUA.

²⁴ Veja-se o texto fundamental de Arthur C. Pigou (London, 1938) *The Economics of Welfare*, 4ª ed.

²⁵ Xavier de Basto (Lisboa, 1991) *A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional*, 18-24.

²⁶ A título exemplificativo apenas, Saldanha Sanches (1998), 273-74; Brigas Afonso/Álvaro Caneira (Lisboa, 1996) *Impostos Especiais sobre o Consumo*, 8; Maria Isabel Namorado Clímaco, "Os Impostos Especiais de Consumo: Efeitos Económicos e Objectivos Extra-Fiscais", CTF, 1994, nº376; Cláudia Soares (Coimbra, 2001) *O Imposto Ecológico - Contributo para o Estudo dos Instrumentos Económicos de Defesa do Ambiente*; Willem Vermeend/Jacob van der Vaart (1998) *Greening Taxes: The Dutch Model*; e *Taxation, Environment and Employment: A Report from the Swedish Green Tax Commission* (Stockholm, 1997); John DeCicco/Deborah Gordon (Washington, 1993) *Steering with Prices: Fuel and*

Esta linha de pensamento tem, aliás, escoado da doutrina para a legislação. Assim, na lei espanhola sobre impostos especiais, na qual se disciplina o imposto sobre a venda de meios de transporte, afirma-se que o gravame que os impostos especiais de consumo trazem consigo se justifica pelo facto de incidirem sobre consumos que geram custos sociais que não são tidos em conta aquando da fixação dos seus preços privados, devendo estes ser suportados pelos consumidores por meio de uma tributação que os atinja selectivamente, cumprindo-se deste modo uma finalidade extrafiscal como instrumento de políticas de saúde, energia, transportes ou meio ambiente.²⁷

E é neste mesmo sentido que encontramos em Portugal textos como o Relatório dos Ministérios da Economia e das Finanças elaborado no âmbito da Comissão Inter-Ministerial do Plano de Acção contra o Alcoolismo, no qual se afirma que a interiorização do custo social das bebidas alcoólicas constitui "a precisa razão de ser do imposto especial que sobre elas incide", servindo o imposto para levar o consumidor a suportar o custo externo das suas escolhas e para "comprimir o consumo para níveis óptimos do ponto de vista económico".²⁸ É este o sentido também do Relatório do Grupo de Trabalho para a Tributação dos Tabacos, no qual se sustenta que o propósito da tributação dos tabacos está em fazer com que esta pese sobre o contribuinte "na medida do custo social dos produtos tributados", por modo a debitar ao contribuinte o respectivo custo social.²⁹ E é este o sentido do Plano Nacional para as Alterações Climáticas apresentado em Dezembro de 2001, cujas propostas em matéria fiscal assentam todas elas nesta precisa ordem de ideias.

Do que dissemos extraem-se consequências importantes no plano jurídico, muito em particular no que respeita à validação constitucional das escolhas feitas pelo legislador ordinário na conformação da tributação automóvel.

Com efeito, ainda que a Constituição da República conceda ao legislador ordinário uma margem de liberdade considerável na configuração do sistema fiscal, desprendem-se dela limitações importantes também na escolha do objecto e contornos dos impostos que o hão-de integrar.

A mais importante está talvez na proibição do arbítrio, na proibição de impostos aos quais falte um fundamento racional e objectivo, aqueles que introduzam discriminações insustentáveis entre os contribuintes. No que nos importa, essa proibição, que constitui a vertente negativa e mais elementar do princípio da igualdade tributária, obsta a que o legislador estabeleça ou mantenha a tributação especial de bens determinados, com fundamento apenas na sua vontade ou na mera necessidade de angariar receita pública. Para que não seja dita arbitrária, a tributação especial de bens determinados há-de assentar num critério que objectivamente legitime o diferente tratamento introduzido entre os contribuintes. Faltando esse fundamento, o legislador deve servir-se de impostos gerais para a prossecução dos seus fins, e não de impostos com contornos selectivos.

No plano tributário a doutrina admite, como vimos já, duas regras fundamentais de igualdade tributária, critérios que legitimam o tratamento igual do que é igual e o tratamento *diferente do que é diferente* - a regra da capacidade contributiva

Vehicle Taxation as Market Incentives for Fuel Economy, American Council for an Energy-Efficient Economy; Peter Essers/Paul Flutsch/Manon Ultee (Hague, 2000) *Environmental Policy and Direct Taxation in Europe*.

²⁷ Lei nº38/1992, de 28 de Dezembro, preâmbulo.

²⁸ Cf. *Alcoolismo e Fiscalidade: Relatório elaborado pela representação dos Ministérios da Economia e das Finanças no âmbito do Plano de Acção contra o Alcoolismo*, CTF, 2001, nº402, 234-235.

