



Instituto Politécnico de Coimbra
Instituto Superior de Contabilidade
e Administração de Coimbra

Joana Raquel Fontinha Amorim

Relevância do Fator Fiscal na Aquisição de Viaturas Ligeiras

Relevância do Fator Fiscal na Aquisição de Viaturas Ligeiras

Joana Raquel Fontinha Amorim

ISCAC | 2019

Coimbra, outubro de 2019



Instituto Politécnico de Coimbra
Instituto Superior de Contabilidade
e Administração de Coimbra

Joana Raquel Fontinha Amorim

Relevância do Fator Fiscal na Aquisição de Viaturas Ligeiras

Trabalho de projeto submetido ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Auditoria Empresarial e Pública, realizado sob a orientação do Professor Carlos Miguel Dias Barros.

Coimbra, outubro de 2019

TERMO DE RESPONSABILIDADE

Declaro ser a autora deste projeto, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido a outra Instituição de ensino superior para obtenção de um grau acadêmico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas e que tenho consciência de que o plágio constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação do presente projeto.

DEDICATÓRIA

Aos meus pais,

AGRADECIMENTOS

Ao longo desta caminhada académica, e para a concretização deste trabalho, foram várias as pessoas a quem não posso deixar de prestar o meu agradecimento.

Aos meus pais, porque sem eles não teria sido possível. Pelos ensinamentos e valores que, desde sempre, me foram inculcados, e por nunca me terem deixado desistir, a eles, o meu sincero obrigado.

Ao Professor Carlos Barros, pois sem ele não conseguiria atingir os objetivos a que me propus. Agradeço o profissionalismo mostrado, por todos os conhecimentos transmitidos durante o meu percurso académico, que permitiram indubitavelmente o enriquecimento deste trabalho, pela disponibilidade, por todos os conselhos e sugestões de melhoria, pela confiança depositada, e, sobretudo, pela amizade demonstrada.

Ao Cláudio, por todas as palavras de apoio e incentivo, por me ter feito acreditar nas minhas capacidades, por compreender as minhas ausências, por ter estado, e estar, sempre do meu lado.

À minha entidade patronal e a todos os meus colegas de trabalho, obrigado por todas as dicas e conselhos dados.

Aos meus amigos, por todo o apoio demonstrado e por estarem presentes na minha vida. Um especial obrigado à Joana, pelo auxílio dado na revisão deste trabalho, e à Rute, que sempre me apoiou incondicionalmente.

A todos, o meu sincero agradecimento.

RESUMO

No atual contexto português, os meios de transporte têm presente uma elevada carga fiscal, em diversas áreas da fiscalidade. A fiscalidade verde é considerada uma ferramenta ambiental, dada a sua capacidade de incentivar comportamentos ambientalmente mais responsáveis, através da penalização de atividades com elevado carácter poluidor.

O presente trabalho tem por escopo avaliar o impacto fiscal na aquisição de viaturas ligeiras, analisando os díspares impostos incidentes sobre viaturas. Deste modo, são analisados os impostos sobre os rendimentos, destacando a tributação autónoma, o IVA, e os impostos automóveis, sendo estes o ISV e o IUC.

Com o intuito de alcançar os objetivos propostos, procedeu-se à análise de diversificada doutrina e jurisprudência, e, através de estudos de caso, à extrapolação dos resultados obtidos referentes ao impacto fiscal, o que permitiu a elaboração de um modelo de apoio à decisão do cliente.

Assim, conclui-se que a carga fiscal sobre viaturas é evidentemente elevada, sendo que o custo de aquisição é o principal fator do seu incremento, pelo que o cliente deverá proceder a uma gestão criteriosa objetivando a redução da carga fiscal. Não obstante, é exequível afirmar que a reforma da fiscalidade verde incentiva a opção do consumidor pelas viaturas menos poluentes.

Palavras-chave: tributação sobre viaturas, tributação autónoma, impostos automóveis, carga fiscal, gestão fiscal.

ABSTRACT

In the current Portuguese context, the means of transport have a high tax burden in various areas of taxation. The green tax is considered an environmental tool given its ability to encourage more environmentally responsible behaviour by penalizing activities with a significant pollutant nature.

This paper aims to evaluate the tax impact on the acquisition of light vehicles by analysing the different taxes on vehicles. Thus, the income taxes are analysed, highlighting autonomous taxation, the Value-Added Tax (VAT) and the car taxes, which are the vehicle tax and the single road tax.

In order to achieve the proposed objectives, it is analysed the diverse doctrine and jurisprudence, and through the case studies, the results obtained regarding the fiscal impact are extrapolated, which allows the elaboration of a customer decision support model.

Therefore, it is concluded that the tax burden on vehicles is clearly high and the acquisition cost is the main factor of its increase, wherefore the customer should proceed with a cautious management aiming the reduction of the tax burden. Nevertheless, it is possible to state that the green tax reform encourages customers to choose less pollutant vehicles.

Keywords: vehicle taxation, autonomous taxation, car taxes, tax burden, tax management.

ÍNDICE GERAL

INTRODUÇÃO	1
1 EVOLUÇÃO DA FISCALIDADE AUTOMÓVEL	3
1.1 Fiscalidade Verde.....	3
1.2 Evolução Legislativa.....	5
2 IMPOSTOS SOBRE VIATURAS LIGEIRAS	8
2.1 Tipos de Aquisição de Viaturas Ligeiras	8
2.2 Impostos Sobre os Rendimentos	9
2.2.1 Depreciações	9
2.2.1.1 Perspetiva Contabilística	10
2.2.1.2 Perspetiva Fiscal	12
2.2.1.3 Valor Residual	15
2.2.2 Tributações Autónomas	16
2.2.2.1 Considerações Gerais	16
2.2.2.2 Constitucionalidade	21
2.2.2.3 Acordo Escrito com o Colaborador.....	25
2.3 Imposto Sobre o Valor Acrescentado	27
2.3.1 Incidência do Imposto.....	27
2.3.2 Dedutibilidade do Imposto.....	29
2.4 Impostos Automóveis.....	31
2.4.1 Imposto Sobre Veículos.....	32
2.4.2 Imposto Único de Circulação	35
3 AUDITORIA E GESTÃO FISCAL DA FROTA AUTOMÓVEL	37
3.1 Enquadramento Geral.....	37
3.2 Pressupostos e Valores de Referência.....	39

3.3	Estudo de Caso 1 – Natureza Jurídica do Adquirente.....	40
3.4	Estudo de Caso 2 – Tipo de Combustível	43
3.5	Estudo de Caso 3 – Custo de Aquisição.....	45
3.6	Estudo de Caso 4 – Tipologia de Viatura Ligeira	47
	CONCLUSÃO	50
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	53
	APÊNDICES	59
	APÊNDICE 1. TABELA SÍNTESE DA DEDUTIBILIDADE DO IVA	1
	APÊNDICE 2. MODELO DE APOIO À TOMADA DE DECISÃO DO CLIENTE .	2

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1 Taxas de Tributação Autónoma em sede de IRC.....	18
Tabela 2 Taxas de Tributação Autónoma em sede de IRS	19
Tabela 3 Taxas de ISV consoante o tipo de combustível	34
Tabela 4 Variável 1 - Natureza Jurídica do Adquirente	41
Tabela 5 Variável 2 - Tipo de Combustível.....	43
Tabela 6 Variável 3 – Custo de Aquisição.....	46
Tabela 7 Variável 4 - Tipologia de Viatura Ligeira.....	48

LISTA DE ABREVIATURAS, ACRÓNIMOS E SIGLAS

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

CEE – Comunidade Económica Europeia

CRP – Constituição da República Portuguesa

CO2 – Dióxido de Carbono

DAV – Declaração Aduaneira de Veículos

DLPT - Despesas de Legalização, Transporte e Preparação

EGVI – European Green Vehicles Initiative

ENI – Empresário em Nome Individual

g – Gramas

GNV – Gás Natural Veicular

GPL – Gás de Petróleo Liquefeito

IRC – Imposto Sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas

IRS – Imposto Sobre o Rendimento de Pessoas Singulares

ISV – Imposto Sobre Veículos

IUC – Imposto Único de Circulação

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

Kg – Quilogramas

Km – Quilómetro

NCRF – Norma Contabilística de Relato Financeiro

OCDE – Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Económicos

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

UE – União Europeia

VLP – Viaturas Ligeiras de Passageiros

% - Percentagem

€ - Euros

INTRODUÇÃO

O mercado automóvel é um setor com denotada relevância em Portugal. Os veículos automóveis demonstraram-se um meio de transporte fundamental, tanto de pessoas, como de mercadorias.

Na atual conjuntura, existe uma preocupação ambiental, incrementada com o decorrer do tempo, devido às alterações climáticas verificadas. Os automóveis causam significativo impacto no meio ambiente, dado o seu carácter poluidor, devido às emissões de dióxido de carbono. A *Green Tax Reform* foi pioneira no que refere à fiscalidade ambiental, sendo adaptada para a realidade portuguesa e implementada pela Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro. Dadas as suas características, a fiscalidade verde é utilizada como ferramenta ambiental, incrementando a tributação dos veículos mais poluentes, e beneficiando os que causam menos impacto ambiental.

São vários os impostos incidentes na aquisição e utilização de viaturas ligeiras, sendo que a maior componente concerne com os impostos sobre o rendimento, dando importante destaque às tributações autónomas, que conferem um forte impacto fiscal na aquisição deste tipo de ativo, não descorando as depreciações, que têm impacto tanto contabilístico como fiscal. O Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) enumera várias especificidades no que refere às viaturas ligeiras, tanto no imposto que incide na aquisição e nos encargos, como na dedutibilidade do imposto. Não obstante, as viaturas ligeiras estão sujeitas à tributação automóvel, pelo Imposto Sobre Veículos (ISV) na aquisição, e pelo Imposto Único de Circulação (IUC) no que refere à utilização da viatura.

Dada a elevada tributação dos veículos automóveis no tecido empresarial aliada à componente ambiental, as empresas procuram cada vez mais reduzir a carga fiscal a que estão sujeitas, optando por veículos mais sustentáveis. De acordo com a Constituição da República Portuguesa, as entidades têm liberdade de iniciativa e de organização empresarial, pelo que elegem opções que conferem menos carga fiscal, de modo a obter uma poupança fiscal.

O fomentado mercado automóvel consubstanciado ao fator fiscal confere elevada fonte de receita para o Estado, no que refere às pessoas coletivas e às singulares enquadradas no regime de contabilidade organizada. Dada a carga fiscal afeta à aquisição de viaturas, este trabalho tem como principal objetivo auxiliar a decisão do cliente de modo a poder

optar pela viatura fiscalmente mais vantajosa, resultando na motivação que justifica a pertinência do tema. Com esse propósito, a metodologia é assente em, essencialmente duas partes: uma componente teórica, de sustentação bibliográfica e análise doutrinária e de jurisprudência, e uma componente prática, de confronto de variáveis subjacentes à aquisição automóvel.

Primeiramente, é elaborada uma análise à evolução legislativa da fiscalidade automóvel, bem como da utilização da fiscalidade verde como ferramenta fiscal. De seguida, é feita uma abordagem aos impostos sobre os rendimentos, referindo os aspetos contabilísticos e fiscais das depreciações, e dando especial enfoque às tributações autónomas. O IVA é examinado posteriormente, fazendo alusão à sua incidência e ao direito à dedução. Não obstante, os impostos mencionados, é de igual importância o estudo dos impostos automóveis, tanto do ISV, direcionado à aquisição de viaturas, como do IUC, orientado para a utilização das mesmas. Por fim, é feita uma breve abordagem da auditoria e da gestão fiscal como apoio na tomada de decisão.

Com o intuito de dar resposta ao objetivo proposto, foram avaliadas diversas variáveis que permitiram concluir relativamente à opção de aquisição fiscalmente mais vantajosa. A análise dos variados estudos de caso possibilitou a construção de um modelo, não só de apoio à tomada de decisão do cliente, mas também de compreensão dos comerciais da entidade na qual me insiro, de modo a prestarem o melhor aconselhamento e, conseqüentemente, realizarem mais vendas.

1 EVOLUÇÃO DA FISCALIDADE AUTOMÓVEL

Os veículos automóveis são um dos principais fatores impactantes nas alterações climáticas, devido às emissões de dióxido de carbono. Dada a preocupação ambiental denotada, a fiscalidade tem sido usada como uma ferramenta ambiental, pelo que a legislação tem evoluído no sentido de incentivar comportamentos ambientalmente mais responsáveis.

1.1 Fiscalidade Verde

O impacto das atividades humanas, nomeadamente a queima de combustíveis fósseis, tem contribuído para a ocorrência de alterações climáticas. As enormes quantidades de gases com efeito de estufa provenientes destas atividades, como é o caso do dióxido de carbono, unem-se aos naturalmente presentes na atmosfera, reforçando o efeito de estufa e o aquecimento global.

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económicos (OCDE), da qual Portugal foi um dos países fundadores, em 1961, tem como principal objetivo, apoiar o crescimento económico duradouro, aliado ao desenvolvimento do emprego e do aumento da qualidade de vida. De modo a atingir os seus objetivos, esta organização internacional procura fornecer uma plataforma que permita comparar políticas económicas e solucionar problemas comuns aos Estados-membros. Segundo um estudo feito pela OCDE (2012), as perspetivas ambientais apontam para um crescimento de cerca de 52% até 2050 das emissões globais de gases com efeito de estufa, conduzindo a um aumento de calor, secas, tempestades e inundações, resultando em danos nas infraestruturas e culturas agrícolas.

De acordo com Amorim (2012), cerca de 12% das emissões globais de dióxido de carbono (CO₂) da União Europeia (UE), sendo este o principal gás com efeito de estufa, provêm do combustível consumido pelos veículos de passageiros. Consideradas as alterações climáticas verificadas nos últimos anos, a União Europeia e os governos nacionais estabeleceram objetivos claros para orientar a política ambiental europeia até 2020, e definir qual deverá ser a situação em 2050, de modo a atenuar os impactos ambientais causados pela atividade humana. Estes objetivos prendem-se fundamentalmente com a proteção e conservação do capital natural da UE, melhorando o mesmo, com a transformação da UE numa economia verde, competitiva e eficiente do ponto de vista da

utilização de recursos e, por fim, com a proteção dos cidadãos europeus de pressões e riscos para a saúde e o bem-estar relacionados com o ambiente.

Com o intuito de atingir os objetivos definidos pela OCDE, e considerando o elevado fator de poluição dos transportes rodoviários, a Comissão Europeia criou uma parceria público-privada denominada de *European Green Vehicles Initiative* (EGVI), dedicada ao desenvolvimento de veículos movidos a energia elétrica e soluções para sistemas de mobilidade do futuro que correspondam aos principais desafios sociais, ambientais e económicos. A EGVI tem como objetivos criar veículos mais eficientes em termos energéticos, fortalecendo a competitividade futura da indústria automotiva, satisfazer as necessidades de transporte na UE com produtos/serviços de mobilidade altamente eficientes e flexível, e ajudar a alcançar as metas ambiciosas estabelecidas pelas políticas de transporte, energia e proteção do clima da UE.

Em 1990 surgiu a *Green Tax Reform*, o modelo de reforma tributária defendido pela UE, também conhecida como *Environmental Taxation Reform*. Este modelo está assente na filosofia do duplo dividendo, isto é, implicava atingir dois objetivos distintos, mas que, de acordo com a sua filosofia, estavam subjacentes: por um lado diminuir a emissão de gases com efeito de estufa, e por outro diminuir os níveis de desemprego. De acordo com Alves & Palma (2004), os impostos sobre atividades prejudiciais ao ambiente corrigem as decisões económicas, proporcionando receitas e ganhos económicos, e, através dos fundos obtidos, poderão ser reduzidos outros impostos que tenham uma elevada carga excedentária, nomeadamente as contribuições para a Segurança Social. Em suma, a teoria do duplo dividendo defende a redução dos impostos distorcionários sobre o trabalho e sobre o capital, em contrapartida dos impostos ambientais, originando melhorias ambientais, diminuindo o desemprego e aumentando a eficiência económica.

Em Portugal, a doutrina evoluiu no sentido de atingir os objetivos propostos pela UE, sendo que um dos principais marcos nesta área da fiscalidade foi a aprovação da Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro. Esta lei, que entrou em vigor a 1 de janeiro de 2015, quinze anos posteriores à *Green Tax Reform*, foi denominada de diploma da fiscalidade verde, pois foi considerada a reforma tributária da fiscalidade ambiental em Portugal, através da introdução de novas normas fiscais ambientais e reforço de outras já existentes. O incremento da importância da fiscalidade verde no setor automóvel é notável na

legislação, sendo que as principais alterações, a nível empresarial, relacionaram-se com as tributações autónomas e a dedutibilidade do IVA, nas viaturas híbridas *plug-in*, viaturas movidas a gás de petróleo liquefeito (GPL) ou a gás natural veicular (GNV).

