

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



ISCAL

ESTUDO DO IMPACTO FISCAL NA
AQUISIÇÃO DE UMA VIATURA

Sílvia Margarida Carvalho Malheiro

Lisboa, Dezembro de 2022

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

ESTUDO DO IMPACTO DA AQUISIÇÃO DE UMA VIATURA

Sílvia Margarida Carvalho Malheiro

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

Constituição do Júri:

Presidente _____	Prof. Doutor Paulo Nogueira Costa
Arguente _____	Prof. Doutor Especialista Amândio Silva
Vogal _____	Prof. Doutor Vasco Branco Guimarães

Lisboa, Dezembro de 2022

Declaro ser a autora desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido (no seu todo ou qualquer das suas partes) a outra instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas. Mais acrescento que tenho consciência de que o plágio, a utilização de elementos alheios sem referência ao seu autor constitui falta de ética, poderá resultar da anulação da presente dissertação. O presente trabalho respeita as normas vigentes no Manual para elaboração de dissertações do ISCAL (e especificamente norma americana para referência bibliográfica American Psychological Association – APA) e o texto respeita a ortografia pré-acordo (algumas citações) e pós-acordo ortográfico.

Agradecimentos

A dissertação de mestrado é como um cume de uma montanha, um objetivo difícil de alcançar com vários obstáculos ao longo do caminho.

Com o grande apoio de vários foi possível chegar a este dia, subir este cume e ter o sentimento de dever cumprido.

Ao meu namorado e companheiro, que me acompanha nesta caminhada desde a licenciatura e com quem partilho alegrias e frustrações.

Aos meus pais, que nunca duvidaram, que eu consiga continuar a merecer o vosso orgulho.

Aos meus amigos e colegas, peças fundamentais ao longo deste percurso, por toda a entajuda e companheirismo.

Ao Dr. Vasco Guimarães, professor deste mestrado e meu orientador nesta dissertação.

Resumo

Uma viatura é um bem necessário em diversos setores económicos para obtenção de rendimento e desenvolvimento da sua atividade económica.

Na sequência das medidas da fiscalidade verde com o objetivo de incentivar as empresas a adotar políticas mais sustentáveis, temos assistido ao alívio na tributação relacionada com viaturas consideradas menos poluentes, como por exemplo as viaturas híbridas *plug-in*.

No entanto, o legislador continua a considerar como um bem de luxo, como se pode verificar pela tributação aplicada no momento da aquisição e nos gastos relacionados com a utilização.

Nesta dissertação pretende-se efetuar um estudo à tributação a que uma entidade está sujeita pela aquisição e utilização de uma viatura ligeira de passageiros e de que forma o impacto fiscal é um fator que influencia a decisão do agente económico, contrariando o conceito de neutralidade do imposto.

O objetivo é descrever o impacto da tributação em IRC dos diferentes tipos de viaturas classificados para a sujeição a estes impostos, assim como a sua influência na escolha da viatura. Adicionalmente, pretende-se o estudo de quando a viatura é atribuída ao colaborador, a poupança em IRC para a entidade e o impacto em IRS para o colaborador.

A finalidade desta dissertação é concluir sobre a tributação mais favorável e, de que forma o impacto das diversas tributações a que uma viatura ligeira de passageiros está sujeita, influenciam a tomada de decisão.

Palavras-chave: viaturas ligeiras de passageiros, pessoas coletivas, tributação do rendimento, neutralidade, fiscalidade verde

Abstract

On multiple economic sectors a vehicle is a necessary asset to obtain income and to increase the economic activity.

Following the latest green tax measures aimed at encouraging companies to adopt more sustainable policies, we have seen a reduction in the taxation related to vehicles considered to be less polluting, such as plug-in hybrid vehicles.

However, the legislator continues to consider it as a luxury asset, as can be seen from the taxation applied on the purchase and on the expenses related to its use.

This work intends to carry out a study of the taxation that a company is subject in the moment of the acquisition and during the use of a passenger vehicle, as well as how the tax impact is a factor that influences the decision of the economic agent which opposes the principle of tax neutrality.