²⁹ *Relatório do Grupo de Trabalho para a Tributação dos Tabacos*, CTF, 2001, nº403.

e a regra da equivalência. A tributação da compra e circulação de veículos automóveis haverá de buscar apoio numa qualquer destas concretizações da igualdade tributária se quiser ter amparo constitucional suficiente.³⁰

A recondução da tributação automóvel à regra da capacidade contributiva parece, pelas razões que vimos já, insustentável nos dias de hoje. Por isso a instituição de impostos sobre a venda ou circulação automóvel que assentassem no respectivo valor mostrar-se-ia de constitucionalidade questionável, pois que dificilmente se pode entrever *no comum dos automóveis* uma manifestação de riqueza diferente da que resulta da compra e uso de muitos outros bens de consumo duradouros.

Em vez disso, a legitimação constitucional desta tributação selectiva só pode hoje encontrar-se numa regra de equivalência, na ideia de que existem determinados bens cujo consumo produz custos especialmente elevados para a comunidade e que são esses custos que justificam encargos tributários especiais também. Eis o que explica que existam impostos especiais sobre os veículos motorizados, a electricidade ou os tabacos, e que eles não existam sobre o vestuário pessoal, os vegetais ou as *soft-drinks*. Mas esta regra de equivalência é uma regra que como todas as outras regras de Direito exige mais do que uma observância formal, uma regra da qual se desprendem corolários e exigências importantes na conformação dos impostos sobre os automóveis. De entre elas, as mais importantes são as que dizem respeito ao desenho da base tributável do imposto e à quantificação das suas taxas.

c) Base tributável

Se se pretende ordenar um imposto especial ao princípio da equivalência e adequar o seu peso ao custo ambiental produzido pelo contribuinte, então torna-se imperioso que a sua base tributável seja constituída por elementos que a revelem adequadamente. O legislador há-de escolher como base do imposto os elementos que permitam fazer com que contribuintes que produzam custo ambiental idêntico sofram imposto idêntico e que contribuintes que produzam custo ambiental diferente sofram imposto diferente também.

A adopção de taxas *ad valorem* mostra-se correcta quando se pretenda fazer com que um imposto corresponda ao princípio da capacidade contributiva, isto é, quando se pretenda fazer com que ele pese sobre o contribuinte na medida das suas forças económicas: trata-se da solução adequada para um imposto geral sobre o consumo ou para os impostos sobre o rendimento.

Quando se pretenda, porém, instituir um imposto especial sobre determinados bens e adequá-lo ao custo social que resulta da sua utilização, então a base tributável há-de ser necessariamente específica, pois que o valor não serve de todo como indicador do custo social causado. Compreende-se, assim, que *todos os impostos especiais de consumo harmonizados*

³⁰ Naturalmente que o princípio da igualdade não constitui um princípio absoluto e, no quadro dos tópicos constitucionais, sempre se poderá encontrar outro que no caso concreto se mostre de valor intenso o bastante para justificar o seu sacrifício. São questões que abordámos já em *Os Impostos do Pecado: o Álcool, o Tabaco, o Jogo e o Fisco* (Coimbra, 1999), e que por isso nos iremos dispensar aqui de explorar.

*apresentem a natureza de impostos específicos, com a excepção única do imposto sobre o tabaco, que faz uso de uma estrutura mista de taxas.*³¹

Como se afirma no Relatório do Grupo de Trabalho para a Tributação dos Tabacos, o objectivo ao nível comunitário foi o de fazer com que as *accises* pesem sobre o contribuinte na medida do custo social dos produtos tributados - "assim sendo, mostra-se forçoso adoptar uma estrutura de taxas específicas que permita distinguir os produtos conforme os custos externos que lhe andam associados: aos combustíveis mais poluentes fazem-se corresponder taxas de imposto mais graves; às bebidas alcoólicas e aos tabacos mais nocivos para a saúde, taxas mais pesadas".³²

No âmbito do imposto sobre o álcool e bebidas alcoólicas, vemos que na fixação das taxas se mostra alguma preocupação em adequar o peso do imposto ao custo social do consumo. Assim, as taxas aplicáveis variam, não em função do valor do bem tributado, mas em função da natureza do produto e do seu teor alcoólico. As taxas aplicáveis às bebidas espirituosas são mais gravosas que as aplicáveis à cerveja, por exemplo, e as taxas aplicáveis a esta, por sua vez, são graduadas em função respectivo teor alcoólico, penalizando as bebidas mais fortes. No âmbito do imposto sobre os produtos petrolíferos, a estrutura de taxas reflecte de certo modo a intenção de adaptar a carga tributária ao custo social do consumo: em conformidade com as directivas comunitárias, aliás, os intervalos previstos são mais gravosos para a gasolina com chumbo do que para aquela sem chumbo; o fuelóleo com teor de enxofre superior a 1% sofre uma taxa superior àquele cujo teor de enxofre não ultrapassa esse patamar. Enfim, no âmbito do imposto sobre o tabaco, estabelece-se também uma discriminação de taxas que penaliza os produtos socialmente mais nocivos, os cigarros.

Como se conclui no Relatório sobre a Tributação dos Tabacos, é uma estrutura específica de taxas "a que melhor se adequa aos princípios estruturantes dos impostos especiais de consumo". Acrescentaríamos nós: não só é a mais adequada a estes impostos como é a única tolerada pela Constituição da República - se impostos *selectivos* como estes se instituem em virtude dos custos sociais que resultam da utilização dos bens tributados, então a adopção de uma base tributável *ad valorem* mostrar-se-ia arbitrária em face do artigo 13º da Constituição, por lhe faltar adequação e fundamento objectivo.