A introdução de incentivos fiscais para as condutas ambientalmente responsáveis, e de agravamentos tributários para as mais poluentes, promovem a eficiência na utilização de recursos, nomeadamente, água, energia e materiais, podendo originar redução da dependência energética do exterior. Segundo Amorim (2012), através da introdução da componente ambiental na política fiscal dos Estados-membros, é possível criar uma certa harmonização na UE e, deste modo, combater mais eficazmente a poluição atmosférica.

Dada a preocupação ambiental, são feitos diversos estudos relacionados com a substituição dos combustíveis fósseis. Atualmente são comercializadas viaturas movidas a exclusivamente energia elétrica, viaturas como motorização híbrida, e viaturas movidas a GPL ou GNV. Não obstante, os biocombustíveis poderão também ser uma realidade futura, pois trata-se de energia obtida através da recolha e transformação de óleos alimentares usados e de gorduras animais. De acordo com o Decreto-Lei n.º 62/2006, de 21 de março, a promoção da produção e da utilização de biocombustíveis e de outros combustíveis renováveis no espaço comunitário é uma importante medida para, no âmbito do desenvolvimento sustentável da Comunidade Europeia, reduzir a dependência das importações de energia e influenciar o mercado dos combustíveis no sector dos transportes e, deste modo, a segurança do abastecimento energético a médio e longo prazos.

Em virtude dos factos mencionados, no setor automóvel, a fiscalidade verde tem o intuito de incitar os consumidores a aderirem a veículos ambientalmente mais responsáveis, através de incentivos e desagravamento fiscal para viaturas com motorizações elétricas, híbridas *plug-in* e movidas a GPL ou GNV, e penalizações fiscais para as viaturas que utilizem combustíveis fósseis, emissores de CO₂.

1.2 Evolução Legislativa

O setor automóvel está sujeito a diversas tributações, nomeadamente impostos sobre os rendimentos, mais concretamente a tributações autónomas, IVA e impostos automóveis.

O regime das tributações sobre viaturas tem sido objeto de significativas alterações legislativas, orientadas para uma economia eco sustentável.

Os impostos sobre os rendimentos entraram em vigor a 1 de janeiro de 1989, através da aprovação do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, e da aprovação do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro. Apesar destes impostos terem surgido em 1988, a tributação autónoma apenas foi introduzida em 1990, pelo Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de junho, apresentando-se com uma função penalizadora, fazendo referência somente às despesas confidenciais ou não documentadas, sendo estas tributadas a uma taxa de 10%. A Lei n.º 52-C/96, de 27 de setembro, introduziu a tributação autónoma sobre os rendimentos obtidos de fundos de investimento. Em 2000, a Lei n.º 3-B/2000, de 4 de abril, foi responsável pela inclusão da tributação autónoma das despesas relacionadas com viaturas ligeiras de passageiros (VLP), efetuadas por sujeitos passivos de IRS, enquadrados no regime de contabilidade organizada, ou por sujeitos passivos de IRC, a uma taxa de 6,4%.

Em 2008, surgiu a primeira norma fiscal ambiental direcionada às VLP, com a aprovação da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro. A doutrina referida excluía a tributação autónoma sobre encargos relacionados com veículos movidos exclusivamente a energia elétrica, incentivando os consumidores a optarem por este meio de transporte considerado menos poluente, devido à inexistência de emissões de CO₂. Contudo, houve também alterações a nível da estruturação da tributação autónoma sobre este tipo de encargos, isto é, estava prevista uma taxa de 5% para as VLP movidas a gasolina e a gasóleo, desde que tivesse sido emitido certificado de conformidade, cujo nível homologado de CO₂ era inferior a, respetivamente, 120 g/Km e 90 g/Km, uma taxa de 20% para as VLP que tivessem um custo de aquisição superior a € 40.000, quando, cumulativamente, os sujeitos passivos apresentassem prejuízos fiscais nos dois exercícios anteriores àquele a que os referidos encargos dissessem respeito, e uma taxa de 10% para os restantes casos.

A categorização, por valor de aquisição, das taxas de tributação autónoma sobre encargos com viaturas ligeiras de passageiros e a redução da tributação de encargos com viaturas menos poluentes foram das principais modificações verificadas, em 2004. A Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, alterou a redação do n.º 2, do artigo 73º do Código de IRS,

passando a incluir tributação autónoma de encargos dedutíveis relativos a viaturas mistas, sendo que, para viaturas cujo custo de aquisição seja inferior a € 20.000, é aplicada uma taxa de 10% e, para viaturas cujo custo de aquisição seja igual ou superior a € 20.000, uma taxa de 20%. Em relação ao Código do IRC, as alterações das tributações autónomas surgiram através da Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, que definiu uma taxa de 10% para viaturas cujo custo de aquisição seja inferior a € 25.000, uma taxa de 27,5% para viaturas cujo custo de aquisição seja igual ou superior a € 25.000 e inferior a € 35.000, e uma taxa de 35% para viaturas cujo custo de aquisição seja igual ou superior a € 35.000.

Com o intuito de incentivar comportamentos ambientalmente mais responsáveis, a reforma da fiscalidade verde, introduzida pela Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro, estabeleceu incentivos fiscais para este tipo de comportamentos e penalizações para as atividades com carácter poluidor. Foi definida uma redução das taxas de tributação autónomas para os encargos relacionados com viaturas energeticamente mais eficientes, isto é, com viaturas híbridas *plug-in* e viaturas movidas a GPL ou GNV, tanto a nível de IRS como de IRC. Relativamente ao IVA, as alterações estão inerentes à aplicação da exclusão do direito à dedução do mesmo, ou seja, para as viaturas híbridas *plug-in* passou a ser dedutível o IVA suportado na aquisição, se o custo de aquisição for inferior a € 50.000, e para as viaturas movidas a GPL ou GNV passou a ser dedutível, em 50%, o IVA suportado na aquisição, se o custo de aquisição for inferior a € 37.500. As alterações do Código do Imposto Sobre Veículos foram assentes em penalizações nas taxas normais previstas no artigo 7º, mediante a diminuição dos limites da componente cilindrada e o aumento das taxas da componente ambiental, e em incentivos, através da aplicação de taxas intermédias, previstas no artigo 8º, para veículos equipados com motores híbridos, veículos movidos a GPL ou GNV e veículos híbridos *plug-in*.

Em síntese, ainda que tenham ocorrido diversas modificações doutrinárias no sentido da fiscalidade verde, o Estado deve adotar medidas que permitam acompanhar o impacto económico e ambiental, garantindo receita fiscal proporcionando melhor qualidade ambiental e, conseqüentemente, melhor qualidade de vida. Assim, a evolução da receita alcançada pela aplicação de normas fiscais verdes deverá permitir a redução de outros impostos, tornando-se mais simples e aceitável implementar uma reforma ambiental, uma vez que o seu objetivo transpõe a proteção do ambiente.

Considerando a evolução legislativa apresentada, no capítulo seguinte serão abordados os impostos que recaem sobre as viaturas ligeiras, que, conseqüentemente, elevam a carga fiscal a que as entidades estão sujeitas.

2 IMPOSTOS SOBRE VIATURAS LIGEIRAS

Dada a pluralidade de legislação neste setor, neste trabalho será apenas abordada a tributação incidente sobre as viaturas ligeiras, tanto derivada da aquisição como da utilização.

No atual mercado automóvel, os consumidores podem adquirir viaturas através de diversas modalidades, nomeadamente o pronto pagamento e as locações. Independentemente do tipo de aquisição, as viaturas estão sujeitas a díspares tributações, tais como os impostos sobre o rendimento, o IVA, e ainda os impostos automóveis, sendo estes, atualmente, o ISV e o IUC.

Diante o exposto, segue-se a análise dos impostos sobre o rendimento, do IVA e dos impostos automóveis.

2.1 Tipos de Aquisição de Viaturas Ligeiras

A indústria automóvel teve um incremento substancial nas últimas décadas, constituindo um relevante fator económico. A aquisição de viaturas, tanto a nível pessoal como empresarial, pode ser feito recorrendo a financiamento ou não.

Nos casos em que o adquirente possui fundo de maneiço líquido, maioritariamente, opta pela aquisição a pronto pagamento, evitando gastos de financiamento, tais como os juros. Deste modo, a viatura é reconhecida no ativo da entidade, como ativo fixo tangível¹, a qual, de acordo com a Norma Contabilística de Relato Financeiro (NCRF) 7, está sujeita a depreciações, que serão reconhecidas como gastos, através da imputação da sua quantia depreciável durante a sua vida útil.

¹ “São itens tangíveis que sejam detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros, ou para fins administrativos, e se espera que sejam usados durante mais do que um período” – definição segundo o parágrafo 6, da NCRF 7.

Contudo, nem sempre a compra é exequível através do pronto pagamento, tendo o adquirente que recorrer a financiamento. Deste modo, o comprador opta por adquirir a viaturas através de uma locação, podendo esta ser financeira, habitualmente designada por *leasing*, ou operacional, onde se inclui o *renting*. A classificação de uma locação depende da substância da transação e não da forma do contrato, segundo o parágrafo 9 da NCRF 9, uma vez que, independentemente de se tratar de aquisição por meio de *leasing* ou *renting*, o que difere o tratamento contabilístico são as disposições contratuais da locação. Sucintamente, quando há transferência do bem para o locatário no fim da locação, ou quando existe certeza razoável da opção de compra, trata-se de uma locação financeira, e uma locação operacional é classificada como tal se não transferir substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade, independentemente do título de propriedade ser transferido.

Com o intuito de agilizar a aquisição de viaturas, e dado o seu considerável valor, existem diversos tipos de aquisição, mediante pronto pagamento ou locação. Uma vez que o tipo de contabilização difere de acordo com tipo de aquisição, o modo de tributação irá igualmente diferir.

2.2 Impostos Sobre os Rendimentos

Os impostos sobre o rendimento, mais concretamente o IRS e o IRC, constituem uma carga fiscal denotada sobre as viaturas ligeiras. Relativamente a estes são de realçar, essencialmente, as depreciações, tanto no regime contabilístico como no regime fiscal, e as tributações autónomas.

2.2.1 Depreciações

As viaturas ligeiras, de acordo com a NCRF 7, são reconhecidas como ativos fixos tangíveis da entidade. Como tal, estão sujeitas a depreciação, que se entende pelo registo de forma sistemática da perda do valor de um ativo fixo, repartindo o seu custo pelos períodos económicos abrangidos pela sua vida útil, de acordo com Borges, Rodrigues & Rodrigues (2010), tendo distinto tratamento contabilístico e fiscal. A depreciação tem como primordial finalidade manter a integridade dos recursos investidos e, conseqüentemente, repor o equipamento totalmente depreciado.

2.2.1.1 Perspetiva Contabilística

O normativo contabilístico estabelece que os ativos fixos tangíveis estão sujeitos a depreciações. O tratamento contabilístico dos ativos fixos tangíveis é o principal objetivo da NCRF 7, e entende depreciação como a imputação sistemática da quantia depreciável de um ativo durante a sua vida útil.

Entende-se por quantia depreciável o custo de um ativo, ou outra quantia substituta do custo, menos o seu valor residual, sendo este a quantia estimada que uma entidade obteria correntemente pela alienação de um ativo no final da sua vida útil, período durante o qual uma entidade espera que um ativo esteja disponível para o uso, de acordo com o parágrafo 6 da NCRF 7. Segundo Silva & Pereira (2014, p. 564), a depreciação consubstancia-se numa operação contabilística que visa registar o desgaste do investimento físico inerente à sua utilização, obsolescência e passagem do tempo. Em suma, a depreciação trata-se da imputação do custo de utilização dos ativos fixos tangíveis pelos diversos períodos económicos, atualizando o valor desses mesmos bens, como defendem Borges, Rodrigues & Rodrigues (2010).

A depreciação afeta não só o Balanço mas também a Demonstração de Resultados. No Balanço, a depreciação é imputada sistematicamente, originando depreciação acumulada até perfazer o valor depreciável do ativo, que será igual ao valor deste, caso o valor residual seja nulo, ou seja, a depreciação acumulada torna o valor do ativo nulo, exceto se estiver atribuída alguma quantia ao valor residual. Por outro lado, a depreciação afeta a Demonstração de Resultado através do reconhecimento da mesma como gasto do período, de acordo com os parágrafos 49 e 50 da NCRF 7, diminuindo o resultado da entidade em todos os períodos em que é imputada depreciação. De acordo com Moura (2011, p. 55), as depreciações contribuem negativamente para os resultados de uma entidade, num determinado período, sendo por este motivo que muitas entidades fazem a escolha do método de depreciação que lhes permita influenciar o resultado no sentido pretendido.

A definição da vida útil é um dos fatores que influencia a determinação da quantia depreciável. De acordo com o parágrafo 58 da NCRF 7, a vida útil de um ativo é definida em termos da utilidade esperada do ativo para a entidade, tratando-se de uma questão de juízo de valor baseado na experiência da entidade com ativos semelhantes. Borges,

Rodrigues & Rodrigues (2010) diferenciam a vida económica da vida física de um ativo, considerando que a vida útil de um ativo (vida económica) é influenciada quer pelo intervalo de tempo em que está em funcionamento em condições normais (vida física), quer pela perda de valor resultante de inovações tecnológicas ou obsolescência, motivos que fazem com que a vida económica seja, regra geral, inferior à vida física.

O normativo contabilístico aplicável define que diversos métodos de depreciação que a entidade pode aplicar em relação aos seus ativos. Tal como estabelecido nos parágrafos 61 a 63 da NCRF 7, o método de depreciação a utilizar deverá refletir o modelo pelo qual se espera que os futuros benefícios económicos do ativo sejam consumidos pela entidade. O método selecionado deve ser consistente de período para período, com exceção dos casos em que ocorra alguma alteração significativa que implique uma mudança do método de depreciação a utilizar, sendo estas alterações nas estimativas registadas de acordo com a NCRF 4. A já referida NCRF 7 define três distintos métodos de depreciação, sendo estes o modelo da linha reta, que resulta de um débito constante durante a vida útil do ativo, caso o seu valor residual não se altere, o método do saldo decrescente, que advém de um débito decrescente durante a vida útil, e o método das unidades de produção, que sucede de um débito baseado no uso ou produção esperados.

No caso dos ativos adquiridos através de locação o tratamento contabilístico das depreciações poderá ser distinto. As depreciações de um ativo obtido através de locação financeira são tratadas conforme o normativo suprarreferido estabelecido na NCRF 7. Contudo, segundo os parágrafos 24 e 25 da NCRF 9, se não houver certeza razoável de que o locatário obtenha a propriedade no fim do prazo de locação, o ativo deve ser depreciado durante o prazo da locação ou da sua vida útil, o que for mais curto. Dado não se verificar a compra do ativo na locação operacional, mas apenas um mero aluguer, e não havendo evidências de que o locatário irá obter benefícios económicos futuros do ativo para além do período do contrato de locação, não há lugar ao reconhecimento de qualquer ativo, pelo que as rendas são contabilizadas como gasto do período e, conseqüentemente, não ocorre reconhecimento de depreciações.

É relevante a abordagem à perspetiva contabilística das depreciações, pois a tributação autónoma, ao contrário do que se sucede na doutrina de IRS, em que a tributação

autónoma incide sobre os encargos dedutíveis, em sede de IRC incide sobre os encargos efetuados ou suportados.

2.2.1.2 Perspetiva Fiscal

Constituindo a depreciação um gasto com potencial redução da receita de IRC arrecadada pelo Fisco, há inevitavelmente um conjunto de contornos que delimitam a sua aceitação enquanto gasto fiscal, que decorrem das disposições do Código do IRC e do Decreto Regulamentar 25/2009, de 14 de setembro.

As depreciações, de acordo com o n.º 1 e alínea g) do n.º 2, do artigo 23º do Código do IRC, são consideradas gastos incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC, isto é, as depreciações, em termos fiscais, são gastos considerados indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora. Apesar da temática das depreciações ter origem contabilística, a fiscalidade consegue entender o alcance e importância das mesmas, permitindo que os valores das depreciações sejam considerados como gastos, contribuindo para a diminuição dos resultados, embora nem sempre correspondam à realidade efetiva, segundo Moura (2011, p. 75).

De acordo com o artigo 29º do Código do IRC e com o artigo 1º do Decreto Regulamentar 25/2009, de 14 de setembro, são aceites como gastos as depreciações de elementos do ativo sujeitos às mesmas, tais como ativos fixos tangíveis, que sofram, com carácter sistemático, perdas de valor resultantes da sua utilização ou decurso do tempo. Contudo, conforme o n.º 3 do artigo 1º do referido Decreto, as depreciações só são aceites para efeitos fiscais se forem contabilizadas como gastos no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores. Apesar das normas contabilísticas definirem três tipos de depreciação, a nível fiscal, regra geral, o cálculo da depreciação é feito através do método das quotas constantes, também denominado de método da linha reta, e, em alguns casos, é utilizado o método das quotas decrescentes, de acordo com o artigo 30º do Código do IRC. Todavia, no caso das viaturas ligeiras, para que a depreciação seja fiscalmente aceite como gasto, é imperativo utilizar o método das quotas constantes.