The goal is to describe the impact of the income taxation on different types of vehicles, as well as its influence on the choice of vehicle in the moment of purchase. Additionally, it's intended to study the impact in the personal income tax when the vehicle is assigned to the employee, the savings in CIT for the company and the impact on PIT for the employee.

The purpose of this work is to conclude which is the best tax regime and how the impact of the various taxations in the moment of acquisition of a passenger vehicle influences the decision-making.

Keywords: passenger vehicles, companies, income tax, tax neutrality, green tax

Índice

1.	Introdução	1
1.1.	Objetivo	1
1.2.	Enquadramento teórico	1
1.3.	Estrutura e metodologia	3
2.1.	Tributação Autónoma das viaturas ligeiras de passageiros	4
2.1.1.	Jurisprudência - CAAD	7
2.1.2.	Jurisprudência - STA	11
2.2.	Depreciação das viaturas ligeiras de passageiros	12
2.2.1.	Métodos de depreciação	13
2.2.2.	Vida útil	13
2.2.3.	Valor Residual	14
3.1.	Atribuição da viatura ao colaborador	16
3.2.	Utilização de viatura própria	18
4.	Imposto sobre o Valor Acrescentado – IVA	20
4.1.	Dedutibilidade do imposto suportado na aquisição e encargos inerentes	20
5.1.	Reforma Fiscal Verde: objetivos e princípios	22
5.2.	Principais alterações em sede de IRC, IRS e IVA	23
6.1.	Aplicação prática em diferentes tipos de viaturas	26
6.1.1.	Veículo A	26
6.1.2.	Veículo B	33
6.2.	Conclusão sobre o método fiscalmente mais vantajoso	36
7.	Conclusão	40

8.	Referências Bibliográficas	41
9.	Apêndices	42

Índice de Quadros

Quadro 2.1 Taxas de Tributação Autónoma.....	5
Quadro 2.2 Valores de despesa declarados	6
Quadro 3.1 Coeficiente de desvalorização	17
Quadro 5.1 Taxas de Tributação Autónoma em sede de IRC	24
Quadro 5.2 Taxas de Tributação Autónoma em sede de IRS.....	24
Quadro 6.1 Veículo A – depreciação e valor residual.....	27
Quadro 6.2 Veículo A – Tributação Autónoma	28
Quadro 6.3 Veículo A – Valor de mercado	29
Quadro 6.4 Veículo A – Valor de mercado, IRS e Segurança Social	30
Quadro 6.5 Remuneração através de Ajuda de Custo pela utilização do veículo próprio, exemplo 1	31
Quadro 6.6 Remuneração através de Ajuda de Custo pela utilização do veículo próprio, exemplo 2	32
Quadro 6.7 Veículo B – depreciação e valor residual	33
Quadro 6.8 Veículo B – Tributação Autónoma.....	34
Quadro 6.9 Veículo B – Valor de mercado	34
Quadro 6.10 Veículo B – Valor de mercado, IRS e Segurança Social.....	35
Quadro 6.11 Veículo A vs. Veículo B – Tributação Autónoma.....	36
Quadro 6.12 Exemplo 1 vs. Exemplo 2 - Ajuda de custo de km.....	37
Quadro 6.13 Veículo A vs. Veículo B – IRS e Contribuições Segurança Social.....	38
Quadro 6.14 Totais entidade e colaborador.....	39

Índice de Abreviaturas

CIRC - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CIVA - Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

GNV - Gás Natural Veicular

GPL - Gás Petróleo Liquefeito

IRC - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

ISV - Imposto sobre Veículos

IUC - Imposto Único de Circulação

IVA - Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT - Lei Geral Tributária

NCRF - Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro

OE - Orçamento do Estado

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TA - Tributação Autónoma

1. Introdução

A dissertação em apreço tem como objeto o estudo do impacto fiscal na aquisição de uma viatura ligeira de passageiros por parte de uma entidade classificada como pessoa coletiva no direito português.