O que se disse vale por inteiro no domínio da tributação automóvel. Também aqui a correspondência do imposto ao princípio da igualdade tributária haverá de passar pela manutenção de uma base específica, já não constituída pela cilindrada do veículo, mas por indicadores que melhor reflectam a poluição por ele causada.

Sabemos que a Comissão Europeia aponta já nesse sentido, sugerindo que a base tributável dos impostos sobre os automóveis integre os respectivos níveis de emissão de dióxido de carbono (CO₂), solução que começou já a ser experimentada em alguns dos Estados-Membros. Tudo indica que a harmonização comunitária da tributação automóvel se venha a fazer por esta via e trata-se de uma via acertada, pois que as emissões de CO₂ produzidas por um veículo constituem a parte talvez mais significativa da poluição atmosférica que por ele é gerada. Como vimos já, em alguns dos Estados-Membros onde existem ainda impostos *ad valorem* sobre a compra de automóveis, esses impostos têm vindo a ser transformados, integrando-se na sua base tributável elementos específicos como o consumo ou as emissões de dióxido de

³¹ Veja-se Sérgio Vasques (Coimbra, 2001) *Os Impostos Especiais de Consumo*, 332ss. Mas sobre o ponto, consultem-se ainda Martin Peters/Matthias Bongartz/Sabine Schröer-Schallenberg (München, 2000) *Verbrauchssteuerrecht*; Harald Jatzke (Berlin, 1997) *Das System des deutschen Verbrauchssteuerrechts*; Dirk Müller (Berlin, 1997) *Struktur, Entwicklung und Begriff der Verbrauchssteuern*.

³² *Relatório do Grupo de Trabalho para a Tributação dos Tabacos*, CTF, 2001, nº403, que seguimos de perto nos parágrafos seguintes.

carbono - naturalmente que há alguma vantagem em antecipar o movimento de harmonização comunitária que se adivinha já.

O que dissemos será o bastante para compreender que a reforma da tributação automóvel em Portugal haverá necessariamente de passar pela reformulação da base tributável do IA e do IMV, mantendo embora os a sua natureza específica.

Dito isto, importa notar que a manutenção de uma estrutura de taxas específicas não se faz apenas por razões de princípio. Como vimos já, uma das razões que levou o legislador português dos anos oitenta a tomar como base tributável a cilindrada foi a da extraordinária segurança que este elemento específico traz à liquidação e controlo do imposto. Com efeito, a cilindrada não é uma característica que vendedor ou comprador possam manipular com facilidade, como não o serão os níveis de emissões de dióxido de carbono, integrantes já da homologação europeia dos automóveis ligeiros de passageiros e sujeitos a um processo laboratorial de medição harmonizado ao nível comunitário.

O mesmo não pode dizer-se, naturalmente, do valor comercial de um automóvel ou de qualquer outro bem. O valor de uma transacção pode facilmente ser manipulado pelas partes para efeitos fiscais, seja pela mera ocultação, seja alterando os termos em que a transacção é feita - pretendendo fugir de um imposto especial *ad valorem*, o contribuinte compraria um automóvel desprovido de qualquer equipamento adicional, adquirindo-o num segundo momento apenas, numa transacção isolada e livre de imposto.

Com pouco esforço se adivinha a incapacidade de uma administração fiscal como a portuguesa para controlar o valor de 250 ou 300 mil transacções por ano: na Holanda, onde a liquidação do *Belasting van Personenauto's Motorrijwiel* no momento da compra assenta no preço de catálogo por modo a prevenir a fraude, estima-se que ela se situe ainda assim em cerca de 20% da receita encaixada.

De resto, a experiência feita nos anos setenta com o IVVA, comprova como é insustentável a adopção de uma base tributável *ad valorem* em impostos especiais como este, que incidem sobre bens de elevado valor unitário. Confrontado com dificuldades de controlo e aplicação insuperáveis, o legislador viria a abandonar o imposto em 1987. A tributação *ad valorem* na fase da circulação - solução bizarra que decorria do originário Regulamento de 1972 - essa, foi abandonada ainda antes, logo em 1978, pelas razões do controlo administrativo e pela irracionalidade de que padecia um imposto assim conformado.³³

Num país com uma fiscalidade tão sofrida como é a portuguesa, parece de elementar bom senso que o legislador se poupe à introdução de soluções que sabe de antemão inaplicáveis. Entre nós, a introdução de uma base *ad valorem* no imposto automóvel não teria certamente outro efeito senão fazer dele mais um campo de batalha entre o contribuinte e os serviços, transformando cada transacção num exercício de fraude, à semelhança do que sucede com a sisa. E é por estas razões, se as razões de princípio não forem o bastante, que a reforma da tributação automóvel deve passar ao seu lado.