Não obstante a depreciação das viaturas ligeiras apenas poder ser calculado tendo por base o método das quotas constantes, o Código do IRC consubstanciado ao Decreto

Regulamentar 25/2009, de 14 de setembro, estabelece outras limitações. A quota anual de depreciação que pode ser fiscalmente aceite como gasto do período de tributação é determinada aplicando-se ao custo de aquisição as taxas de depreciação fixadas nas Tabelas I ou II anexas ao Decreto Regulamentar 25/2009, de 14 de setembro, sendo, então, aplicada uma taxa de 25% às viaturas ligeiras de passageiros e mistos, de acordo com o código 2375, do Grupo 4, da Tabela II, do referido Decreto. À semelhança das normas contabilísticas, a doutrina fiscal define que a vida útil é o período durante o qual se deprecia totalmente o valor do ativo, excluído, quando for o caso, o respetivo valor residual, sendo que, para as viaturas ligeiras e mistas, define um período mínimo de vida útil de quatro anos e um período máximo de oito anos. A legislação referente à aceitação fiscal da depreciação como gasto atribui também limites ao custo de aquisição, de acordo com a alínea e) do artigo 34º, do Código do IRC, estando os mesmos estabelecidos na Portaria n.º 467/2010, de 7 de julho:

- Viaturas adquiridas no período de tributação iniciado em 2010:
 - Todas as viaturas – 40.000 €;
- Viaturas adquiridas no período de tributação iniciado em 2011:
 - Viaturas movidas exclusivamente a energia elétrica – 45.000 €;
 - Restantes viaturas – 30.000 €;
- Viaturas adquiridas no período de tributação iniciado em 2012:
 - Viaturas movidas exclusivamente a energia elétrica – 50.000 €;
 - Restantes viaturas – 25.000 €;
- Viaturas adquiridas no período de tributação iniciado em 2015 (alteração proveniente da reforma da fiscalidade verde):
 - Viaturas movidas exclusivamente a energia elétrica – 62.500 €;
 - Viaturas híbridas *plug-in* – 50.000 €;
 - Viaturas movidas a GPL ou GNV – 37.500 €;
 - Restantes viaturas – 25.000 €.

Para efeitos de cálculo da quantia depreciable fiscalmente aceite como gasto, de acordo com o artigo 2º do Decreto Regulamentar 25/2009, de 14 de setembro, o custo de aquisição do ativo corresponde ao respetivo preço de compra, acrescido dos gastos acessórios suportados até à sua entrada em funcionamento ou utilização e das benfeitorias

necessárias ou úteis realizadas, de acordo com a normalização contabilística aplicável. O IVA é incluído no custo de aquisição consoante a sua dedutibilidade, isto é, apenas se inclui o imposto que, nos termos legais, for dedutível, de acordo com o n.º 4 do artigo 2º, do Decreto Regulamentar 25/2009, de 14 de setembro. Salienta-se ainda que, de acordo com o n.º 6, do artigo 2º do referido Decreto, e com o estabelecido na NCRF 7, no caso de locação financeira em que o bem adquirido é reconhecido como ativo, os custos de empréstimos obtidos que sejam diretamente atribuíveis à aquisição do mesmo são igualmente incluídos no custo de aquisição.

As viaturas adquiridas através de locação, como referido anteriormente, têm tratamento contabilístico e fiscal consoante o tipo de locação. Considerando o enquadramento contabilístico da locação financeira, em que a viatura adquirida é reconhecida como ativo da empresa, são reconhecidas depreciações de acordo com a doutrina suprarreferida. Porém, as viaturas adquiridas por meio de locação operacional, habitualmente designada por *renting*, têm um tratamento fiscal distinto. Quando se trata de aluguer de longa duração, isto é, quando o aluguer se reporta a contratos até três meses renováveis e a contratos superiores a três meses, este enquadra-se na definição de contratos de aluguer sem condutor constante do Despacho de 31 de dezembro de 1990, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, pelo que, de acordo com a alínea i) do n.º 1 do artigo 23º-A do Código IRC, não são dedutíveis, para efeito da determinação do lucro tributável, os encargos com o aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, na parte correspondente ao valor das depreciações dessas viaturas que não sejam aceites como gastos.

Dadas as significativas diferenças entre a depreciação contabilística e fiscal, a vida útil do ativo é considerada uma variável fundamental que mais vincadamente encerra uma certa dualidade entre o regime contabilístico e o regime fiscal da depreciação. Enquanto que, para efeitos contabilísticos, a vida útil reflete a duração do ativo atribuída pela entidade, através de estimativas contabilísticas, a vida útil no regime fiscal está contida num intervalo fechado, devido aos limites mínimos e máximos de vida útil, calculados com base na taxa definida nas tabelas anexas ao Decreto Regulamentar 25/2009, de 14 de setembro. Segundo Silva & Pereira (2014, p. 567), de acordo com o requisito, estabelecido na Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização Contabilística, da

representação fidedigna, associado à característica qualitativa da fiabilidade, as depreciações deveriam ser calculadas com base na aplicação do normativo contabilístico, de modo a manter uma *true and fair view*².

Em suma, para que a depreciação de um determinado ativo seja aceite fiscalmente, é essencial que esse mesmo ativo sofra perdas de valor resultantes da utilização ou do tempo, respeitando todos os limites estabelecidos tanto no Código do IRC, como no Decreto Regulamentar 25/2009, de 14 de setembro.

2.2.1.3 Valor Residual

Apesar das divergências supra constatadas entre a depreciação no regime contabilístico e no regime fiscal, ambos os regimes definem que, aquando o cálculo da depreciação, se deduz o valor residual.

A quantia depreciável, como referido anteriormente, corresponde à diferença entre o valor de aquisição do ativo e o seu valor residual estimado, sendo este último a quantia que a empresa espera obter com a alienação de tal ativo no fim da sua vida útil. De acordo com o parágrafo 6 da NCRF 7, entende-se por valor residual a quantia estimada que uma entidade obteria correntemente pela alienação de um ativo, após dedução dos custos de alienação estimados, se o ativo já tiver a idade e as condições esperadas no final da sua vida útil. Devido ao seu carácter de subjetividade, tanto o valor residual, como a vida útil, devem ser revistos pelo menos no final de cada período financeiro e, se as expectativas diferirem das estimativas anteriores, contabilizar as alterações de estimativas, de acordo com a NCRF 4. Porém, de acordo com Alves (2019), no caso das viaturas ligeiras de passageiros, é possível efetuar uma estimativa fiável do seu valor residual, devido à existência de um mercado ativo para esse tipo de bens.

O valor residual é definido de acordo com uma estimativa, pelo que, por vezes, as entidades aumentam o valor residual para diminuir a carga fiscal, nomeadamente quando o valor de aquisição excede os valores estabelecidos na Portaria n.º 467/2010, de 7 de julho. Devido às dúvidas suscitadas acerca da dedutibilidade fiscal do valor das

² As demonstrações financeiras são frequentemente descritas como mostrando uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira, do desempenho e das alterações na posição financeira e uma entidade – Parágrafo 46, Estrutura Conceptual.

depreciações reconhecidas contabilisticamente, relativas a viaturas ligeiras, quando o valor residual estimado pela entidade representa valores elevados, sendo mesmo, nalguns casos, superior ao custo de aquisição depreciable para efeitos fiscais, divulgaram-se instruções de limites, através do Ofício Circulado n.º 20.203, de 25 de janeiro de 2019.

De acordo com o n.º 7 do referido Ofício, para efeitos fiscais, se o sujeito passivo tiver estimado um valor residual e se o custo de aquisição for superior ao que consta da Portaria n.º 467/2010, de 7 de julho, o valor residual a deduzir ao custo de aquisição fiscalmente depreciable é o que corresponder à proporção entre o valor residual estimado pelo sujeito passivo e o custo de aquisição da viatura. Assim, para efeitos fiscais, é calculado o peso do valor residual sobre o custo de aquisição, de modo a poder calcular o valor residual ajustado, que se obtém através da multiplicação do peso do valor residual pelo custo de aquisição limite para efeitos fiscais. Deste modo, a quantia depreciable passa a ser a diferença entre o custo de aquisição limite para efeitos fiscais e o valor residual ajustado.

Por vezes, as entidades adquirem viaturas para usufruto próprio, com elevado custo de aquisição, e usam o valor residual como meio de diminuição da quantia depreciable. Em virtude do que foi mencionado, o Ofício Circulado n.º 20.203, de 25 de janeiro de 2019, limita o valor residual, com o intuito de reduzir o abuso fiscal praticado por algumas entidades.

2.2.2 Tributações Autónomas

As tributações autónomas, previstas tanto em sede de IRS como de IRC, aumentam a carga fiscal dos sujeitos passivos, nomeadamente no que refere às viaturas ligeiras. Segundo Nabais (2014), as tributações autónomas surgem para tributar situações suscetíveis de elevado risco de evasão fiscal, todavia, e com o passar dos anos, as situações foram-se diversificando, as taxas aumentando de valor, sendo atualmente uma nova fonte de receita fiscal. Considerando a panóplia de encargos sujeitos a tributação autónoma consubstanciada ao tema do presente trabalho, apenas serão abordadas as tributações autónomas relativas aos encargos com viaturas.

2.2.2.1 Considerações Gerais

A tributação autónoma foi introduzida no sistema fiscal português em 1990, pelo Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de junho, contudo somente em 2000 os encargos relacionados com

viaturas ligeiras passaram a ser tributados, devido à aprovação da Lei n.º 3-B/2000, de 4 de abril.

A tributação autónoma é uma forma de tributação que incide sobre determinados encargos efetuados por sujeitos passivos de IRS e IRC, que foi introduzida no sistema fiscal português procurando implementar uma certa justiça fiscal, penalizando e evitando certos abusos por partes dos contribuintes, tal como defendem Sousa & Silva (2017, p. 4). Não obstante, a tributação autónoma foi criada pelo legislador também com o objetivo de incentivar os contribuintes a ela sujeitos a reduzirem tanto quanto possível as despesas que concorrem negativamente para a formação do lucro tributável, de acordo com Sarmiento, Nunes & Pinto (2018).

As tributações autónomas são aplicadas a todos os sujeitos passivos de IRC, e aos sujeitos passivos de IRC que se enquadrem no regime de contabilidade organizada³, sendo que, para os últimos, a determinação do rendimento líquido é feita através da aplicação das normas estabelecidas no Código do IRC, com as adaptações resultantes do Código do IRS. No que é respeitante às viaturas ligeiras, em sede de IRC, as tributações autónomas incidem sobre os encargos efetuados ou suportados relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, e com viaturas ligeiras de mercadorias que não sejam tributadas pelas taxas reduzidas nem pelas taxas intermédias, enquanto que, em sede de IRS, as tributações autónomas incidem sobre os encargos dedutíveis relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas. A legislação considera encargos relacionados com viaturas, nomeadamente, depreciações, rendas e alugueres, seguros, manutenção e conservação, combustíveis e impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização.

Como referido anteriormente, as viaturas podem ser adquiridas através de três meios de aquisição. Regra geral, as viaturas reconhecidas como parte integrante do ativo da entidade, ou seja, as viaturas adquiridas por pronto pagamento ou por locação financeira,

³ A determinação dos rendimentos empresariais e profissionais pode fazer-se com base na contabilidade organizada, sendo que ficam obrigatoriamente abrangidos por este regime os sujeitos passivos que tenham ultrapassado no período de tributação imediatamente anterior um montante anual ilíquido de rendimentos desta categoria de 200.000€, ou que, mesmo que abrangidos pelo regime simplificado, tenham exercido opção pelo regime de contabilidade organizada. Não obstante, caso o montante anual ilíquido de rendimentos desta categoria ultrapasse os 250.000€, o sujeito passivo será tributado de acordo com o regime de contabilidade organizada no período de tributação seguinte. Disposições estabelecidas no artigo 28º do Código do IRS.

estão sujeitas a tributação autónoma, não descurando a doutrina aplicável, que define quais as viaturas sujeitas a esta tributação. Porém, quando a viatura é adquirida através de *renting*, e cumulativamente se enquadra na definição de aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, estabelecida no Despacho de 31 de dezembro de 1990, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, isto é, o aluguer reporta a contratos até três meses renováveis ou superiores a três meses, a viatura também está sujeita a tributação autónoma, de acordo com as disposições do artigo 88º do Código do IRC.

A reforma da fiscalidade verde, introduzida pela Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro, estabeleceu uma redução das taxas de tributação autónoma para as viaturas híbridas *plug-in* e para as viaturas movidas a GPL ou GNV, não descurando a isenção deste tipo de tributação para as viaturas movidas a exclusivamente energia elétrica, introduzida pela Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro. Embora a forma de tributação autónoma sobre encargos relacionados com viaturas ligeiras seja semelhante nos dois tipos de imposto sobre o rendimento, as taxas e respetiva categorização têm diferentes valores. O artigo 73º do Código do IRS, estabelece dois níveis de custo de aquisição, enquanto que, em sede de IRC, estão estipulados três níveis de custo de aquisição, de acordo com o artigo 88º do Código do IRC. As referidas taxas de tributação autónoma estão definidas como é apresentado nas seguintes tabelas.

Tabela 1 Taxas de Tributação Autónoma em sede de IRC

Custo de Aquisição	Viaturas Elétricas	Viaturas Híbridas <i>plug-in</i>	Viaturas movidas a GPL ou GNV	Restantes Viaturas
< 25.000 €	0%	5%	7,5%	10%
≥ 25. 000 €	0%	10%	15%	27,5%
≥ 35. 000 €	0%	17,5%	27,5%	35%

Fonte: Elaboração própria.

Tabela 2 Taxas de Tributação Autónoma em sede de IRS

Custo de Aquisição	Viaturas Elétricas	Viaturas Híbridas <i>plug-in</i>	Viaturas movidas a GPL ou GNV	Restantes Viaturas
< 20.000 €	0%	5%	7,5%	10%
≥ 25. 000 €	0%	17,5%	27,5%	20%

Fonte: Elaboração própria.

Para efeitos da determinação da taxa de tributação autónoma a aplicar, considera-se custo de aquisição o respetivo preço de compra acrescido dos gastos acessórios suportados até à sua entrada em funcionamento ou utilização e das benfeitorias necessárias ou úteis realizadas, de acordo com o n.º 2 do artigo 2º Decreto Regulamentar 25/2009, de 14 de setembro, sendo que apenas se inclui o IVA que, nos termos legais, for dedutível. No caso particular das viaturas adquiridas por meio de locação, e concretamente no caso de locação financeira, em que o bem adquirido é reconhecido como ativo, os custos de empréstimos obtidos que sejam diretamente atribuíveis à aquisição do mesmo são igualmente incluídos no custo de aquisição. Embora as viaturas adquiridas através de *renting*, enquadradas na definição de aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, não tenham sido objeto de aquisição direta, não deixam as mesmas de ter um preço de venda ao público, pelo que será este o valor a considerar como custo de aquisição para efeitos de aplicação da taxa de tributação autónoma. O preço a considerar será, pois, aquele que o locador considerou para o cálculo da renda mensal, antes de deduzir o valor residual, sendo adicionado o IVA a esse preço, uma vez que, não sendo dedutível, constitui uma componente do custo de aquisição da viatura.

Segundo Morais (2009), as tributações autónomas surgem como um mecanismo de tentar evitar que o sujeito passivo utilize bens que geram custos fiscalmente dedutíveis para fins não empresariais. Em suma, para efeitos de IRC, independentemente da dedução ou não dos encargos relacionados com as viaturas, as tributações autónomas incidirão sobre todos esses mesmos encargos, pelo que a tributação autónoma assume uma função penalizadora. Não obstante, é verificada uma gradação do valor das taxas consoante o custo de aquisição, o que, de acordo com Sousa & Silva (2017, p. 10), demonstra uma certa sensibilidade do legislador em querer tributar, de forma diferente, distintos níveis de riqueza.

A tributação autónoma assume várias particularidades, nomeadamente o facto de se tratar de uma tributação que integra os impostos sobre o rendimento, consubstanciada na tributação de despesas e não de receitas da entidade, e é aplicada mesmo que a entidade tenha auferido resultados negativos, sendo que, neste caso, as taxas de tributação autónoma são elevadas em 10 pontos percentuais, de acordo como n.º 14, do artigo 88º do Código do IRC. Todavia, quando a entidade possui estabelecimento estável situado fora do território português, ou nos casos em que a atividade é exercida pelo seu intermédio, não são aplicadas quaisquer taxas de tributação autónoma.