1.1. Objetivo

Em qualquer setor de atividade a utilização de uma viatura é imprescindível, no entanto, para o legislador, continua a ser considerado como um bem de luxo sujeito a taxas de tributação elevadas. Aquando da tomada de decisão por parte da gestão sobre a viatura a ser adquirida, o impacto fiscal é um dos fatores a ter em atenção, sendo por vezes o fator decisivo. No entanto, não se deve ter em atenção apenas o momento da aquisição, mas também os encargos durante a vida útil deste bem, pois também estes são tributados na matéria coletável da entidade.

Com o desenvolvimento desta dissertação pretende-se descrever o impacto nos impostos sobre o rendimento das Pessoas Coletivas e Singulares relativamente à aquisição e utilização de uma viatura ligeira de passageiros, aplicar em exemplos práticos estas duas opções de enquadramento da viatura, na esfera da empresa e na esfera do colaborador, e concluir sobre as diferenças entre os métodos de tributação.

1.2. Enquadramento teórico

No passado, a aquisição e utilização de viaturas ligeiras de passageiros por parte de entidades estava associada a setores em que tradicionalmente a sua utilização era estritamente conexa à atividade desenvolvida. Na última década tem crescido a necessidade deste ativo em outros setores de atividades, em que, apesar de não ser utilizado diretamente na atividade desenvolvida, é necessário para o crescimento económico da entidade, por exemplo na área comercial da mesma.

No caso das viaturas ligeiras de mercadorias, o legislador não criou uma carga tributária tão excessiva como nas viaturas ligeiras de passageiros por serem viaturas que

intuitivamente se associam a atividades económicas. Apesar da necessidade crescente da utilização de viaturas ligeiras de passageiros por parte das empresas para a obtenção de rendimentos associados à sua atividade, em matéria de fiscalidade direta, as viaturas continuam a ser consideradas como um bem de luxo.

Na opinião de Antunes (2020), «[a] fiscalidade em torno das viaturas ligeiras de passageiros ou viaturas de turismo sempre foi objeto de muita controvérsia e sempre foi um setor de atividade económica muito apetecível para arrecadar receita fiscal.».

Como visto acima, apesar da utilidade e funcionalidade das viaturas ligeiras de passageiros nas empresas, o legislador continua a aumentar a carga tributária sobre estes ativos. O desenvolvimento das normas deveria ir no sentido contrário, de forma a apoiar o crescimento das empresas e não o aumento da carga fiscal e diminuição dos montantes disponíveis para outras operações necessárias para a atividade.

Em matéria de IRC, os encargos suportados com viaturas ligeiras de passageiros são sujeitos a Tributação Autónoma a diferentes taxas de acordo com o tipo de combustível e valor de aquisição. São considerados encargos com viaturas sujeitos a Tributação Autónoma as depreciações, rendas ou alugueres, seguros, manutenção e conservação, combustíveis e impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização, como por exemplo o IUC (Imposto Único Automóvel).

No entanto, se a viatura for utilizada exclusivamente por um colaborador, pode ser equacionada a tributação como rendimento acessório do colaborador.

No caso de a viatura ser considerada no rendimento do colaborador, este deve ser compensado no seu rendimento bruto, de forma que o seu rendimento líquido se mantenha inalterado.

Nas conclusões da dissertação de mestrado da Amorim (2019)

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.

Podemos concluir que a carga fiscal a que uma entidade ficará sujeita, de acordo com a viatura que irá adquirir, é um fator influenciador no momento de decisão da aquisição da mesma.

1.3. Estrutura e metodologia

Na primeira parte será feita uma exposição sumária da tributação em IRC a que os diferentes tipos de viaturas ligeiras de passageiros estão sujeitos. Para além das taxas de tributação, será também desenvolvido o impacto das depreciações como elemento de custo da entidade.

Na segunda parte desta dissertação será desenvolvido o impacto na tributação em IRS no caso de a entidade atribuir a viatura ao colaborador, passando este bem a ser considerado como rendimento em espécie para o colaborador, que será tributado no seu rendimento.