³³ A base do imposto de circulação não era puramente *ad valorem*, mas compósita, assentando na cilindrada, idade e combustível, tal como hoje, mas variando a taxa em função do valor do veículo. Veja-se o Decreto-Lei nº599/72, de 30 de Dezembro.

d) Quantificação das taxas

As exigências ditadas pelo princípio da equivalência e pela regra do poluidor-pagador não se ficam pela configuração da base tributável dos impostos sobre os automóveis. Outra exigência, e talvez a mais elementar, é a de que o imposto corresponda no seu valor ao custo ambiental gerado pela utilização do veículo. Por esta razão, a generalidade das reformas de terceira geração que agora se empreendem são precedidas de estudos de campo nos quais se computam as exterioridades associadas à circulação automóvel e à utilização de outros veículos motorizados.

Em Portugal, só agora começam a surgir os primeiros trabalhos desta natureza. E, no entanto, os elementos de que se começa agora a dispor permitem já ao legislador orientar as suas escolhas e, querendo-o, abandonar o empirismo a que se tem entregue na gestão desta área do sistema fiscal.

O estudo de referência neste campo é o Estudo de Imputação dos Encargos pela Utilização de Infraestruturas de Transporte elaborado pelas equipas do Centro de Sistemas Urbanos e Regionais (Instituto Superior Técnico), do ITEP e do LNEC, no âmbito da preparação da Conta Rodoviária Nacional, a cargo do Ministério da Administração Interna.³⁴

Este trabalho notável, concluído em Dezembro de 2000 e publicado já no ano de 2001, constitui seguramente o estudo mais importante de que esta área da fiscalidade se pode socorrer em Portugal - e que por essa razão não pode deixar de ser ponderado na preparação de qualquer reforma da tributação automóvel. Trata-se de um trabalho do qual decorrem conclusões importantes em matéria de política de transportes e de ambiente e que permite também compreender que existem razões, e boas razões, para lançar impostos especiais sobre os automóveis e sobre os demais veículos motorizados em Portugal.

Assim, entre outras coisas, conclui-se que os custos externos associados ao ruído, poluição atmosférica e acidentes de viação representam cerca de 963 milhões de contos a preços de 1995, isto é, cerca de 70% dos custos globais associados à circulação automóvel, ultrapassando em muito as despesas directas feitas com a construção, manutenção e administração da rede viária.³⁵ E conclui-se que a taxa de cobertura dos encargos de circulação pelos impostos que incidem sobre os automóveis e sobre os combustíveis é muito diferente consoante o tipo de veículo em causa, e consoante se ponderem apenas aquelas despesas directas ou também os custos externos.

Taxa de cobertura fiscal dos encargos produzidos com a circulação automóvel

Categorias	Taxa de cobertura sem custos externos	Taxa de cobertura com custos externos
------------	--	--

³⁴ CESUR, Instituto Superior Técnico (Lisboa, 2001) *Estudo de Imputação dos Encargos pela Utilização de Infraestruturas de Transporte*. Entre nós, veja-se também A.Martins/M.Fernandes/V.Rodrigues/T.Ramos (Lisboa, 1999) *Implementation in Portugal of the ExternE Accounting Framework*; e, da mesma equipa, *As Externalidades Associadas à Produção de Electricidade em Portugal*.

³⁵ Conta de despesas para 1995. Vejam-se as páginas 49-52 do Relatório Final.

Motociclos	118%	1%
Ligeiros de passageiros	149%	97%
Ligeiros de mercadorias	181%	48%
Pesados de passageiros	232%	4%
Pesados de mercadorias (<12t)	217%	46%
Pesados de mercadorias (>12t)	137%	85%
Veículos articulados	176%	33%
TOTAL	155%	47%

Fonte: CESUR, *Estudo de Imputação, Relatório Final*, quadro 28.

Assim, vê-se que a generalidade dos veículos motorizados suporta imposto superior à despesa directamente realizada com a construção e manutenção da rede viária, mas que, uma vez computados os custos extraordinários associados aos acidentes de viação e à poluição sonora e atmosférica, a situação mostra-se já diferente. Se no que respeita aos automóveis ligeiros de passageiros, os dados indicam justificar-se a manutenção da carga fiscal ao nível presente, resulta claro também que os condutores dos demais veículos motorizados provocam custos à comunidade substancialmente superiores aos impostos que suportam.

Dispondo enfim de dados objectivos e seguros, produzidos por aplicação de metodologias experimentadas já em países mais avançados, o legislador português pode agora analisar o sistema de tributação automóvel a outra luz e preparar a sua reforma sem o empirismo que lhe tem sido habitual. E pode sustentar com seriedade um esforço de pedagogia dos contribuintes portugueses, habituados a ver no automóvel um direito e na venda de mais e maiores veículos o sinal seguro do progresso.

e) Deslocação da carga fiscal para a circulação

Para além da irracionalidade ambiental e energética do actual sistema de tributação automóvel português, vimos já que boa parte das falhas de que padece resultam da excessiva concentração dos encargos tributários no momento da compra.