Apesar da elevada carga fiscal das tributações autónomas incidente nas viaturas ligeiras, nem todas estão sujeitas a este tipo de tributação. Na generalidade, as viaturas ligeiras de mercadorias tributadas pelas taxas intermédias e reduzidas previstas no Código do ISV não estão sujeitas a tributação autónoma, sendo estes:

- Automóveis ligeiros de mercadorias, de caixa fechada, com lotação máxima de três lugares, incluindo o do condutor, e altura interior da caixa de carga inferior a 120 cm;
- Automóveis ligeiros de mercadorias, de caixa fechada, com lotação máxima de três lugares, incluindo o do condutor, e tração às quatro rodas, permanente ou adaptável;
- Automóveis ligeiros de mercadorias, de caixa aberta ou sem caixa, com lotação superior a três lugares, incluindo o do condutor e sem tração às quatro rodas, permanente ou adaptável;
- Automóveis ligeiros de mercadorias, de caixa aberta, fechada ou sem caixa, com lotação máxima de três lugares, incluindo o do condutor, com exceção dos sujeitos às taxas reduzidas do ISV (Exemplos: Peugeot Partner, Peugeot Expert Furgão, Citroen Berlingo, Citroen Jumpy Furgão, Citroen Jumper Furgão);
- Automóveis ligeiros de mercadorias, de caixa aberta, ou sem caixa, com lotação superior a três lugares, incluindo o do condutor que apresentem tração às quatro rodas, permanente ou adaptável;
- Automóveis ligeiros de utilização mista que, cumulativamente, apresentem peso bruto superior a 2300kg, comprimento mínimo da caixa de carga de 145 cm, altura interior mínima da caixa de carga de 130 cm medida a partir do respetivo estrado,

que deve ser contínuo, antepara inamovível, paralela à última fiada de bancos, que separe completamente o espaço destinado ao condutor e passageiros do destinado às mercadorias, e que não apresentem tração às quatro rodas, permanente ou adaptável (Exemplos: Peugeot Expert ou Boxer 5/6 lugares, Citroen Jumper 5/6 lugares com antepara);

- Viaturas fabricadas antes de 1970, sujeitas a taxas intermédias do ISV.

As semelhanças entre as tributações autónomas em sede de IRS e de IRC são vastas, contudo são denotadas algumas diferenças entre as mesmas. Como foi possível verificar, as taxas de tributação autónoma introduzidas pela reforma da fiscalidade verde, estabelecidas para viaturas híbridas *plug-in* e para as viaturas movidas a GPL ou GNV, são iguais nos dois impostos sobre o rendimento, tal como em ambos se prevê a exclusão de tributação autónoma para as viaturas movidas exclusivamente a energia elétrica. Apesar dos valores escalados de custo de aquisição previstos no Código do IRC serem substancialmente mais elevados do que no Código do IRS, as taxas de tributação autónoma são inferiores em sede de IRS. A principal diferença denotada entre os dois impostos sobre o rendimento prende-se com o tipo de encargos relativos a viaturas sujeitos a tributação autónoma, pois, em sede de IRS, a referida tributação incide sobre os encargos dedutíveis, enquanto que, em sede de IRC, a tributação autónoma incide sobre todos os encargos efetuados ou suportados.

Em suma, a tributação autónoma está inserida nos impostos sobre os rendimentos, tributando despesas, pois foi introduzida no sistema fiscal português com o intuito de combater o abuso fiscal. Deste modo, a tributação autónoma confere um incremento da carga fiscal dos sujeitos passivos de IRC e dos sujeitos passivos de IRS, enquadrados no regime de contabilidade organizada, constituindo um fator relevante que o adquirente tem em consideração aquando a aquisição de viaturas.

2.2.2.2 Constitucionalidade

Entende-se por constitucionalidade a conformidade da legislação e demais atos do Estado, de acordo com a Constituição da República Portuguesa (CRP). A opinião em relação à constitucionalidade da tributação autónoma não é consensual, dadas as suas especificidades de acréscimo de tributação de despesas.

O regime fiscal português não aceita a dedução de todos os gastos relacionados com viaturas incorridos pela entidade, nomeadamente a parte excedente das depreciações fiscalmente aceites, assim como os encargos com combustíveis, na parte em que o sujeito passivo não faça prova de que os mesmos respeitam a bens pertencentes ao seu ativo ou por ele utilizados em regime de locação, e de que não ultrapassam os consumos normais, de acordo com a alínea j) do n.º1 do artigo 23º-A do Código do IRC. Segundo Sousa & Silva (2017), quando a tributação autónoma incide sobre encargos não dedutíveis, a empresa é duplamente prejudicada, por via da não dedução do gasto e da incidência da tributação autónoma.

Inicialmente, a tributação autónoma era usada como uma norma anti abuso, e visava principalmente diminuir o comportamento de abusos de vários tipos de despesas que, na sua origem, se confundem entre a esfera pessoal e empresarial, mas que geram despesas fiscalmente dedutíveis, tal como defende Marques (2017). Contudo, a tributação autónoma incide tanto sobre despesas dedutíveis como de despesas não dedutíveis, podendo este tipo de tributação, de acordo com Mesquita (2014), colocar as empresas numa situação de desigualdade, pois algumas das despesas sujeitas a tributação autónoma são essenciais para a obtenção de rendimentos.

O n.º 2 do artigo 104º da CRP defende que a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real. Como referido anteriormente, a tributação autónoma é aplicada independentemente do resultado da entidade. De acordo com Dinis & Lopes (2015), esta questão suscita dúvidas em relação à constitucionalidade da tributação autónoma, devido ao afastamento do princípio da capacidade contributiva estabelecido na CRP, uma vez que, quando a conjuntura económica está favorável, as empresas apresentam lucros e, por isso, pagam imposto, e ao invés, quando a conjuntura económica está desfavorável, as empresas incorrem em prejuízos fiscais e, neste sentido, não deveriam suportar imposto.

O Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) disponibiliza decisões arbitrais de litígios nas áreas administrativa e também tributária. O processo 187/2013-T, no qual em análise versa a aceitação, ou não, dos montantes liquidados e pagos a título de tributação autónoma, de uma entidade enquadrada em regime geral de IRC, pugnando a *“consideração dos valores pagos a título de tributação autónoma como gasto dedutível*

para efeitos de apuramento do lucro tributável do sujeito passivo de IRC que as suporta". A Requerente alega, nomeadamente, que "o regime de tributação autónoma é contrário aos princípios da capacidade contributiva e da tributação das empresas pelo rendimento real, é inconciliável com o regime de tributação do consumo estabelecido no direito da União Europeia e, por essa razão, incompatível com o mesmo direito e é contrário ao princípio da coerência do sistema fiscal".

De acordo com o CAAD, *"as tributações autónomas ora em causa deverão ser assim entendidas como uma forma de obstar a determinadas atuações abusivas, que o "normal" funcionamento do sistema de tributação era incapaz de impedir, sendo que outras, incluindo formas mais gravosas para o contribuinte, eram possíveis".* Defende também que a tributação autónoma trata desfavoravelmente determinados gastos que, pela sua natureza, são facilmente desviados do consumo privado para o empresarial, uma vez que os gastos relevam como componente negativa do lucro tributável do IRC.

Não obstante, neste prisma, *"as tributações autónomas em análise, terão então materialmente subjacente uma presunção de empresarialidade "parcial" das despesas sobre que incidem, em função da supra apontada circunstância de tais despesas se situarem numa linha cinzenta que separa aquilo que é despesa empresarial, produtiva, daquilo que é despesa privada, de consumo, sendo que, notoriamente, em muitos casos, a despesa terá mesmo na realidade uma dupla natureza".* Assim, de acordo com o CAAD, *"as tributações autónomas cujo encargo pretendem as Requerentes ver subtraídas ao seu lucro tributável, poderão ser encaradas como uma espécie de norma anti abuso consensual, em que o legislador propõe ao contribuinte uma de três alternativas: não deduzir a despesa; deduzir mas pagar a tributação autónoma, dispensando-se, quer a si quer à Administração Tributária de discutir a questão da empresarialidade da despesa provar a empresarialidade integral da despesa, e deduzi-la integralmente, não suportando a tributação autónoma".*

No que concerne à empresarialidade integral dos encargos com viaturas, é relevante analisar a jurisprudência constante do processo n.º 649/2016-T, no qual em análise versa, nomeadamente, a correção, ou não, da tributação autónoma sobre encargos com viaturas ligeiras de passageiros. A Requerente sustenta que *"suportou indevidamente o montante de €87.182,00 a título de tributação autónoma, relativa a despesas incorridas com*

viaturas ligeiras de passageiros que não deviam ter sido sujeitas a tal tributação, dada a indispensabilidade dessas despesas para a obtenção do rendimento tributável, e a sua natureza exclusivamente empresarial”.

Considerou-se facto provado e com relevância para a decisão que “na sua atividade normal, a Requerente utiliza viaturas de serviço que fazem parte da sua frota automóvel própria, e os encargos com essas viaturas estão relacionados com a manutenção da sua produtividade e com a obtenção de rendimentos tributáveis” e “nesse conjunto não se encontra nenhuma viatura de uso “exclusivamente particular”, como as viaturas “de gama média” e “de gama alta” que são, por acordo, utilizadas por diretores e administradores das empresas do grupo”. Pelo que a Requerente enfatiza, em contraposição, “a natureza “anti abuso” da tributação autónoma, daí retirando o argumento, já consagrado em jurisprudência arbitral, de que a tributação autónoma estabelece uma presunção ilidível de empresarialidade “parcial” (o que equivale ao conceito de não-“empresarialidade plena”), podendo não ser sujeita a tributação autónoma a despesa em relação à qual se faça prova dessa empresarialidade plena, afastando o escopo normativo de combate ao “abuso””.

A parte requerida “não aceita que o critério da essencialidade das despesas, que conduziria à aplicação do artigo 23º do CIRC, seja reforçado com um requisito de empresarialidade “integral” para se afastar a tributação autónoma nos termos do artigo 88º do CIRC. Nem aceita a extrapolação que se faz da cláusula anti abuso para o regime das tributações autónomas, para se argumentar com a existência de uma alegada ponderação do conceito de “empresarialidade parcial” que seria, por ele próprio, uma via autónoma de consumação de abusos – quando, sustenta a Requerida, as tributações autónomas são hoje uma realidade polimórfica, orientada para finalidades muito diversificadas, incluindo objetivos extra fiscais (nomeadamente ambientais), e não uma só finalidade”.

No que concerne com a empresarialidade integral, ou exclusiva, o CAAD acrescenta que ““exclusivo” não significa, neste contexto, uma utilização que impeça todo e qualquer emprego particular do veículo, em termos absolutos e mecânicos, o que conduziria a uma devassa microscópica, segundo a segundo, metro a metro, das rotinas de utilização – uma monitorização que, se não fosse impossível, seria decerto lesiva tanto de direitos

fundamentais como daquela margem de liberdade económica que o Direito Fiscal se vê genericamente obrigado a respeitar quando incide sobre realidades empresariais. “Exclusivo” será antes, e razoavelmente, o uso que impeça que toda e qualquer utilização particular, se e quando ocorrer, interfira na afetação dos veículos ao proeminente interesse económico da empresa”. Deste modo, “por mais relevância que o uso “exclusivamente empresarial” possa ter para efeitos da incidência da tributação autónoma, nada se compara ao interesse da própria empresa nesse uso”, verificando-se, assim, razão suficiente para abandonar a avaliação milimétrica da gestão da frota de veículos.

O acórdão proferido no Processo nº 628/2014 afirma que a tributação autónoma se trata de *“uma norma que, tendo subjacente um juízo presuntivo da dificuldade de controlo rigoroso de certos casos, opta por tipificar situações de aplicação de tributação autónoma, traduzidas, na prática, na redução do montante dos custos dedutíveis na determinação da matéria coletável”*. Neste caso, dado se ter comprovado a empresarialidade integral dos encargos, o Tribunal julgou precedente o pedido de anulação na parte relativa à tributação autónoma sobre encargos com viaturas ligeiras de passageiros.

Em virtude dos factos mencionados, a função penalizadora inerente à base das tributações autónomas está subjacente ao seu carácter de norma anti abuso. Deste modo, se se comprovar que se trata de despesas exclusivamente relacionadas com a entidade, poderão estar excluídas de tributação autónoma.

2.2.2.3 Acordo Escrito com o Colaborador

Os encargos com viaturas ligeiras estão sujeitos a tributação autónoma, conforme as disposições legais estabelecidas no Código de IRS e no Código de IRC. Contudo, em alguns casos, a tributação autónoma deixa de incidir sobre estes encargos.

Em sede de IRC, de acordo com a alínea b) do n.º 6 do artigo 88º do Código do IRC, excluem-se de tributação autónoma as viaturas automóveis relativamente às quais tenha sido celebrado o acordo previsto no n.º 9) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2º do Código do IRS, isto é, quando exista acordo escrito entre o trabalhador ou membro do órgão social e a entidade patronal sobre a imputação àquele da referida viatura automóvel. Verificados

os requisitos mencionados, a entidade deixa de estar sujeita a tributação autónoma referente aos encargos com a viatura afeta ao trabalhador ou ao membro do órgão social, contudo, passa a existir tributação em sede de IRS.

O acordo escrito entre o trabalhador e a entidade empregadora é previsto no artigo 46º-A do Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial da Segurança Social, no qual deverá constar a afetação, em permanência, ao trabalhador de uma viatura automóvel concreta, e que os encargos com essa mesma viatura e com a sua utilização sejam integralmente suportados pela entidade empregadora, constando ainda uma menção expressa da possibilidade de utilização da viatura para fins pessoais, incluindo nos dias de descanso semanal.

Segundo o n.º 9) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2º do Código do IRS, os rendimentos resultantes da utilização pessoal de viatura pelo trabalhador ou membro do órgão social são considerados remunerações acessórias⁴, pelo que são ainda considerados rendimentos do trabalho dependente. Deste modo, a entidade fica isenta de tributação autónoma sobre os encargos respeitante à viatura sujeita a transferência de propriedade, e paga ajudas de custo ao colaborador, ou o membro do órgão social, sendo este tributado em sede de IRS pelo rendimento em espécie auferido.

Trata-se de um rendimento em espécie, dado ser uma prestação retributiva não pecuniária, e, como tal, o rendimento anual é determinado de acordo com os n.ºs 5 e 7 do artigo 24º do Código do IRS. Assim, o rendimento anual corresponde ao produto de 0,75% do seu valor de mercado, reportado a 1 de janeiro do ano em causa, pelo número de meses de utilização. Por sua vez, o valor de mercado corresponde à diferença entre o valor de aquisição e o produto desse valor pelo coeficiente de desvalorização acumulada, correspondente ao número de anos do veículo, sendo este previsto na tabela da Portaria n.º 282/2003, de 14 de maio.

Em suma, apesar da entidade deixar de estar sujeita a tributação autónoma relativamente aos encargos com a viatura objeto de transferência de propriedade, terá um acréscimo de

⁴ São consideradas remunerações acessórias todos os direitos, benefícios ou regalias não incluídos na remuneração principal que sejam auferidos devido à prestação de trabalho ou em conexão com esta e constituam para o respetivo beneficiário uma vantagem económica, de acordo com a alínea b) do n.º 3 do artigo 2º do Código do IRS.

custos relativos ao colaborador, ou membro do órgão social, com o qual possui acordo escrito pela utilização de viatura, isto é, irá pagar ajudas de custo e, conseqüentemente, encargos sobre essa mesma remuneração. Assim, a entidade deverá verificar se existe vantagem fiscal em transferir a propriedade da viatura para a esfera pessoal do colaborador.

2.3 Imposto Sobre o Valor Acrescentado

O IVA incide sobre o consumo de bens. No caso das viaturas é relevante abordar o imposto incidente tanto na sua aquisição, como na aquisição de bens e serviços relacionados com as mesmas.

2.3.1 Incidência do Imposto

O IVA é um imposto, estabelecido no regime fiscal português, para a tributação do consumo, que afeta tanto as pessoas singulares como as coletivas. De acordo com o Código do IVA, estão sujeitas a imposto não só a aquisição de bens, mas também a aquisição de serviços.

Em 1966, foi aprovado o Código do Imposto de Transações, através do Decreto-Lei n.º 47066, de 1 de julho, o primeiro modelo português da tributação geral do consumo. A introdução do IVA em Portugal resultou de uma combinação de fatores endógenos, pois o imposto de transações revelou-se incapaz de acompanhar a modernização da economia portuguesa e de alimentar os cofres públicos, e de fatores exógenos, devido ao processo de adesão à Comunidade Económica Europeia (CEE), despoletada pela candidatura portuguesa de 1977, que tornava imperativa a adaptação do nosso sistema fiscal ao da Comunidade. A Sexta Diretiva da CEE, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, defendia o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, pelo que procedeu à uniformização da base tributável do imposto a aplicar em todos os Estados-membros da CEE.