De seguida pretende-se ainda o enquadramento da dedutibilidade do IVA relativamente aos gastos associados à viatura ligeira de passageiros e na aquisição da mesma.

Na quarta parte desta dissertação pretende-se o resumo das medidas de reforma fiscal verde e como têm sido uma influência na alteração da tributação das viaturas nos últimos anos.

Por fim, será feita uma simulação prática entre o impacto fiscal na entidade e no colaborador das várias situações descritas anteriormente de forma a concluir qual a opção mais vantajosa.

2. Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas - IRC

Neste capítulo pretende-se estudar os principais impactos que o encargo relacionado com a utilização de uma viatura ligeira de passageiros tem no cálculo do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas – IRC.

2.1. Tributação Autónoma das viaturas ligeiras de passageiros

A Tributação Autónoma surge em 1990 com o objetivo de evitar a evasão fiscal através da tributação adicional de determinados gastos. Sanches (2007) refere que, com as tributações autónomas

o legislador procura responder à questão reconhecidamente difícil do regime fiscal de despesas que se encontram na zona de intersecção da esfera pessoal e da esfera empresarial (...) o sistema mostra a sua natureza dual, com uma taxa agravada de Tributação Autónoma para certas situações especiais que se procura desencorajar, como a aquisição de viaturas para fins empresariais ou viaturas em princípio demasiado dispendiosas quando existem prejuízos. Cria-se, aqui, uma espécie de presunção de que estes custos não têm uma causa empresarial, e, por isso, são sujeitos a uma Tributação Autónoma. Em resumo, o custo é dedutível, mas a Tributação Autónoma reduz a sua vantagem fiscal, uma vez que, aqui, a base de incidência não é um rendimento líquido, mas, sim, um custo transformado – excecionalmente – em objeto de tributação.

A Tributação Autónoma pode ser classificada como um imposto indireto no sentido em que o objeto de tributação é uma despesa e não um rendimento. Apesar de estar prevista no âmbito do IRC, que na sua natureza é um imposto direto por incidir sobre o rendimento, é independente deste no sentido em que tributa a despesa sem ter em conta o sujeito. Com exceção se o sujeito passivo está em situação de lucro ou prejuízo no período de tributação, sendo que na situação de apresentar prejuízo fiscal a taxa a ser aplicada é agravada em 10 pontos percentuais.

Ferreira (2009) é muito crítico quanto a estas tributações, por considerar que a Tributação Autónoma tem uma função por si só bastante penalizadora, basta ter em conta que acaba por ser um imposto exercido sobre um rendimento que, de facto, não foi auferido.

No Art.º 88.º do CIRC estão discriminados os gastos sujeitos a esta tributação, entre eles os encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros nomeadamente as depreciações, rendas ou alugueres, seguros, manutenção e conservação, combustíveis e impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização.

No caso em análise de viaturas ligeiras de passageiros, as taxas de Tributação Autónoma são progressivas de acordo com o valor de aquisição e o tipo de combustível.

As viaturas movidas exclusivamente a energia elétrica não estão sujeitas a esta tributação, no caso geral de viaturas ligeiras de passageiros a taxa de Tributação Autónoma varia entre 10% e 35%, quando se trata de viaturas híbridas *plug-in* a taxa varia entre 5% e 17,5%, representando uma redução de 50% em relação às taxas gerais, e nas viaturas movidas a gás natural veicular (GNV) a taxa varia entre 7,5% e 27,5% o que resulta numa redução em relação às taxas gerais em média de 30% como podemos verificar no Quadro 2.1

<i>Art.º 88.º CIRC</i>	<i>V.A. < 27.500€</i>	<i>27.500€ < V.A. < 35.000€</i>	<i>V.A. < 35.000€</i>
<i>n.º 3 - Regra geral</i>	10%	27,5%	35%
<i>n.º 18 - Viaturas híbridas plug-in</i>	5%	10%	17,5%
<i>variação em relação à taxa geral</i>	50%	64%	50%
<i>n.º 19 - Viaturas movidas a GNV</i>	7,5%	15%	27,5%
<i>variação em relação à taxa geral</i>	25%	45%	21%