É essa concentração, com efeito, que explica o crescimento dos mercados de substituição formados pelos todo-o-terreno, pelos comerciais "derivados" e pelos automóveis usados originários de outros Estados-Membros. Fosse o imposto menos gravoso no momento da compra e tornar-se-iam mais acessíveis os veículos que para o contribuinte constituiriam a sua primeira escolha - veículos novos e dotados de motores mais eficientes - ganhando-se com isso certamente também em matéria de emissões poluentes e economia de combustíveis. Fosse o imposto mais gravoso na fase da circulação e indiferente à idade e combustível empregue e o prolongamento da vida do útil dos automóveis, bem como a escolha preferencial pelos que são movidos a gásóleo, tenderiam a conhecer o seu termo.

Desde meados dos anos noventa que se tem consciência, por isso, de que a reforma desta área do sistema fiscal haverá de passar pela diminuição do peso do actual imposto automóvel e pelo agravamento correspondente do imposto municipal sobre veículos, senão também pelo dos impostos de circulação e camionagem. Mas isto que se diz com facilidade, revela-se de concretização complexa no plano financeiro.

Por um lado, é difícil conceber um mecanismo de transição que permita recuperar na fase da circulação o imposto que se reduz de uma só vez à cabeça. O desequilíbrio hoje existente entre o IA e o IMV é de tal ordem que um corte de 10% na receita do primeiro não poderia ser recuperado *no próprio ano* mesmo que se duplicassem as taxas deste último sobre todo o parque circulante. Se a médio prazo parece segura a recuperação da receita de que se prescinde à cabeça, no curto prazo a deslocação da carga fiscal para o momento da circulação suscita um imenso dilema político: ou se opta por agravar consideravelmente as taxas sobre todo o parque circulante, com toda a injustiça e resistência que daí resulta; ou se opta por uma perda considerável de receita durante o período de transição, sacrifício que o estado das nossas finanças públicas raramente permite.

A equação que referimos torna-se de solução tanto mais difícil quando é certo que a receita do IMV se encontra actualmente consignada aos municípios, nos termos da Lei de Finanças Locais. Significa isso que, ressalvada a hipótese de se pôr termo à consignação, a administração central não poderia sequer contar com o acréscimo de receita do imposto municipal - ou com todo esse acréscimo - para se ressarcir da quebra sofrida no imposto automóvel. Nestas, como noutras coisas, percebe-se o efeito de bloqueio que a descentralização local e regional pode ter sobre a reforma e agilização do nosso sistema tributário.

Do que se disse pode talvez concluir-se que uma reforma que passe pela deslocação da carga fiscal do momento da compra para a fase da circulação só se fará provavelmente quando o Estado se predisponha a suportar com isso alguma perda fiscal no curto prazo. Havendo essa predisposição impor-se-ão ainda assim cautelas elementares: primeira, a de gerir os demais impostos, e muito em particular o imposto sobre os produtos petrolíferos, em termos tais que permitam alguma folga na execução orçamental dos anos de transição; segunda, a de cobrir o risco de derrapagem de receitas mantendo uma base tributável específica segura no imposto devido na compra e criando mecanismos eficazes de controlo para os impostos devidos na circulação.

Importa, enfim, dizer que a deslocação da carga fiscal do momento da compra para a fase da circulação pode não produzir um efeito significativo de abaixamento dos preços. De facto, a diminuição do imposto pode ser compensada pelo aumento dos preços de base por parte dos fabricantes-importadores, absorvendo estes o desconto fiscal nas suas margens de lucro. A ciência económica ensina que a repercussão do imposto não depende do legislador mas apenas do mercado, nomeadamente da elasticidade da procura e das condições de concorrência que nele predominem.³⁶ Este que é um

³⁶ Maria Isabel Clímaco (1994), 78ss; Teixeira Ribeiro (Coimbra, 1991) *Lições de Finanças Públicas*, 338-50; Sousa Franco (Coimbra, 1995) *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, vol.II, 208-215; John Due (New York, 1957) *Sales Taxation*, 16-17; Walter Wittmann (Stuttgart, 1971), *Einführung in die Finanzwissenschaft*, vol.II, 90-160; Henning Becker (München, 1990), 127-129; Luis Alonso Gonzalez (Madrid, 1992) *Sustitutos y Retenedores en el Ordenamiento Tributario Español*, 317-340; Susana Sartorio Albalat (Madrid, 1992) *Repercusión de las Cuotas Tributarias en el Ordenamiento Jurídico Español*; Carsten Welinder "Steuerübewälzung und Steuerwirkungen", *Handbuch der Finanzwissenschaft*, 2^aed., vol.II, 335-56.

ensinamento científico tem tido comprovação empírica em Portugal em ocasiões várias, pelo que numa reforma desta natureza haveria que criar mecanismos que contribuíssem para a repercussão do desagravamento fiscal sobre os preços de venda, por hipótese através da publicitação obrigatória pelos concessionários das reduções de impostos gozadas por cada modelo.