A adoção do imposto era vista como uma exigência da adesão de Portugal à CEE, pelo que, em 1984, foi aprovado o Código do IVA, derivado do Decreto-Lei n.º 394-B/84, de

26 de dezembro, passando, em 1985 a vigorar o IVA em substituição do imposto de transações, o que originou uma substancial alteração do modelo de tributação geral do consumo. O IVA visa tributar todo o consumo em bens materiais e serviços, abrangendo na sua incidência todas as fases do circuito económico, desde a produção ao retalho, sendo, porém, a base tributável limitada ao valor acrescentado em cada fase. Segundo Vasques (2015), o IVA trata-se de um imposto plurifásico sobre o consumo, pois incide sobre todos os estágios da cadeia de produção e distribuição, gerando, assim, um efeito de tributação em cascata, que será tanto mais intenso quanto mais longa for a cadeia de produção e distribuição que um bem possua. Porém, este imposto não se manifesta na forma cumulativa, ou seja, o IVA apenas onera as operações que se realizam ao longo da cadeia económica apenas na medida do valor que cada operador acrescenta aos bens e serviços.

O artigo 1º do Código do IVA estabelece que as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, estão sujeitas a IVA, pelo que, de acordo com o artigo 2º, são sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou coletivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam atividades de produção, comércio ou prestação de serviços. No caso da aquisição de viaturas, ou de bens relacionadas com as mesmas, considera-se a ocorrência de uma transmissão onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade.

Consideram-se também como transmissões de bens a entrega material de bens em execução de um contrato de locação com cláusula vinculante, para ambas as partes, de transferência de propriedade, de acordo com a alínea a) do n.º 3 do artigo 3º do Código do IVA. Este tipo de transmissão é considerado como uma situação de “contrato de locação-venda” e tratada, para efeitos de IVA, como uma transmissão de bens e, por isso, o IVA é de imediato liquidado. No caso da locação financeira, a transferência do bem só ocorre após o exercício da opção de compra, pelo que o IVA é liquidado nas rendas, estando-se na presença de uma prestação de serviços.

As taxas do imposto estão previstas no artigo 18º do Código do IVA, sendo definidas três tipos de taxas. Aos bens e serviços estabelecidos na Lista I, anexa ao referido Código, é aplicada uma taxa reduzida de 6%, e aos estabelecidos na Lista II aplica-se uma taxa

intermédia de 13%. Todos os bens e serviços não mencionados nas Listas anexas ao Código do IVA é aplicada a taxa normal, atualmente de 23%. No particular caso da eletricidade, até 30 de junho de 2019 era aplicada uma taxa de 23% e, a partir de 1 de julho, passou a ser aplicada a taxa reduzida, mas aplicada somente à componente fixa e apenas para os contratos de baixa potência, ou seja, no caso das empresas, a eletricidade continua a ser tributada à taxa normal.

Assim, de acordo com as disposições legais, é possível considerar que o IVA é um imposto do quotidiano, pois incide sobre a maioria das transmissões de bens e serviços, independentemente do seu valor. É de denotar a aplicação de taxas reduzidas a bens considerados de primeira necessidade, o que revela sensibilidade do legislador.

2.3.2 Dedutibilidade do Imposto

As pessoas coletivas que exerçam atividades de produção, comércio ou prestação de serviços são considerados sujeitos passivos de IVA. Uma das obrigações destes sujeitos passivos é a de, para além de pagarem imposto, enviar, por transmissão eletrónica de dados, a declaração, os anexos e os mapas recapitulativos, de acordo com o artigo 29º do Código do IVA.

Para apuramento do imposto, os sujeitos passivos deduzem, nos termos do artigo 19º e seguintes do Código do IVA, ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efetuaram, o imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos. Segundo Vasques (2015), o que faz do IVA um imposto sobre o valor acrescentado é a faculdade que se atribui a cada operador económico de deduzir ao imposto que liquida nas suas vendas o imposto incorrido nas suas compras, entregando ao estado apenas a diferença, quando o saldo seja positivo.

De acordo com o n.º 23 do Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, do processo C-271/12, de 8 de maio de 2013, o regime das deduções estabelecido visa aliviar inteiramente o empresário do peso do IVA, devido ou pago, no quadro das atividades económicas. O sistema comum do IVA garante dessa forma a neutralidade⁵ quanto à

⁵ Segundo Vasques (2015), a neutralidade é uma noção que surge ligada em primeira linha à noção de eficiência económica, sendo que por regra é quando se deixam inalteradas as escolhas de produtores e consumidores que se logra uma afetação ótima de recursos em mercado.

carga fiscal de todas as atividades económicas, independentemente do seu fim ou do seu resultado, na condição de essas atividades estarem elas mesmas, em princípio, sujeitas a IVA. É de salientar ainda que, os Estados-membros podem, por razões conjunturais, excluir parcial ou totalmente do regime das deduções alguns ou todos os bens de investimento ou outros bens, de acordo com a Diretiva/112/CE, do Conselho de 28 de novembro, relativa ao sistema comum do IVA.

Contudo, existem limitações da dedutibilidade do imposto, nomeadamente no que concerne às viaturas. De acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 21º do Código do IVA, exclui-se do direito à dedução o imposto contido nas despesas relativas à aquisição, fabrico ou importação, à locação, à utilização, à transformação e reparação de viaturas de turismo. Deste modo, em termos legislativos, revela-se relevante compreender a definição de viaturas de turismo, pelo que, nos termos do Ofício Circulado n.º 30152/2013, de 16 de outubro de 2019, enquadra-se qualquer viatura ligeira que possua mais de 3 lugares com inclusão do condutor, por não se destinar unicamente ao transporte de mercadorias.

A reforma da fiscalidade verde introduziu medidas que visavam o comportamento ambientalmente responsável. Como suprarreferido, derivado destas medidas, foram estabelecidos benefícios fiscais para a escolha de veículos menos poluentes, como é o caso das viaturas híbridas *plug-in* e das viaturas movidas a GPL ou GNV. Deste modo, não se verifica a exclusão do direito à dedução do IVA no caso de despesas relativas à aquisição, fabrico ou importação, à locação e à transformação em viaturas elétricas ou híbridas *plug-in*, na totalidade do imposto, e em viaturas movidas a GPL ou GNV, na proporção de 50%, cujo custo de aquisição não exceda o limite definido na Portaria n.º 467/2010, de 7 de julho, de acordo com as alíneas f) e g) do n.º 2 do artigo 21º do Código do IVA.

Os combustíveis das viaturas constituem igualmente uma forte componente de gastos para as entidades, assim como os gastos na manutenção. Em consonância com a legislação estudada, o IVA na manutenção não é dedutível, assim como não se verifica o direito à dedução do imposto na gasolina. A alínea b) do n.º 1 do artigo 21º do Código do IVA prevê a dedutibilidade, na proporção de 50%, nas aquisições de gasóleo, de GPL, gás natural e biocombustíveis, sendo este totalmente dedutível no caso de veículos

licenciados para transportes públicos, como é o caso dos táxis, excetuando-se os *rent-a-car*, e de veículos de transporte de mercadorias com peso superior a 3500 kg.

A eletricidade, em relação às viaturas movidas exclusivamente a energia elétrica e às viaturas híbridas *plug-in*, funciona como o seu combustível. Não havendo legislação diretamente relacionada com a energia elétrica para carregamento das baterias deste tipo de veículos, a Informação Vinculativa n.º 8433, da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), de 7 de julho de 2015, veio esclarecer a dedutibilidade do IVA neste tipo de gasto. Assim, no que concerne a outras despesas com viaturas movidas exclusivamente a energia elétrica e às viaturas híbridas *plug-in*, nomeadamente, eletricidade, reparações e manutenção, enquanto despesas de utilização da viatura, e não referidas na alínea f) do n.º 2 do artigo 21º do Código do IVA, devem submeter-se à disciplina da alínea a) do n.º 1 do artigo 21º do mesmo Código, ou seja, caso se refiram a viaturas consideradas viaturas de turismo, está excluído o direito à dedução.

De modo a compilar a doutrina relativa à dedutibilidade, foi elaborada uma tabela síntese com os elementos relacionados com a aquisição e algumas despesas de viaturas. Em suma, na generalidade, o IVA suportado na aquisição de viaturas e respetivas despesas não é dedutível, contudo, devido às normas introduzidas pela reforma da fiscalidade verde, há lugar a dedução do imposto para a aquisição de viaturas ambientalmente mais responsáveis.

2.4 Impostos Automóveis

Como referido anteriormente, as viaturas automóveis estão sujeitas a uma elevada carga fiscal. Os veículos são tributados pela sua posse, através do Imposto Sobre Veículos, e pela sua utilização, mediante o Imposto Único de Circulação.

A antiga legislação fiscal automóvel apresentava duas grandes deficiências básicas, pois havia uma grande dispersão legislativa cumulativa a uma carga fiscal elevada no momento da aquisição dos veículos e uma quase insignificante tributação sobre a detenção dos veículos. A reforma fiscal introduzida pela Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho, teve como objetivos prévios dar resposta a estas deficiências, através da codificação do ISV e do IUC, nos Anexos I e II, respetivamente, com a consequente

revogação dos anteriores diplomas, abolindo o Imposto Automóvel, o Imposto Municipal Sobre Veículos, o Imposto de Circulação e o Imposto de Camionagem.

A reforma fiscal alterou o modo de tributação na aquisição automóvel, tendo presente uma perspetiva fiscal. Os veículos menos poluentes beneficiam de uma redução do imposto e, por outro lado, os mais poluentes sofreram um agravamento fiscal.

2.4.1 Imposto Sobre Veículos

O ISV é um imposto monofásico que visa tributar a aquisição de viaturas, administrado pela Direção Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo. Subjacente a este imposto estão diversas componentes, tais como a cilindrada, níveis de emissão de partículas e níveis de emissão de CO₂.

Tal como defendido por Afonso (2015), a reforma do ISV constitui, sem dúvida, um importante marco porque, pela primeira vez, se procede à codificação da legislação desta área fiscal como, sobretudo, porque, pela primeira vez em Portugal, passámos a ter um imposto com uma vincada natureza ambiental, que foi pioneiro a nível comunitário e que, mais tarde, veio a ser seguido por outros Estados-membros.

De acordo com o artigo 1º do Código do ISV, o imposto obedece ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam nos domínios do ambiente, infraestruturas viárias e sinistralidade rodoviária, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária. Modo geral, só estão sujeitos a ISV os automóveis ligeiros, tanto de passageiros como de mercadorias, que apresentem um peso bruto igual ou inferior a 3.500Kg e com uma lotação não superior a nove lugares, incluindo o condutor, segundo o artigo 2º do referido Código.

À semelhança dos demais impostos do regime fiscal português, são previstas determinadas exclusões da incidência do ISV, tais como veículos não motorizados, veículos exclusivamente elétricos ou movidos a energias renováveis não combustíveis, ambulâncias e automóveis ligeiros de mercadorias, de caixa aberta, sem caixa ou de caixa fechada, que não apresentem cabina integrada na carroçaria, com peso bruto de 3500 kg, sem tração às quatro rodas.

Estão também isentas do imposto alguns sujeitos passivos, total ou parcialmente. Estão totalmente isentos do imposto os veículos destinados ao uso próprio de pessoas com

deficiência motora⁶, maiores de 18 anos, sendo esta isenção válida apenas para os veículos que possuam nível de emissão de CO₂ até 160 g/km, não podendo a isenção ultrapassar os € 7.800, de acordo com o artigo 54º Código do ISV. Os agregados familiares que, comprovadamente⁷, tenham mais de três dependentes a cargo, ou que tenham três dependentes a cargo e em que pelo menos dois tenham idade inferior a 8 anos, possuem uma isenção parcial de 50% do imposto, sendo apenas considerados os automóveis ligeiros de passageiros com emissões específicas de CO₂ iguais ou inferiores a 150 g/km, não podendo a isenção ultrapassar os € 7.800, segundo o artigo 57º-A do Código do ISV. Não obstante, é previsto no artigo 53º da legislação mencionada que os veículos afetos ao serviço de táxi, ou à atividade de aluguer, beneficiam de uma redução de 70% do imposto devido.

A base tributável está subdivida em duas tabelas, consoante o tipo de viaturas. Enquadram-se na Tabela A os automóveis ligeiros de passageiros, e os automóveis ligeiros de utilização mista ou os automóveis ligeiros de mercadorias, que não sejam tributados nem pelas taxas intermédias nem pelas taxas reduzidas de ISV, tendo por base de tributação as componentes de cilindrada, do nível de emissão de partículas, quando aplicável, e do nível de emissão de CO₂. Na Tabela B do Código do ISV estão enquadradas as viaturas ligeiras mistas e as viaturas ligeiras de mercadorias não abrangidas pela Tabela A, tendo estes como base tributável a componente cilindrada e a componente de nível de emissão de CO₂. Não obstante, a base tributável dos veículos fabricados antes de 1970 engloba apenas a componente cilindrada.

A forma taxativa do ISV é idêntica à do IVA, pois apresenta taxas normais, intermédias e reduzidas, previstas nos artigos 7º a 9º, respetivamente, no Código do ISV. Como foi referido anteriormente, a reforma da fiscalidade verde introduziu benefícios fiscais para

⁶ De acordo com a definição prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 55º do Código do ISV, considera-se pessoa com deficiência motora, toda aquela que, por motivo de alterações na estrutura e funções do corpo, congénitas ou adquiridas, tenha uma limitação funcional de carácter permanente, de grau igual ou superior a 60%, e apresente elevada dificuldade na locomoção na via pública sem auxílio de outrem ou recurso a meios de compensação, designadamente próteses, ortóteses, cadeiras de rodas e muletas, no caso de deficiência motora ao nível dos membros inferiores, ou elevada dificuldade no acesso ou na utilização dos transportes públicos coletivos convencionais, no caso de deficiência motora ao nível dos membros superiores.

⁷ O reconhecimento da isenção parcial depende do pedido dirigido à AT e o agregado familiar tem que preencher as condições previstas no artigo 57º-B do Código do ISV.

as viaturas menos poluentes, pelo que se aplica uma taxa intermédia às viaturas híbridas, às viaturas híbridas *plug-in* e às viaturas movidas a GPL ou GNV. Assim, na generalidade, as taxas de ISV estão definidas conforme consta da tabela infra:

Tabela 3 Taxas de ISV consoante o tipo de combustível

	Viaturas Elétricas	Viaturas Híbridas	Viaturas Híbridas <i>plug-in</i>	Viaturas movidas a GPL ou GNV	Restantes Viaturas
Taxa de ISV	0%	Taxa Intermédia = Taxa Tabela A * 60%	Taxa Intermédia = Taxa Tabela A * 25%	Taxa Intermédia = Taxa Tabela A * 40%	Taxa Normal
Doutrina	Artigo 2º, n.º 2, a), do Código do ISV	Artigo 8º, n.º 1, a), do Código do ISV	Artigo 8º, n.º 1, d), do Código do ISV	Artigo 8º, n.º 1, c), do Código do ISV	Artigo 7º, do Código do ISV

Fonte: Elaboração própria.

O imposto torna-se exigível aquando da montagem, admissão⁸ ou importação⁹ dos veículos tributáveis em território nacional, que estejam obrigados à matrícula em Portugal, de acordo com o artigo 5º do Código do ISV. Deste modo, a introdução no consumo e a liquidação do imposto são tituladas pela Declaração Aduaneira de Veículos (DAV), pelo que, para efeitos de matrícula, os veículos automóveis ligeiros e pesados, os motociclos, os ciclomotores, os triciclos e os quadriciclos, ainda que excluídos do imposto, ficam sujeitos ao processamento da DAV. Assim, a liquidação do ISV é realizada pela AT com base na DAV, tendo o pagamento do imposto de ser efetuado no prazo de dez dias úteis a contar da data da notificação da sua liquidação.

Em suma, o ISV é um imposto que reconhece a componente ambiental da fiscalidade, através da consideração da componente do nível de emissões de CO₂, e da atribuição de taxas intermédias para viaturas ambientalmente mais responsáveis.

⁸ Considera-se admissão a entrada de um veículo originário ou em livre prática noutra Estado-membro em território nacional, de acordo com a alínea a) do n.º 3 do artigo 5º do Código do ISV.

⁹ Segundo a alínea b) do n.º 3 do artigo 5º do Código do ISV, é considerada importação a entrada de um veículo originário de país terceiro em território nacional.

2.4.2 Imposto Único de Circulação

O IUC é parte integrante dos impostos automóveis no regime fiscal português, tributando a utilização de viaturas, independentemente de como o veículo é utilizado, sendo este administrado pela Direção-Geral dos Impostos.