Quadro 2.1 Taxas de Tributação Autónoma

Até 2020, as viaturas movidas a gás petróleo liquefeito (GPL) também beneficiavam da redução de taxa na mesma proporção que as viaturas movidas a gás natural veicular (GNV). O Orçamento do Estado de 2020, publicado pela Lei n.º 2/2020, de 31 de março, veio retirar este benefício sendo a partir de então tributadas pelas taxas gerais.

O Orçamento do Estado de 2021, publicado pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, veio reduzir o tipo de viaturas híbridas *plug-in* que beneficiam da redução de taxa mencionada anteriormente. As viaturas “cuja bateria possa ser carregada através de ligação à rede elétrica e que tenham uma autonomia mínima, no modo elétrico, de 50 km e

emissões oficiais inferiores a 50 gCO₂/km”, esta informação pode ser validada no Certificado de conformidade da viatura. Até esta alteração todas as viaturas híbridas *plug-in* beneficiavam da redução de taxa de Tributação Autónoma.

De acordo com os dados estatísticos sobre o IRC disponibilizados pela Autoridade Tributária e Aduaneira relativamente aos períodos de tributação de 2017 a 2019, os valores declarados de encargos relacionados com viaturas ligeiras correspondem a metade do total dos encargos totais sujeitos a Tributação Autónoma, como podemos verificar no Quadro 2.2

VALORES DE DESPESA DECLARADOS (Valores em milhões de Euros)

DESIGNAÇÃO	2017	2018	2019
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros e de mercadorias - Se CA < € 25.000,00	1 057	1 193	1 245
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros e de mercadorias - Se CA >= € 25.000,00 e < € 35.000,00	223	231	238
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros e de mercadorias - Se CA >= € 35.000,00	375	394	389
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros híbridas plug-in - Se CA < € 25.000,00	3	6	9
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros híbridas plug-in - Se CA >= € 25.000,00 e < € 35.000,00	6	12	21
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros híbridas plug-in - Se CA >= € 35.000,00	22	44	66
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros movidas a GPL ou GNV - Se CA < € 25.000,00	2	2	3
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros movidas a GPL ou GNV - Se CA >= € 25.000,00 e < € 35.000,00	0	0	0
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros movidas a GPL ou GNV - Se CA >= € 35.000,00	1	0	1

Total encargos com viaturas	1 688	1 883	1 972
Total despesa declarada sujeita a TA	3 266	3 716	3 955
Encargos com viaturas / Total dos encargos	51,69%	50,67%	49,85%

Total Tributações Autónomas	510	541	568
------------------------------------	-----	-----	-----

Quadro 2.2 Valores de despesa declarados

Nos períodos em análise o total de Tributação Autónoma paga pelos sujeitos passivos tem aumentado significativamente, como se pode verificar no Quadro 2.2 entre 2017 e 2018 registou-se um aumento de 510M€ para 541M€, existindo um novo aumento em 2019 para 568M€.

Os dados estatísticos disponibilizados pela Autoridade Tributária e Aduaneira não permitem analisar as receitas da Tributação Autónoma dos encargos com viaturas em relação ao total das receitas de Tributação Autónoma.

2.1.1. Jurisprudência - CAAD

Para determinação do lucro tributável, ao rendimento devem ser deduzidos os gastos incorridos para que seja possível a obtenção do rendimento, de acordo com o Art.º 23.º do CIRC este é um conceito de gasto aceite fiscalmente em sede de IRC.

Como vimos, os gastos relacionados com as viaturas ligeiras de passageiros apesar de aceites para a determinação do lucro fiscal são sujeitos a Tributação Autónoma, que se encontra prevista no código do imposto sobre o rendimento. Esta tributação tem na sua natureza o objetivo de evitar a fraude fiscal e tributa estes gastos de acordo com a presunção de não empresarialidade, isto é, de que não são gastos necessários para a obtenção de rendimentos.