6. Constrangimentos

A reforma da tributação automóvel depara-se com obstáculos que, não sendo intransponíveis, exigem do legislador um esforço e determinação que ele não tem querido ou sabido encontrar. Trata-se de dificuldades que melhor se compreendem se analisados os interesses e posições que mostram os diversos interessados no processo, os *stakeholders* de uma reforma futura.

a) O legislador

A primeira dificuldade na reforma da tributação automóvel está no próprio legislador. Não na *vontade* de a levar a cabo, vontade que pode existir ou não existir, sendo inteiramente legítimo que se escolham outras prioridades na reforma de um sistema fiscal tão gravemente deficiente quanto é o nosso - o que se compreende melhor ainda quando se tem em conta que a reforma da tributação automóvel não é uma reforma que tendencialmente produza aumento, mas antes perda de receita fiscal. Referimo-nos antes à *capacidade* do legislador de a empreender, capacidade que é posta à prova, por um lado, pela hiper-especialização técnica que marca esta área da fiscalidade e, por outro lado, pela natureza transversal de uma reforma como esta, cruzando as políticas de sectores governativos muito diferentes.

A tributação automóvel constitui, de facto, uma área do sistema fiscal com particularidades técnicas muito vincadas. Quer o imposto automóvel, quer os três impostos devidos na circulação, são impostos marcados por uma técnica tributária muito própria: a meio caminho entre o Direito Aduaneiro e os impostos especiais de consumo harmonizados, no primeiro caso; entre a fiscalidade portuguesa dos anos sessenta e as directivas comunitárias, no último. O resultado comum é uma técnica jurídica complexa e arcaica, uma linguagem fechada e imprecisa, povoada por conceitos e terminologia que são compreensíveis apenas aos profissionais que com elas lidam diariamente - que são poucos, porque estes são impostos que têm como sujeitos passivos um número limitado de operadores económicos cujas dificuldades se resolvem mais frequentemente por troca de impressões com a administração do que pela correcção da lei.

A falta de juristas e economistas que junto das equipas governamentais e dos grupos parlamentares possam estudar e dar conhecimento preciso aos responsáveis políticos das dificuldades em jogo e do alcance das soluções que para elas se propõem é, sem dúvida, um dos entraves principais a uma reforma neste campo. Uma dificuldade agravada pela falta em Portugal de centros de estudo e investigação que de forma independente se dediquem a estes temas, os *think-tanks* que preparem os elementos de trabalho que constituem a base de qualquer política racional na matéria.

Outra dificuldade está na natureza transversal que a reforma da tributação automóvel mostra. De facto, trata-se de uma área da fiscalidade cuja transformação joga com políticas sectoriais várias, nomeadamente com as que respeitam à área dos transportes, ambiente, energia e indústria. Mostra-se, assim, inadmissível gizar uma reforma neste campo sem auscultar e receber o contributo dessas áreas da governação, mas compreende-se que a articulação das entidades em jogo é difícil e exige de todos uma dose importante de bom-senso.

b) A administração tributária

Um dos obstáculos mais difíceis à realização de uma reforma da tributação automóvel com os contornos que temos estudado encontra-se na administração tributária. Dizê-lo constitui hoje um lugar-comum, sendo consensual em Portugal a ideia de que a reforma da fiscalidade portuguesa é uma questão de natureza administrativa: como sucede nos países do terceiro mundo, a estrutura do sistema não se pode transformar por lei, por meritório que seja o voluntarismo do legislador, exige antes uma refundição dos serviços que a aplicam.

Não vale a pena desenvolver o tema senão no que ele tem aqui de particular. E o que há de particular no sistema de tributação automóvel em vigor é que ele é constituído por impostos de relativa simplicidade, cuja liquidação e cobrança exige da administração tributária um esforço diminuto no confronto com o que se desenvolve, por exemplo, na gestão dos impostos sobre o rendimento. Há que reconhecer que esta é precisamente uma das virtudes do sistema em vigor, mas uma virtude paralizante, pois que do ponto de vista da administração tributária qualquer mudança do sistema é uma mudança para pior.

O problema coloca-se com intensidade diversa nos dois extremos do sistema. A reforma do imposto automóvel coloca dificuldades claramente menos intensas: o IA é sem dúvida um dos impostos melhor administrados do sistema fiscal português, encontrando-se já informatizado o respectivo procedimento de liquidação através de uma ligação dos operadores à Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo. Este sistema e o capital de experiência com ele recolhido pela DGAIEC e pela DGITA permitem acolher sem sobressalto de maior um alargamento da base do IA a outros veículos motorizados, como os motociclos ou as embarcações, e introduzir na base de incidência do imposto outros elementos específicos para além da cilindrada, desde que se reformulem os necessários circuitos de informação.

O problema coloca-se noutros termos no tocante aos impostos devidos no momento da circulação e, muito particularmente, no tocante ao imposto municipal sobre veículos. Com efeito, o mecanismo de administração deste imposto é hoje absolutamente rudimentar: assentando na compra de estampilhas pelos contribuintes, a liquidação do imposto é feita sem suporte informático, não dispondo a administração de um cadastro dos contribuintes ou sequer da noção exacta do seu número. Porque nunca se fez qualquer esforço de modernização destes serviços, e porque nunca se articularam esforços com as forças da autoridade no sentido da sua fiscalização, o pagamento do imposto municipal depende hoje largamente da boa vontade dos contribuintes.