À semelhança do ISV, o IUC obedece ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida do custo ambiental e viário que estes provocam, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária, conforme estabelecido no artigo 1º do Código do IUC. Este imposto, destinado à tributação da utilização de veículos, incide sobre os veículos matriculados ou registados em Portugal, e incide, ainda, sobre os veículos que, ainda não sendo sujeitos a matrícula em Portugal, aqui permaneçam por um período de 183 dias, seguidos ou interpolados, em cada ano civil, de acordo com o artigo 2º do referido Código. Contudo, se os veículos se encontrarem matriculados em série normal noutro Estado-membro e, cumulativamente, preencham os requisitos exigíveis para beneficiar do regime de admissão temporária previsto no artigo 34º do Código do ISV, para missões, estágios, estudos e trabalho transfronteiriço, os veículos ficam isentos do imposto, conforme estipulado no n.º 9 do artigo 5º do Código do IUC.

No que concerne à incidência subjetiva do IUC, de acordo com o artigo 3º do Código do IUC, são sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais se encontre registada a propriedade dos veículos. São considerados também os locatários financeiros, os adquirentes com reserva de propriedade, bem como outros titulares de direitos de opção de compra por força do contrato de locação. Não obstante, também são sujeitos passivos o equiparado por herança indivisa. A incidência temporal do IUC é prevista no artigo 4º do Código do IUC, pelo que se trata de um imposto de periodicidade anual, sendo devido por inteiro em cada ano que respeita. O período de tributação inicia na data da matrícula, ou seja, em cada um dos seus aniversários, sendo este devido até ao cancelamento da matrícula ou registo em virtude de abate.

A doutrina aplicável define isenções para diversas viaturas, nomeadamente, os veículos afetos a atividades do Estado ou da propriedade de Estados estrangeiros, os veículos adquiridos pelas associações humanitárias de bombeiros, desde que tenham como fim o cumprimento das missões de proteção, socorro, assistência, apoio e combate a incêndios,

assim como os veículos utilizados pelas equipas de sapadores florestais que integrem o Sistema de Defesa da Floresta contra Incêndios. Estão ainda isentos os automóveis e motociclos que, tendo mais de 20 anos e constituindo peças de museus públicos, só ocasionalmente sejam objeto de uso e não efetuem deslocações superiores a 500 km, os veículos da Categoria B que possuam um nível de emissão de CO₂ até 180 g/km e, ainda, os veículos que se destinem ao serviço de aluguer com condutor ou ao transporte em táxi, conforme o artigo 5º do Código do IUC. Não obstante, estão isentas as instituições particulares de solidariedade social e os sujeitos passivos cujo grau de incapacidade seja igual ou superior a 60%, podendo a isenção ser usufruída por cada beneficiário em relação a um veículo em cada ano, não podendo ultrapassar o montante de € 240.

O Código do IUC categoriza os veículos, de acordo com o n.º 1 do artigo 2º, sendo relevante para este trabalho sobretudo a Categoria B, que enquadra as viaturas de passageiros e as viaturas ligeiras de utilização mista com peso bruto não superior a 2500 kg, matriculados em território nacional após 1 de julho de 2007. Para esta categoria, o imposto tem como base tributável as componentes de cilindrada e de nível de emissão de CO₂, segundo o artigo 7º do Código do IUC. As taxas do imposto, previstas no artigo 10º do referido Código, estão divididas consoante o ano de matrícula, pelo que, para as viaturas matriculadas em território nacional até 31 de dezembro de 2016, são aplicadas as taxas previstas no n.º 1, que incluem o escalão de cilindrada e o de emissões de CO₂, e para as viaturas matriculadas posteriormente a essa data aplicam-se as taxas previstas no n.º 2, que somente incluem o escalão de emissões de CO₂.

De acordo com o artigo 16º do Código do IUC, a competência para a liquidação do imposto é da Autoridade Tributária e Aduaneira. Contudo, a liquidação do imposto é feita, por regra, pelo próprio sujeito passivo através da Internet, nas condições de registo e acesso às declarações eletrónicas, sendo emitido, no momento da liquidação do imposto, um documento único de cobrança que comprova o bom pagamento do imposto. Relativamente ao prazo de pagamento do IUC, previsto no artigo 17º, no ano da matrícula ou registo do veículo em território nacional, o imposto é liquidado pelo sujeito passivo nos 30 dias posteriores ao termo do prazo legalmente exigido para o respetivo registo e, nos anos subsequentes, o imposto deve ser liquidado até ao termo do mês em que se torna exigível, ou seja, 30 dias após a data da matrícula.

Por conseguinte, a não utilização de viatura não invalida o pagamento do imposto, isto é, independentemente do uso da viatura, quer pelo proprietário quer por outra pessoa, o IUC é devido anualmente, de acordo com a legislação aplicável.

Considerando a legislação suprarreferida, e de modo a avaliar o impacto fiscal na aquisição de viaturas, no capítulo seguinte será feita uma análise da carga fiscal consoante determinadas variáveis, nomeadamente a natureza jurídica do adquirente, o tipo de combustível e o custo de aquisição.

3 AUDITORIA E GESTÃO FISCAL DA FROTA AUTOMÓVEL

Os meios de transporte têm presente uma elevada carga fiscal, em diversas áreas da fiscalidade, como referido anteriormente.

A auditoria de gestão é uma ferramenta que auxilia as entidades na concretização dos seus objetivos pré-estabelecidos. O presente trabalho tem como principal escopo a verificação da carga fiscal na aquisição de viaturas ligeiras, concluindo sobre a relevância do seu impacto. De modo a atingir o objetivo proposto, a metodologia deste trabalho é assente na análise de variáveis aplicadas a viaturas comercializadas no Grupo Automóveis do Mondego.

Assim, através das conclusões extrapoladas, é elaborado um modelo de apoio à decisão do consumidor, com o intuito de auxiliar os comerciais do Grupo Automóveis do Mondego a aumentar a satisfação do cliente, já considerada elevada.

3.1 Enquadramento Geral

As viaturas ligeiras, tanto de passageiros como de mercadorias, estão sujeitas a diversos impostos, influenciando consideravelmente a carga fiscal a que uma entidade está sujeita. Deste modo, aquando a aquisição de uma viatura, as entidades deverão considerar o impacto que a mesma terá na sua carga fiscal.

Segundo Almeida (2017), a auditoria de gestão tem como objetivo analisar, avaliar e rever a performance da organização, através de diversos procedimentos, métodos de avaliação, políticas e enfoques. Não obstante, Ferraz (2016) defende que a auditoria de gestão é uma avaliação objetiva, independente, informada e construtiva da eficácia dos gestores na sua

consecução dos objetivos e políticas da empresa, tendo como finalidade identificar os atuais e potenciais pontos fracos e fortes na organização. Deste modo, é possível considerar que a auditoria de gestão tem como escopo a recomendação de eventuais medidas ao órgão de gestão, com o intuito de corrigir determinadas deficiências organizacionais e potenciais fraquezas.

Os impostos automóveis contribuem para a obtenção de receita fiscal do Estado. Segundo Oliveira & Alves (2015), para além da função de angariação de receita fiscal, o ISV e o IUC passaram igualmente a ter uma função ambiental, visando, nesta última, influenciar o comportamento dos consumidores, no sentido de optarem por veículos com menores emissões poluentes e, simultaneamente, mais eficientes do ponto de vista energético, em concretização do princípio do poluidor pagador. O princípio do poluidor pagador é estabelecido no n.º 4 do *Guiding Principles Concerning the International Economic Aspects of Environmental Policies* da OCDE, e entende que este princípio é usado para afetar os custos das medidas de prevenção e controlo da poluição, para estimular a utilização racional dos recursos ambientais escassos e para evitar distorções ao comércio e ao investimento internacionais. Este princípio significa que o poluidor deve suportar os custos do desenvolvimento das medidas acima mencionadas decididas pelas autoridades públicas para assegurar que o ambiente se encontre num estado aceitável, isto é, o custo destas medidas deveria refletir-se no preço dos bens e serviços que causam poluição na produção ou no consumo.

Dada a elevada carga fiscal a que as entidades estão sujeitas atualmente, diante o normativo fiscal aplicável, devem optar pelas escolhas mais vantajosas fiscalmente. De acordo com a alínea c) do artigo 80º da Constituição da República Portuguesa, as entidades têm liberdade de iniciativa e de organização empresarial, podendo, então, as empresas optar por escolher formas de atuação menos onerosas possíveis do ponto de vista fiscal, tal como defende Nabais (2004). Deste modo, segundo Silva & Neves (2008), num mundo empresarial competitivo, a carga fiscal empresarial tende a ser, cada vez mais, um custo a gerir, no sentido da sua diminuição. De acordo com Sanches (2006), a gestão fiscal implica uma redução da carga fiscal, pela qual o sujeito passivo escolhe, entre as várias soluções que lhe são proporcionadas pelo elemento jurídico, aquela que,

por ação intencional ou emissão do legislador, está acompanhada de menos encargos fiscais.

Os contribuintes deverão utilizar o direito de liberdade fiscal previsto na doutrina, pois nesta liberdade está integrada a possibilidade de praticar atos ou celebrar negócios jurídicos com o principal ou mesmo único objetivo de reduzir ou eliminar impostos, conquanto que esta opção não seja vinculada através da utilização de meios ou instrumentos insólitos ou de todo inadequados ao objetivo ou objetivos económicos pretendidos, segundo Nabais (2004). Deste modo, a gestão fiscal pode ser entendida como planeamento fiscal lícito, pois ocorre um aproveitamento da fiscalidade em prol da poupança fiscal do contribuinte. Oliveira & Alves (2015) são da opinião que o novo modelo de tributação, introduzido pela Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho, ao integrar as emissões de dióxido de carbono na base tributável do ISV e do IUC, exerceu uma forte influência nas escolhas dos consumidores, facto que motivou um desvio da procura sem precedentes, a favor de automóveis menos poluentes.

O Grupo Automóveis do Mondego, sediado em Coimbra, é um dos principais concessionários da zona centro, das marcas Peugeot, Citroen, DS e Hyundai. Devido à panóplia de clientes que procura o Grupo para aquisição de viaturas, aliada à necessidade de esclarecimento fiscal demonstrada pelos comerciais, surgiu a necessidade de criar um elemento que auxiliasse os mesmos a prestarem o melhor aconselhamento ao cliente, de modo a incrementar a sua satisfação, e, conseqüentemente, as vendas do Grupo.

Considerada a carga fiscal aplicada nas viaturas ligeiras pela legislação em vigor, consubstanciada ao direito de liberdade fiscal, torna-se imperativa a gestão da frota automóvel, permitindo, assim, uma redução dos encargos fiscais.

3.2 Pressupostos e Valores de Referência

Na metodologia utilizada estão subjacentes diversos pressupostos e valores de referência, de modo a possibilitar o cálculo dos encargos dedutíveis e não dedutíveis fiscalmente e, concludentemente, o impacto fiscal desses mesmos encargos.

Os valores utilizados pressupõem que as viaturas adquiridas são novas, sendo os encargos calculados para o primeiro ano de utilização. Apesar das marcas preverem descontos de frota para empresas e para empresários em nome individual (ENI), enquadrados no

regime de contabilidade organizada, e demais descontos, para efeitos de cálculo no presente trabalho, estes não são considerados, devido ao seu carácter variável. Não obstante, os valores de preço base dos veículos são os constantes das tabelas disponibilizadas pelas marcas, bem como respetivos valores de ISV, IUC, eco-valor, despesas de legalização, transporte e preparação (DLPT), consumo combinado estimado e tempo de carregamento, quando aplicável. As taxas aplicadas estão de acordo com a legislação em vigor.

Devido ao carácter variável de certos encargos, foram utilizados valores de referência para o cálculo da totalidade dos mesmos. Para efeitos de determinação da depreciação contabilística, assumiu-se o valor previsto no Decreto Regulamentar 25/2009, de 14 de setembro, de 25%. De acordo com valores previamente estabelecidos pelo Grupo Automóveis do Mondego, definiu-se que, em média, uma viatura percorre cerca de 30.000 km, e que os encargos com manutenção seriam de, aproximadamente, € 750 para viaturas movidas a combustíveis fósseis, de € 700 para viaturas híbridas e híbridas *plug-in*, e de € 450 para as viaturas elétricas. Para efeitos meramente académicos, foi definido um custo de encargos com seguros de € 400, devido à sua incerteza provocada pela variabilidade. O preço do combustível utilizado para cálculos foi baseado no preço constante do posto de combustível da Repsol, em Santa Cruz, Coimbra, no dia 28 de outubro de 2019. Por sua vez, o preço do carregamento de baterias dos automóveis utilizado foi o preço estabelecido pela Mobie, para o posto de carregamento instalado no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra.

Reunidos os pressupostos inerentes ao cálculo dos encargos com viaturas e respetiva legislação aplicável, procedeu-se ao cálculo dos referidos encargos, assim como da carga fiscal subjacente.

3.3 Estudo de Caso 1 – Natureza Jurídica do Adquirente

Os impostos sobre o rendimento, como suprarreferido, preveem a aplicação de taxas de tributação autónoma para os encargos com viaturas. Considerando a diferença de limites de custo de aquisição e respetivas taxas de tributação para empresa e ENI, e a isenção de carga fiscal para particulares, torna-se relevante analisar o impacto da natureza jurídica do adquirente.

Para a variável em análise, pretende-se concluir relativamente à diferença da carga fiscal para cada tipo de adquirente, assim como apurar a poupança fiscal em caso de averbamento em nome do sócio.

Com o intuito de alcançar as conclusões mencionadas, foram utilizados os valores de referência de um Peugeot 208 Active 1.5 BlueHDi 100 cv CVM5, conforme explícito na tabela infra.

Tabela 4 Variável 1 - Natureza Jurídica do Adquirente

Natureza Jurídica do Adquirente	Empresa	ENI	Particular
Tipologia de Viatura Ligeira	Passageiros	Passageiros	Passageiros
Viatura	Peugeot 208 Active 1.5 BlueHDi 100 cv CVM5	Peugeot 208 Active 1.5 BlueHDi 100 cv CVM5	Peugeot 208 Active 1.5 BlueHDi 100 cv CVM5
Tipologia de Combustível	Gasóleo	Gasóleo	Gasóleo
Motorização / Motor Elétrico	1.499 cc	1.499 cc	1.499 cc
Emissões de CO2 (g/km)	120	120	120
Preço Base de Venda ao Público	15 363,95	15 363,95	15 363,95
ISV	2 306,67	2 306,67	2 306,67
Eco-valor	6,80	6,80	6,80
DLTP	880,00	880,00	880,00
IVA (23%)	4 268,21	4 268,21	4 268,21
Dedutibilidade do IVA na Aquisição	Não	Não	Não
Custo de Aquisição	22 825,63	22 825,63	22 825,63
IUC	146,79	146,79	146,79
Depreciação Contabilística	5 706,41	5 706,41	-
Depreciação para Efeitos Fiscais	5 706,41	5 706,41	-
Depreciação Não Aceite Fiscalmente	0,00	0,00	-
Manutenção Estimada	750,00	750,00	750,00
Seguro Estimado	400,00	400,00	400,00
Rota Estimada (km)	30 000	30 000	30 000
Consumo Estimado (l/100km)	4,1	4,1	4,1
Preço do Combustível (€/l)	1,389	1,389	1,389
Autonomia (km)	-	-	-
Tempo de Carregamento	-	-	-
Preço do Carregamento (€/min)	-	-	-
Combustíveis	1 708,47	1 708,47	1 708,47

Encargos Totais	8 711,67	8 711,67	3 005,26
Encargos Totais Fiscalmente Aceites	8 711,67	8 711,67	-
Taxa de Tributação Autónoma	10%	20%	-
Tributação Autónoma	871,17	1 742,33	-
IVA a Deduzir	159,74	159,74	-
Valor a Deduzir em IRC (21%)	1 829,45	1 829,45	-
Tributação Autónoma	871,17	1 742,33	-
Poupança Fiscal	958,28	87,12	-
Encargos Totais para a Entidade	9 582,83	10 454,00	-

No que concerne à tributação autónoma, é possível concluir que, para um custo de aquisição entre € 20.000 e € 25.000, a tributação autónoma é substancialmente inferior em sede de IRC, comparando com os valores obtidos em sede de IRS. Tal facto é devido pelo facto dos limites de custo de aquisição estipulados no Código de IRS serem inferiores. Como é possível observar, a única diferença obtida concerne com o valor de tributação autónoma, pelo que, para uma viatura cujo custo de aquisição seja inferior a € 20.000, não se verifica diferença nos encargos totais suportados pela entidade.

Tendo em conta os cálculos obtidos, é possível verificar uma poupança fiscal tanto para empresa como para ENI, pois apesar de pagarem tributação autónoma sobre os encargos com viaturas, o valor de encargos a deduzir no cálculo do IRC é superior. Cumulativamente, é exequível afirmar que, devido à taxa de tributação autónoma ser inferior em sede de IRC, existe maior poupança fiscal e menores encargos totais para a entidade.

Em suma, a alteração das taxas de tributação autónoma origina alteração na carga fiscal. Deste modo, quando o preço de aquisição varia entre € 20.000 e € 25.000, as taxas de tributação autónoma são mais vantajosas em sede de IRC, sendo que, quando o preço de aquisição é superior a € 25.000, as taxas de tributação autónoma são claramente mais vantajosas em sede de IRS.

3.4 Estudo de Caso 2 – Tipo de Combustível

A reforma da fiscalidade verde introduziu diferenciados benefícios fiscais para as viaturas ambientalmente mais responsáveis, como verificado anteriormente. Tendo em conta a redução das taxas de tributação autónoma, a não exclusão do direito de dedução e a diminuição das taxas dos impostos automóveis, revela-se essencial verificar o impacto do tipo de combustível aquando a aquisição de uma viatura, mantendo impermutável a natureza jurídica do adquirente, sendo, neste caso, os valores aplicáveis a empresas.

Considerando a variável em estudo, objetivam-se conclusões relativas ao impacto fiscal da escolha do tipo de combustível na aquisição de um veículo. Foi determinado utilizar os valores de viaturas do mesmo modelo, mas com diferentes tipos de combustível, de modo a alcançar as conclusões mencionadas.

Assim, foram utilizados os valores de referência de um IONIQ HEV 1.6 GDi MY19 Hybrid Tech, um IONIQ PHEV MY20 Plug-in Tech e de um IONIQ EV MY19 Tech, conforme demonstrado na tabela infra.

Tabela 5 Variável 2 - Tipo de Combustível

Natureza Jurídica do Adquirente	Empresa	Empresa	Empresa
Tipologia de Viatura Ligeira	Passageiros	Passageiros	Passageiros
Viatura	IONIQ HEV 1.6 GDi MY19 Hybrid Tech	IONIQ PHEV MY20 Plug-in Tech	IONIQ EV MY19 Tech
Tipologia de Combustível	Híbrido	Híbrido <i>plug-in</i>	Elétrico
Motorização / Motor Elétrico	1.580 cc	1.580 cc / 32 Kw	44,5 Kw
Emissões de CO2 (g/km)	105	26	-
Preço Base de Venda ao Público	25 991,82	30 777,71	33 300,81
ISV	1 408,43	523,10	0,00
Eco-valor	5,25	4,20	4,20
DLTP	868,54	868,54	868,54
IVA (23%)	6 503,03	7 399,92	7 859,92
Dedutibilidade do IVA na Aquisição	Não	Sim	Sim
Custo de Aquisição	34 777,07	32 173,55	34 173,55
IUC	136,72	136,72	0,00
Depreciação Contabilística	8 694,27	8 043,39	8 543,39
Depreciação para Efeitos Fiscais	6 250,00	8 043,39	8 543,39
Depreciação Não Aceite Fiscalmente	2 444,27	0,00	0,00

Manutenção Estimada	700,00	700,00	450,00
Seguro Estimado	400,00	400,00	400,00
Rota Estimada (km)	30 000	30 000	30 000
Consumo Estimado (l/100km)	3,9	1,1	-
Preço do Combustível (€/l)	1,489	1,489	-
Autonomia (km)	-	63	250
Tempo de Carregamento	-	150	270
Preço do Carregamento (€/min)	-	0,018	0,018
Combustíveis	1 742,13	1 809,23	597,78
Encargos Totais	11 673,12	11 089,33	9 991,17
Encargos Totais Fiscalmente Aceites	9 228,85	11 089,33	9 991,17
Taxa de Tributação Autónoma	27,5%	17,5%	0,0%
Tributação Autónoma	3 210,11	1 940,63	0,00
IVA a Deduzir	0,00	7 399,92	7 859,92
Valor a Deduzir em IRC (21%)	1 938,06	2 328,76	2 098,15
Tributação Autónoma	3 210,11	1 940,63	0,00
Poupança Fiscal	-1 272,05	388,13	2 098,15
Encargos Totais para a Entidade	14 883,22	13 029,97	9 991,17

De acordo com os valores apresentados, é possível verificar que o tipo de combustível influencia a maioria das variáveis, nomeadamente o custo de aquisição, os encargos com manutenção e combustíveis. Tendo em conta a legislação aplicável, também são verificadas diferenças no que concerne com a taxa de tributação autónoma e com a dedutibilidade do IVA.

Os encargos com combustíveis são idênticos na viatura híbrida e na viatura híbrida *plug-in*, contudo revelam-se superiores na viatura híbrida *plug-in*. Os limites de depreciação estabelecidos na Portaria n.º 467/2010, de 7 de julho, são substancialmente superiores para as viaturas híbridas *plug-in*, face às viaturas híbridas, pelo que se revela depreciação não aceite fiscalmente na viatura híbrida, reduzindo o valor a deduzir em IRC.

A viatura híbrida *plug-in* e a viatura elétrica revelam uma clara vantagem no que concerne à dedutibilidade do IVA. É verificado, também, que, apesar da taxa de tributação autónoma da viatura híbrida *plug-in* estar no escalão mais elevado, e o híbrido se

enquadrar no escalão intermédio, a taxa de tributação autónoma da híbrida *plug-in* é substancialmente inferior.

Devido à isenção de ISV, IUC e tributação autónoma, bem como o direito à dedução da totalidade do IVA, previstos na legislação em vigor para as viaturas movidas exclusivamente a energia elétrica, a viatura elétrica evidencia claramente ser a opção fiscalmente mais vantajosa, originando uma poupança fiscal substancialmente superior, quando comparado com a viatura híbrida e a viatura híbrida *plug-in* em estudo.

Considerando os valores da poupança fiscal obtidos, é possível afirmar que é mais vantajosa a opção pela viatura híbrida *plug-in* ou pela viatura elétrica em nome empresarial. Pelo contrário, no caso da viatura híbrida, seria mais vantajoso para a empresa averbar em nome do sócio.

Em virtude dos factos mencionados, é possível afirmar que a escolha do tipo de combustível aquando da aquisição de uma viatura tem elevado impacto na carga fiscal de uma empresa e respetivos encargos totais.

3.5 Estudo de Caso 3 – Custo de Aquisição

A tributação autónoma tem um carácter gradual, isto é, quanto maior for o custo de aquisição, maior será a respetiva taxa a aplicar para efeitos de cálculo da tributação, sendo esta gradação verificada independentemente do tipo de combustível da viatura. Considerando esta particular característica da tributação autónoma, é imperativo analisar o impacto do custo de aquisição na carga fiscal para as empresas.

Tendo em conta a variável em estudo, os objetivos estão subjacentes ao impacto fiscal causado por diferentes custos de aquisição. Assim, determinou-se a utilização de duas viaturas da mesma gama, com diferentes custos de aquisição, com o intuito de obter taxas de tributação autónoma diferentes para o mesmo tipo de combustível.

Deste modo, foram utilizados os valores de referência de um DS 3 CROSSBACK 1.5 BlueHDi 130 S&S EAT8 e de um DS 7 Be Chic 1.5 BlueHDi 130 S&S EAT8, conforme consta na tabela infra.

Tabela 6 Variável 3 – Custo de Aquisição

Natureza Jurídica do Adquirente	Empresa	Empresa
Tipologia de Viatura Ligeira	Passageiros	Passageiros
Viatura	DS 3 CROSSBACK 1.5 BlueHDi 130 S&S EAT8	DS 7 Be Chic 1.5 BlueHDi 130 S&S EAT8
Tipologia de Combustível	Gasóleo	Gasóleo
Motorização / Motor Elétrico	1.499 cc	1.499 cc
Emissões de CO2 (g/km)	131	139
Preço Base de Venda ao Público	24 757,04	32 701,30
ISV	3 000,39	3 430,11
Eco-valor	6,80	6,80
DLTP	565,00	565,00
IVA (23%)	6 515,72	8 441,74
Dedutibilidade do IVA na Aquisição	Não	Não
Custo de Aquisição	34 844,95	45 144,95
IUC	146,79	146,79
Depreciação Contabilística	8 711,24	11 286,24
Depreciação para Efeitos Fiscais	6 250,00	6 250,00
Depreciação Não Aceite Fiscalmente	2 461,24	5 036,24
Manutenção Estimada	750,00	750,00
Seguro Estimado	400,00	400,00
Rota Estimada (km)	30 000	30 000
Consumo Estimado (l/100km)	5,0	5,4
Preço do Combustível (€/l)	1,389	1,389
Autonomia (km)	-	-
Tempo de Carregamento	-	-
Preço do Carregamento (€/min)	-	-
Combustíveis	2 083,50	2 250,18
Encargos Totais	12 091,53	14 833,21
Encargos Totais Fiscalmente Aceites	9 630,29	9 796,97
Taxa de Tributação Autónoma	27,5%	35,0%
Tributação Autónoma	3 325,17	5 191,62
IVA a Deduzir	194,80	210,38

Valor a Deduzir em IRC (21%)	2 022,36	3 114,97
Tributação Autónoma	3 325,17	5 191,62
Poupança Fiscal	-1 302,81	-2 076,65
Encargos Totais para a Entidade	15 416,70	20 024,83

De acordo com o caso apresentado, é denotada uma diferença substancial no que concerne ao valor da depreciação aceite para efeitos fiscais. Tal facto deve-se ao limite estipulado pelo Decreto Regulamentar 25/2009, de 14 de setembro, pelo que se pode concluir que, para as viaturas movidas a combustíveis fósseis ou híbridas, terão um acréscimo do valor da depreciação não aceite fiscalmente tanto ou quanto maior for o custo de aquisição da viatura.

Para efeitos de cálculo de tributação autónoma em sede de IRC, são considerados os encargos totais com a viatura, ou seja, será considerado o valor da depreciação contabilística, que é aumentada proporcionalmente em relação ao custo de aquisição. Deste modo, o valor a pagar de tributação autónoma igualmente superior.

Não obstante os factos mencionados, devido ao aumento da taxa de tributação autónoma derivado do aumento do custo de aquisição, o valor devido para efeitos deste tipo de tributação será significativamente mais elevado, como é possível verificar, originando, então, um incremento dos encargos totais para a entidade. Deste modo, considerando o valor obtido na poupança fiscal, seria vantajoso para a empresa averbar a viatura em nome do sócio.

Em suma, através do caso apresentado, é possível concluir que os encargos totais que a entidade suporta são substancialmente maiores quando o custo de aquisição aumenta, derivado, essencialmente, pelo facto do incremento da depreciação contabilística e da elevação da taxa de tributação autónoma.

3.6 Estudo de Caso 4 – Tipologia de Viatura Ligeira

As viaturas ligeiras possuem distinto tratamento fiscal consoante a sua tipologia, pelo que todas as viaturas ligeiras de passageiros são abrangidas pela tributação autónoma, e apenas algumas viaturas ligeiras de mercadorias estão sujeitas a este tipo de tributação.

Considerando a variável em análise, pretende-se concluir em relação ao impacto fiscal da tipologia da viatura na carga fiscal para uma empresa. Deste modo, os cálculos terão por

base uma entidade tributada em sede de IRC, inseridos na mesma gradação de tributação autónoma, pelo que foram determinadas duas viaturas com diferente tipologia.

Com o intuito de alcançar as conclusões mencionadas, foram utilizados os valores de referência de um C3 1.2 PureTech 110 S&S CVM6 Shine e de uma Berlingo 1.2 PureTech 110 S&S CVM6 Shine, conforme explícito na tabela infra.

Tabela 7 Variável 4 - Tipologia de Viatura Ligeira

Natureza Jurídica do Adquirente	Empresa	Empresa
Tipologia de Viatura Ligeira	Passageiros	Mercadorias
Viatura	C3 1.2 PureTech 110 S&S CVM6 Shine	Berlingo 1.2 PureTech 110 S&S CVM6 Shine
Tipologia de Combustível	Gasolina	Gasolina
Motorização / Motor Eléctrico	1.199 cc	1.199 cc
Emissões de CO2 (g/km)	137	160
Preço Base de Venda ao Público	14 138,87	18 335,29
ISV	617,23	1 258,21
Eco-valor	5,60	6,80
DLTP	565,00	565,00
IVA (23%)	3 525,14	4 638,02
Dedutibilidade do IVA na Aquisição	Não	Sim
Custo de Aquisição	18 851,84	20 165,30
IUC	102,81	137,26
Depreciação Contabilística	4 712,96	5 041,33
Depreciação para Efeitos Fiscais	4 712,96	5 041,33
Depreciação Não Aceite Fiscalmente	0,00	0,00
Manutenção Estimada	750,00	750,00
Seguro Estimado	400,00	400,00
Rota Estimada (km)	30 000	30 000
Consumo Estimado (l/100km)	4,6	6,9
Preço do Combustível (€/l)	1,489	1,489
Autonomia (km)	-	-
Tempo de Carregamento	-	-
Preço do Carregamento (€/min)	-	-
Combustíveis	2 054,82	3 082,23
Encargos Totais	8 020,59	9 410,82

Encargos Totais Fiscalmente Aceites	8 020,59	9 410,82
Taxa de Tributação Autónoma	10,0%	0,0%
Tributação Autónoma	802,06	0,00
IVA a Deduzir	0,00	4 853,06
Valor a Deduzir em IRC (21%)	1 684,32	1 976,27
Tributação Autónoma	802,06	0,00
Poupança Fiscal	882,26	1 976,27
Encargos Totais para a Entidade	8 822,65	9 410,82

Para as viaturas apresentadas, é relevante denotar que a viatura ligeira de mercadorias mencionada não está sujeita a tributação autónoma e, cumulativamente, pode deduzir o IVA relativo à aquisição, manutenção e seguro.

As depreciações e os encargos com combustíveis são mais elevados no caso da viatura ligeira de mercadorias, provocando um incremento dos encargos totais. Contudo, a poupança fiscal é claramente mais elevada nesta viatura, motivada pela dedução de maior valor em IRC e pela não sujeição a tributação autónoma.

Em suma, é possível concluir que as viaturas ligeiras de mercadorias não sujeitas a tributação autónoma conferem mais vantagens fiscais para as entidades, em relação às viaturas ligeiras de passageiros, pelo que, quanto maior for o custo de aquisição, maior será a vantagem da viatura ligeira de mercadorias em relação à de passageiros.

CONCLUSÃO

Na atual conjuntura, é indiscutível a elevada carga fiscal a que estão sujeitas as empresas, relativamente aos encargos com as viaturas da sua frota automóvel. A legislação a vigorar no regime fiscal português espelha uma preocupação ambiental clara, tendo evoluído no sentido dos objetivos ambientais estipulados para os Estados-membros.

A reforma da fiscalidade verde introduziu benefícios fiscais para os comportamentos ambientalmente mais responsáveis, agilizando a carga fiscal sobre encargos com viaturas com menor carácter poluidor. Para as viaturas movidas exclusivamente a energia elétrica estão previstos benefícios fiscais evidentes, tais como a isenção de tributação autónoma, de ISV e de IUC, bem como a dedutibilidade da totalidade do IVA suportado na aquisição e nos encargos relacionados com essa mesma viatura. Não obstante, para as viaturas híbridas *plug-in* e para as viaturas movidas a GPL ou GNV são previstas taxas de tributação autónoma inferiores, taxas intermédias de ISV e benefícios fiscais relacionados com a dedutibilidade do IVA.

As tributações autónomas, de modo geral, elevam substancialmente os encargos fiscais com viaturas. Os contribuintes, por vezes, englobam, nas despesas da entidade, despesas da esfera pessoal, de modo a reduzir o lucro tributável e, conseqüentemente, o imposto a pagar, pelo que a tributação autónoma visa incentivar os contribuintes a ela sujeitos a este tipo de comportamento abusivo, funcionando, então, a tributação autónoma como norma de anti abuso fiscal. Porém, torna-se dúbia a constitucionalidade da tributação autónoma, pois a maioria das despesas imputadas ao lucro tributável são indispensáveis para a obtenção de rendimentos, revelando-se de elevada dificuldade a comprovação da empresarialidade integral de tais despesas.

Através do presente estudo, em consonância com a doutrina e jurisprudência analisadas, procurou-se identificar os fatores incrementais da carga fiscal sobre encargos com viaturas ligeiras. Deste modo, pretendeu-se clarificar o tema em estudo e, simultaneamente, contribuir para o esclarecimento dos comerciais do Grupo Automóveis do Mondego, com o intuito de incrementar a satisfação do cliente, através de um aconselhamento fiscal adequado às suas necessidades.

Os resultados obtidos provenientes de cada variável estudada, permitiram analisar o efetivo impacto na carga fiscal. No que concerne à natureza jurídica do adquirente, foi

possível concluir que quando o preço de aquisição varia entre € 20.000 e € 25.000, as taxas de tributação autónoma são mais vantajosas em sede de IRC. Contudo, quando o preço de aquisição é superior a € 25.000, as taxas de tributação autónoma são claramente mais vantajosas em sede de IRS.