Mas essa é uma boa vontade com a qual não se pode contar caso se pretenda deslocar para a fase da circulação parte da carga fiscal que hoje impende sobre os automóveis no momento da compra. Se, em vez dos 30 ou 40 € que vale o imposto ele passasse a valer em média 100 ou 150, a fraude intensificar-se-ia de tal modo que o mecanismo de liquidação por

estampilha quebraria por completo. O reforço do imposto no momento da circulação só se pode assim fazer partindo de um esquema semelhante ao que vale actualmente para os impostos de circulação e camionagem, nos quais a liquidação é feita pela administração com base num cadastro dos proprietários dos contribuintes, sendo-lhes remetidos os documentos de cobrança nos prazos legais.

Ainda que não se optasse por integrar no sistema o parque automóvel já circulante de cerca de 3,5 milhões de veículos, mas apenas o parque a matricular no futuro - isto é, cerca de 250 mil automóveis ligeiros de passageiros por ano - logo se vê que o alargamento do universo de sujeitos passivos com que a DGCI se veria assim confrontada está muito para além das suas actuais possibilidades de actuação. Na verdade os actuais impostos de circulação e camionagem não são pagos por cerca de 20% dos contribuintes aos quais se remetem as respectivas notas de cobrança: porque seria inconsequente instaurar processos de execução fiscal a centenas de milhar de contribuintes por dívidas de pequeno valor e porque não se tomou até agora a iniciativa elementar de organizar um circuito de informação com as forças da autoridade, vai-se convivendo com este nível de incumprimento invulgar. Invulgar, mas que nos dá uma ideia das dificuldades que com se depararia o reforço do actual imposto municipal.³⁷

A reestruturação dos serviços, o reapetrechamento de meios técnicos e humanos, e a articulação eficaz com as forças da autoridade são por isso os pontos de partida evidentes. Na verdade, do ponto de vista administrativo como do ponto de vista financeiro, os impostos de circulação são a variável determinante na equação da reforma da tributação automóvel, o imposto no momento da compra apenas a variável determinada.

c) Fabricantes e comerciantes

Se as dificuldades do legislador estão na *saber fazer* e as da administração no *poder fazer*, é no *querer fazer* que se situam as dificuldades relativas ao sector do fabrico e importação automóvel. Na óptica dos fabricantes e dos importadores que directamente os representam, o desejável é que o imposto no momento da compra seja tão brando quanto possível e que interfira tão pouco quanto possível nas escolhas dos consumidores. A reforma desejável do ponto de vista do sector é, portanto, a que extinga o próprio imposto automóvel ou a que o substitua por um imposto "neutro", de base *ad valorem* - não com as taxas de 100% que valem na Finlândia ou as de 180% que valem na Dinamarca, certamente, mas com taxas brandas como as que valem em Espanha, grande produtor.

A posição do sector compreende-se sem dificuldade. O parque automóvel português conheceu nos últimos anos uma expansão extraordinária, mas uma expansão irrepitível e que assentou na venda de pequenos veículos utilitários,

³⁷ Relativamente ao imposto municipal sobre veículos não existem quaisquer estimativas da dimensão da fraude, uma vez que, à falta do suporte informático da liquidação, não se consegue sequer precisar o universo dos contribuintes. Existem impostos em Portugal com níveis de fraude em torno dos 20-25%, dos quais serão certamente exemplo a sisa e o imposto sobre o álcool e bebidas alcoólicas, sendo que a administração e o legislador parecem conviver bem com o fenómeno. No tocante ao ICI e ao ICA o que está em causa, porém, não constitui fraude fiscal mas puro e simples incumprimento da dívida, conhecida pela administração e correctamente liquidada ao contribuinte. Bastaria remeter às forças da autoridade a identificação dos contribuintes faltosos para, com algumas acções de fiscalização exemplares, pôr cobro à situação.

relativamente aos quais são muito baixas as margens de lucro do fabricante e importador. A diminuição do imposto cobrado na compra e a sua deslocação para a fase da circulação permitiria prolongar no tempo a expansão das vendas; ao mesmo tempo que um imposto com taxas *ad valorem* brandas permitiria a comercialização de modelos com margens maiores e sem contemplos de natureza ambiental ou energética.

Do ponto de vista corporativo é, portanto, inteiramente razoável a posição que os fabricantes-importadores têm assumido em Portugal. Haver-se-á de reconhecer que a prossecução do lucro constitui o seu propósito elementar e que as dificuldades que suscitaria a adopção de um imposto *ad valorem* no momento da venda e o agravamento dos impostos no momento da circulação não constituem um problema próprio do sector mas uma questão de Estado.

Como grande anunciante junto da imprensa escrita e televisiva, o sector automóvel tem aliás acesso privilegiado aos meios de comunicação social, levando nisto vantagem sobre os demais participantes no processo. Seja nas publicações da especialidade, seja em publicações generalistas, o sector pode insinuar a crítica, construir a opinião, veicular os argumentos do abaixamento de preços, da neutralidade e da liberdade de escolha do consumidor. Argumentos apelativos, de resto, quando o consumidor português se sente ainda no direito de poluir sem pagar em conformidade.