A escolha do tipo de combustível revelou-se um dos principais fatores impactantes na carga fiscal de uma entidade. Dados os benefícios fiscais estabelecidos para as viaturas movidas exclusivamente a energia elétrica, a opção por este tipo de viatura apresenta uma clara vantagem fiscal em relação às demais, pois a legislação aplicável prevê a dedução de todos os encargos, exceto os que excedam os limites de depreciação fiscalmente aceite, suportados com a viatura em causa, aliada à não sujeição de tributação autónoma. Não obstante, apesar de os encargos totais com viaturas híbridas *plug-in* serem semelhantes aos das viaturas híbridas ou movidas a combustíveis fósseis, a reduzida taxa de tributação autónoma revela ser uma vantagem fiscal para quem adquire este tipo de viatura em nome empresarial.

O custo de aquisição determina a taxa de tributação autónoma a que uma entidade está sujeita. Assim, foi possível concluir que a gradação das taxas deste tipo de tributação influencia significativamente a carga fiscal a que a entidade está sujeita, pelo que os encargos totais que a entidade suporta são substancialmente maiores quando o custo de aquisição aumenta. As depreciações revelam igualmente importância no impacto da carga fiscal, pois o aumento destas é proporcional ao incremento do custo de aquisição, podendo originar depreciações que não são aceites fiscalmente.

O presente estudo visou abordar o impacto fiscal tanto em viaturas ligeiras de passageiros como em viaturas ligeiras de mercadorias. Através do estudo realizado foi possível concluir que, quando se trata de uma viatura ligeira de mercadorias não sujeita a tributação autónoma, esta irá revelar uma vantagem fiscal significativa em relação à viatura ligeira de passageiros. Assim, é também possível concluir que, a nível empresarial, quando se tratam de viaturas ligeiras de mercadorias não sujeitas a este tipo de tributação, é mais fiscalmente vantajoso adquirir a viatura em nome empresarial, pelo contrário, no que concerne às viaturas ligeiras de passageiros, deverá ser feita uma análise rigorosa do impacto da mesma na esfera empresarial, isto é, se o valor de tributação

autónoma for superior aos encargos dedutíveis em sede de IRC, então será fiscalmente mais vantajoso para o adquirente averbar a viatura em nome pessoal.

O presente estudo revela algumas limitações, pois estão subjacentes valores a considerar de elevada variância. Os encargos com manutenção e combustíveis dependem essencialmente do tipo de condução e da quilometragem que irão percorrer durante o ano, pelo que os valores utilizados são estimativos e não valores reais. O valor dos encargos com seguros é de elevada subjetividade, pois fatores como a idade da carta de condução, a existência de acidentes, o custo de aquisição da viatura, influenciam a determinação do valor real do seguro. A instabilidade no mercado de combustíveis também origina alguma incerteza no cálculo dos encargos com combustíveis, pois o preço utilizado poderá não ser o mesmo quando o modelo elaborado for utilizado.

Em virtude dos resultados obtidos e analisados, em consonância com o diálogo com alguns comerciais, foi possível elaborar um modelo, que permite o aconselhamento fiscal através da seleção da viatura a adquirir. Assim, será dada formação aos comerciais do Grupo Automóveis do Mondego, de modo a esclarecer as dúvidas existentes em relação aos fatores fiscais incidentes nas viaturas ligeiras, permitindo um posterior e melhorado atendimento aos clientes, sobretudo a clientes inseridos no meio empresarial.

Em virtude dos factos mencionados, a nível empresarial, a aquisição de uma viatura, com particular destaque para as viaturas ligeiras, é cada vez mais determinada em função dos seus encargos fiscais. Deste modo, torna-se imperativa uma gestão criteriosa do impacto fiscal dessa mesma aquisição para a entidade, permitindo uma redução da carga fiscal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Afonso, A. B. (2015). Introdução ao Imposto Sobre Veículos (ISV). *Ciência e Técnica Fiscal*, N.º 434, 27-64.

Almeida, B. (2017). *Manual de Auditoria Financeira – Uma Análise Integrada Baseada no Risco*. 2ª Edição. Lisboa: Escolar Editora.

Alves, A. (2019). Depreciação de Viatura – Valor Residual. *Vida Económica*, Semana 15 de fevereiro de 2019, 28. Disponível em https://www.occ.pt/fotos/editor2/ve_15fev2019_aalves.pdf

Amorim, J. C. (2012). A Tributação Automóvel e as suas Implicações Ambientais. *Repositório Científico do Instituto Politécnico do Porto*. Disponível em <http://hdl.handle.net/10400.22/851>

APECA. (2015). Viaturas Ligeiras de Passageiros – Dedutibilidade Fiscal das Rendas e Tributação Autónoma dos Encargos Associados a Contratos de *Renting* em sede de IRC. Disponível em https://blogs.sl.pt/cloud/file/aa4ced447f00ac5becad3d5eeddd34cb/fiscalidadeonline/2015/af_as_2015_09_10.pdf

Borges, A., Rodrigues, A. & Rodrigues, R. (2010). *Elementos de Contabilidade Geral*. 25ª Edição. Lisboa: Áreas.

CAAD. (2014). Processo 187/2013-T. Disponível em https://caad.org.pt/tributario/decisoies/decisao.php?s_processo=187%2F2013&s_data_in_i=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=248&ccsForm=record%3AEdit

CAAD. (2017). Processo 649/2016-T. Disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoies/decisao.php?listPage=265&id=2899&ccsForm=record%3AEdit>

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas. (s.d.). Disponível no Portal das Finanças

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares. (s.d.). Disponível no Portal das Finanças

Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado. (s.d.). Disponível no Portal das Finanças

Código do Imposto Sobre Veículos. (s.d.). Disponível em <https://www.pwc.pt/pt/pwcinformisco/codigos/isv.html>

Código do Imposto Único de Circulação. (s.d.). Disponível em <https://www.pwc.pt/pt/pwcinformisco/codigos/isv.html>

Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social (s.d.). Disponível em <http://www.seg-social.pt/documents/10152/15009350/C%C3%B3digo%20contributivo%20-%20reda%C3%A7%C3%A3o%20em%20vigor/1e56fad5-0e2a-42c2-b94c-194c4aa64f74>

Constituição da República Portuguesa. (s.d.). Disponível no Portal das Finanças.

Dinis, A. & Lopes, C. (2015). O Papel das Tributações Autónomas no Regime Fiscal das Sociedades em Portugal: Breves Reflexões. *XV Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria*, Coimbra. Disponível em https://www.researchgate.net/publication/317401153_O_papel_das_tributacoes_autonomas_no_regime_fiscal_das_sociedades_em_Portugal_breves_reflexoes

Dinis, A., Martins, A. & Lopes, C. (2016). A Tributação Autónoma em Portugal: Um Caso Especial de Tributação das Sociedades?. *XXVI Jornadas Luso Espanholas de Gestão Científica - Competitividade das Regiões Transfronteiriças*, Castelo Branco. Disponível em https://www.researchgate.net/publication/317401139_A_TRIBUTACAO_AUTONOM_A_EM_PORTUGAL_UM_CASO_ESPECIAL_DE_TRIBUTACAO_DAS_SOCIEDADES

Diretiva/112/CE, do Conselho de 28 de novembro. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=PT>

Decreto-Lei n.º 47066, de 1 de julho. (1966). *Diário do Governo n.º 151/1966, Série I*. Ministério das Finanças - Direcção-Geral das Contribuições e Impostos. Disponível em https://dre.pt/pesquisa/-/search/474922/details/maximized?print_preview=print-preview

Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro. (1984). *Diário da República n.º 297/1984, 1º Suplemento, Série I*. Ministério das Finanças e do Plano - Secretaria de Estado do Orçamento. Disponível em <https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/605547/details/normal?q=Decreto-Lei+394-B%2F84>

Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro. (1988). *Diário da República n.º 277/1988, 1º Suplemento, Série I*. Ministério das Finanças. Disponível em <https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/518992/details/normal?l=1>

Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro. (1988). *Diário da República n.º 277/1988, 1º Suplemento, Série I*. Ministério das Finanças. Disponível em <https://dre.pt/pesquisa/-/search/519003/details/normal?l=1>

Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de junho. (1990). *Diário da República n.º 133/1990, Série I*. Ministério das Finanças. Disponível em <https://dre.pt/pesquisa/-/search/575148/details/maximized>

Decreto-Lei n.º 62/2006, de 21 de março. (2006). *Diário da República n.º 57/2006, Série I-A*. Ministério da Economia e da Inovação. Disponível em <https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/667875/details/maximized>

Decreto Regulamentar 25/2009, de 14 de setembro. (2014). *Diário da República n.º 178/2009, Série I*. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Disponível em <https://dre.pt/pesquisa/-/search/489774/details/maximized>

Ferraz, P. (2016). *Auditoria Orientada para a Gestão* (Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto). Disponível em https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/9629/1/Paulo_Ferraz_MA_2016.pdf

Informação Vinculativa n.º 8433, de 7 de julho. (2015). Autoridade Tributária e Aduaneira. Disponível em http://www.taxfile.pt/file_bank/news2815_7_1.pdf

IPAD. (2009). Glossário da Auditoria. Disponível em https://www.instituto-camoes.pt/images/cooperacao/av_au_docs_basic_au4.pdf

- LEI N.º 22-A/2007, de 29 de junho. (2007). *Diário da República n.º 124/2007, 1.º Suplemento*. Ministério das Finanças. Disponível em <https://dre.pt/pesquisa/-/search/226204/details/maximized>
- Marques, S. (2017). *Tributação Autónoma – Uma Dupla Natureza de Imposto?* (Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Gestão). Disponível em https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/23059/1/0_Tese_Disserta%C3%A7%C3%A3o_3o_Mestrado_Gestao_Fiscal_SMarques_2017_corrigeido.pdf
- Mesquita, M. R. (2014). *A Tributação Autónoma no CIRC – A sua (In)coerência* (Dissertação de Mestrado, Universidade Católica Portuguesa – Faculdade de Direito do Porto). Disponível em [https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/16231/1/A%20Tributa%C3%A7%C3%A3o%20Aut%C3%B3noma%20no%20IRC.%20A%20sua%20\(in\)coer%C3%Aancia.pdf](https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/16231/1/A%20Tributa%C3%A7%C3%A3o%20Aut%C3%B3noma%20no%20IRC.%20A%20sua%20(in)coer%C3%Aancia.pdf)
- Morais, R. D. (2009). *Apontamentos ao IRC*. Coimbra: Almedina.
- Moura, M. A. (2011). *Depreciações de Ativos Fixos Tangíveis – O Impacto da Alteração dos Métodos de Depreciação nos Resultados das Entidades* (Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto). Disponível em <https://core.ac.uk/download/pdf/47135994.pdf>
- Nabais, J. C. (2004). *Direito Fiscal*. 4ª Edição. Coimbra: Almedina.
- Nabais, J. C. (2014). *Direito Fiscal*. 7ª Edição. Coimbra: Almedina.
- Neto, R.S. (2018). As Viaturas de Turismo e o IVA. *Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*, N.º 82, 52-63.
- Norma Contabilística de Relato Financeiro 7 – Ativos Fixos Tangíveis. (s.d.). Disponível na Comissão de Normalização Contabilística
- Norma Contabilística de Relato Financeiro 9 – Locações. (s.d.). Disponível na Comissão de Normalização Contabilística
- Lei n.º 52-C/96, de 27 de setembro. (1996). *Diário da República n.º 299/1996, 3º Suplemento, Série I-A*. Assembleia da República. Disponível em <https://dre.pt/pesquisa/-/search/583042/details/maximized>

Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro. (2008). *Diário da República n.º 236/2008, Série I*. Assembleia da República. Disponível em <https://dre.pt/pesquisa/-/search/440498/details/maximized>

Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro. (2013). *Diário da República n.º 253/2013, 1º Suplemento, Série I*. Assembleia da República. Disponível em <https://dre.pt/pesquisa/-/search/164404/details/maximized>

Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro. (2014). *Diário da República n.º 11/2014, Série I*. Assembleia da República. Disponível em https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/571007/details/normal?p_p_auth=huYd7VIY

Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro. (2014). *Diário da República n.º 252/2014, 2º Suplemento, Série I*. Assembleia da República. Disponível em https://dre.pt/home/-/dre/66022084/details/maximized?p_auth=Hg07h3xg

OCDE (2012). OECD Environmental Outlook to 2050: The Consequences of Inaction. Disponível em <https://www.oecd.org/env/indicators-modelling-outlooks/49846090.pdf>

OCDE (1972). Guiding Principles Concerning the International Economic Aspects of Environmental Policies. Disponível em <https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/4>

Ofício Circulado n.º 30152/2013, de 16 de outubro. (2013). Autoridade Tributária e Aduaneira. Disponível em <https://prestacaodecontas.files.wordpress.com/2013/11/iva-of-circ-30152.pdf>

Ofício Circulado n.º 20.203, de 25 de janeiro. (2019). Autoridade Tributária e Aduaneira. Disponível em <https://www.anecra.pt/AL/PDF/q.pdf>

Oliveira, J. M. & Alves, M. F. (2015). O Modelo de Tributação Automóvel: Algumas Reflexões. *Ciência e Técnica Fiscal*, N.º 434, 65-103.

Portaria n.º 467/2010, de 7 de julho. (2010). *Diário da República n.º 130/2010, Série I*. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Disponível em <https://dre.pt/pesquisa/-/search/334374/details/maximized>

Sanches, J. S. (2006). *Os Limites do Planeamento Fiscal: Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*. Coimbra: Coimbra Editora.

Sarmiento, J. M., Nunes, R. & Pinto, M. M. (2018). *Manual Teórico-Prático de IRC*. Coimbra: Almedina.

Silva, A.P., & Pereira, B.M.A. (2014). A depreciação/amortização: A fronteira que une e separa o regime contabilístico e o regime fiscal. *Revista Portuguesa de Contabilidade*, 4 (16), 561-576.

Silva, F. C. & Neves, T. C. (2008). Planeamento Fiscal Abusivo: O Caso Português no Contexto Internacional. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 1, 3, 116-342.

Sousa, A. & Silva, A. (2017). As Tributações Autónomas no Sistema Fiscal Português. *XVII Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria*, Aveiro. Disponível em https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/xviiicica/finais_site/246.pdf

TJUE. (2013). Processo C-271/12, de 8 de maio. Disponível em <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=137304&doclang=PT>

Vasques, S. (2015). *O Imposto Sobre o Valor Acrescentado*. Coimbra: Almedina.

APÊNDICES

APÊNDICE 1. TABELA SÍNTESE DA DEDUTIBILIDADE DO IVA

	Gasolina ou Gasóleo	Elétricos	Híbridos <i>plug-in</i>	GPL ou GNV
IVA dedutível na aquisição?	Não	Sim, se Custo de Aquisição < 62.500€	Sim, se Custo de Aquisição < 50.000€	Sim, em 50%, se Custo de Aquisição < 37.500€
IVA dedutível no caso de locação?	Não	Sim, se Custo de Aquisição < 62.500€	Sim, se Custo de Aquisição < 50.000€	Sim, em 50%, se Custo de Aquisição < 37.500€
IVA dedutível no caso de <i>renting</i>?	Não	Sim, se Custo de Aquisição < 62.500€	Sim, se Custo de Aquisição < 50.000€	Sim, em 50%, se Custo de Aquisição < 37.500€
IVA dedutível na manutenção?	Não	Não	Não	Não
IVA dedutível na gasolina?	Não	N/A	Não	N/A
IVA dedutível no gasóleo?	Sim, mas só em 50%	N/A	N/A	N/A
IVA dedutível na eletricidade?	N/A	Não	Não	N/A
IVA dedutível no GPL ou GNV?	N/A	N/A	N/A	Sim, mas só em 50%

Fonte: Elaboração própria.

APÊNDICE 2. MODELO DE APOIO À TOMADA DE DECISÃO DO CLIENTE

Natureza Jurídica do Adquirente		
Tipologia de Viatura Ligeira		
Marca		
Modelo		
Versão		
Tipologia de Combustível		
Motorização / Motor Elétrico		
Emissões de CO2 (g/km)		
Preço Base Venda ao Público		
Descontos		
Opções		
Extra		
ISV		
Eco-valor		
DLTP		
IVA (23%)		
Dedutibilidade do IVA na Aquisição		
Custo de Aquisição		
IUC		
Depreciação Contabilística		
Depreciação para efeitos fiscais		
Depreciação não aceite fiscalmente		
Manutenção		
Seguro		
Rota estimada (km)		
Consumo estimado (l/100km)		
Preço combustível (€/l)		
Autonomia (km)		
Tempo de Carregamento		
Preço carregamento (€/min)		
Combustíveis		
Encargos Totais		
Encargos Totais Fiscalmente aceites		

Taxa de Tributação Autónoma		
Tributação Autónoma		
IVA a deduzir		
Valor a deduzir em IRC (21%)		
Tributação Autónoma		
Poupança Fiscal		
Encargos Totais para a entidade		