Fabricantes e importadores têm também sobre os demais *stakeholders* a vantagem do conhecimento. Com acesso directo à informação relativa ao sector e com recursos suficientes para mobilizar os melhores profissionais, a indústria leva sobre a administração e poder político uma vantagem técnica insuperável, obrigando os serviços da administração fiscal e os decisores políticos a confiar em dados e proposições que raras vezes estão em condições de contestar. Na verdade, a dificuldade que aqui se depara à reforma não constitui senão a particularização da situação geral de ruptura que se vive hoje na administração pública portuguesa: carente de meios técnicos e quadros qualificados, amarrada à rotina do funcionalismo, vê-se ela obrigada a confrontar o que há de melhor na economia privada. E o resultado, sofrido a custo no dia-a-dia, torna-se crítico quando se jogam reformas desta dimensão.

Se nos temos referido até aqui a fabricantes-importadores é porque em Portugal tem havido uma sensibilidade diferente para o tema da tributação automóvel por parte do sector do comércio e da reparação, isto é, do sector que não se encontra directamente ligado ao fabrico.

Naturalmente que também para o sector do comércio e reparação se mostra de importância fundamental o desagravamento fiscal no momento da compra. Também os interesses deste sector estão na ampliação do parque e no *upgrade* para veículos que permitam a concessionários e oficinas de reparação maiores margens de lucro nos bens e serviços que comercializam. As coisas colocam-se já de modo distinto quanto ao problema da base tributável do imposto a liquidar no momento da compra.

Para fabricantes e importadores o desejável é que o imposto seja indiferente às escolhas dos consumidores e às características dos veículos tributáveis, porque é deste modo que se ganha inteira liberdade de actuação: o recuo no sentido de uma base *ad valorem* permitiria ao sector comercializar os modelos que melhor servem os seus interesses, sem que factores de outra natureza interfiram na equação comercial.

Já para comerciantes e reparadores que não estejam directamente ligados ao fabrico, a reforma da base tributável do imposto automóvel no sentido do aperfeiçoamento dos seus elementos específicos constitui uma solução admissível. Talvez

porque se reconheça haver vantagem em que os pequenos operadores antecipem as soluções que, mais cedo ou mais tarde, Portugal será obrigado a ponderar por iniciativa da Comunidade, as propostas do sector do comércio e da reparação relativas à reformulação da base do imposto automóvel têm sido no sentido da manutenção da sua natureza específica, substituindo embora a cilindrada por outros elementos melhor capazes de indiciar o custo ambiental dos veículos tributáveis. O sector do comércio e reparação compreende também melhor que um recuo no sentido de uma base *ad valorem* levaria à fraude generalizada, e que quando a fraude se generaliza os operadores honestos, e sobretudo os pequenos operadores honestos, acabam por se dobrar à concorrência desleal dos que o não são.

O sector tende por isso a ter uma posição de maior abertura em relação a uma reforma do sistema da tributação automóvel, colocando a tónica no gradualismo que a deve acompanhar. Trata-se de uma preocupação compreensível, pois que a alteração das regras em vigor, e muito em particular das que valem para os veículos que dissemos "atípicos" podem, se feitas com excessiva brusquidão, colocar em causa a sobrevivência dos operadores que se situem nestes nichos de mercado.

d) Os contribuintes

A reforma da tributação automóvel, como a reforma da tributação imobiliária, constitui um exercício de extrema delicadeza social. Isto porque, ao contrário do que sucede com a tributação das mais-valias ou o com o tratamento fiscal das provisões bancárias, estes são temas que respeitam a todos e cada um dos contribuintes, ao imenso universo daqueles que têm na sua casa ou no seu automóvel os seus maiores valores.

A dificuldade que há na gestão pública de uma reforma como esta está, pois, no pretender-se fazer uma reforma de terceira geração num país onde a consciência crítica dos contribuintes não digere sequer a geração de reformas que as antecedeu, em querer fazer os contribuintes pagar pela poluição quando eles a representam ainda como uma liberdade. Como todas as sociedades em transição do sub-desenvolvimento para o primeiro mundo, a sociedade portuguesa tende a ver na motorização do país um sinal indiscutível de progresso e a identificar o interesse dos consumidores na venda de mais automóveis e de automóveis mais caros - argumentos que a indústria não se esforça por contradizer.

É sabido que o sistema de tributação automóvel em vigor, centrado no momento da compra, beneficia de um efeito anestésico intenso. A deslocação do imposto para a fase de circulação - mesmo que de uma sua parte apenas - basta para pôr termo à anestesia, confrontando-se assim periodicamente o contribuinte com o encargo que antes lhe era insensível. Do ponto de vista político, portanto, esta não é uma reforma da qual se possam com facilidade extrair dividendos, como nunca o são as reformas em que se transformam impostos sobre o consumo em impostos sobre o património.

A legitimação de uma reforma como estas no princípio do poluidor-pagador, a adopção de soluções técnicas que mostrem coerência e honestidade com esse princípio, e um esforço de comunicação fundo e alargado são por isso os pontos que decidem da sua aceitação social. Não constitui tarefa fácil dizer aos contribuintes portugueses que devem pagar imposto na medida da poluição que causam - mas, bem vistas as coisas, se o não dissermos nós, acabá-lo-á por dizer o legislador comunitário.