No Acórdão do Centro de Arbitragem Administrativa de 20 de maio de 2018, processo n.º 433/2018-T, é analisado, em sede de IRC, se os encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros quando demonstrado que os mesmos são devidos por motivos empresariais e não pessoais podem ser isentos de Tributação Autónoma de acordo com o Art.º 88.º n.º 3 e a presunção legal desta norma, na perspetiva da liquidação de um imposto sobre o gasto.

A requerente é uma sociedade que exerce a título principal atividade de natureza comercial, têm como objeto social o comércio de produtos alimentares e de consumo, bem como a prospeção, compra, venda, arrendamento, gestão de imóveis próprios, construção, remodelação e gestão de propriedades.

Relativamente ao período fiscal de 2013, após a submissão do Modelo 22 e autoliquidação do imposto sobre o rendimento, a requerente apresentou Reclamação Graciosa que foi indeferida, tendo posteriormente apresentado Recurso Hierárquico que foi também indeferido e apresenta agora o Pedido de Pronuncia Arbitral.

Na Reclamação Graciosa é invocado erro na autoliquidação de Tributação Autónoma relativamente aos encargos com despesas de representação, encargos com viaturas ligeiras de passageiros e encargos com ajudas de custo. Tendo em conta o objetivo desta dissertação, só será aprofundado o estudo dos encargos com viaturas ligeiras de passageiros.

A requerente defende que o Art.º 88.º n.º 3 do CIRC, ao abrigo do qual procedeu à autoliquidação das tributações autónomas, contém em si uma presunção de empresarialidade parcial e que a mesma deverá ser tida como uma presunção ilidível.

Caso a requerente consiga provar que a presunção é de facto ilidível, os gastos não devem ser sujeitos a Tributação Autónoma. De acordo com o Art.º 23.º do CIRC para que os gastos sejam considerados na determinação do lucro tributável estes devem estar relacionados com a obtenção de rendimentos. Logo, de acordo com a requerente, assim se comprova a presunção de empresarialidade do gasto e a não sujeição a Tributação Autónoma.

A requerida é a Autoridade Tributária que defende que a existência da presunção de empresarialidade não tem suporte legal e que a interpretação da requerente da norma do Art.º 88.º do CIRC viola o princípio da legalidade previsto no Art.º 103.º da Constituição da República Portuguesa.

Na apreciação da Reclamação Graciosa é referido que os encargos com viaturas ligeiras de passageiros encontram-se sujeitos a Tributação Autónoma independentemente de serem ou não fiscalmente dedutíveis em sede de IRC e como a requerente não apresentou outra prova de empresarialidade dos gastos, a decisão é o indeferimento.

A requerente concordou com a requerida, com exceção dos gastos relacionados com as “viaturas *pool*”, isto é, viaturas não designadas a um colaborador em particular e que são utilizadas através de requisição para deslocações de acordo com um conjunto de regras definidos pela requerente de forma a garantir a utilização para fins profissionais a nível nacional.

No Recurso Hierárquico a requerida manteve a posição de que a Tributação Autónoma terá de ocorrer sempre que se verifique a existência de um qualquer dos factos perfeita e taxativamente previstos na norma e que o legislador não deixou à discricionariedade da Autoridade Tributária ou dos sujeitos passivos a possibilidade da não aplicabilidade da mesma.

As questões a decidir no presente Acórdão são: se o Art.º 88.º n.º 3 do CIRC contém em si uma presunção legal? e, existindo na norma em causa uma presunção, será ela ilidível, de acordo com o disposto no Art.º 73.º da LGT que explicita que presunções em normas de incidência admitem a prova em contrário?

A norma em análise determina a incidência subjetiva, neste caso o sujeito passivo e a Autoridade Tributária, e a incidência objetiva, o facto tributário, i.e., a realização do gasto. De acordo com o Art.º 73.º da LGT, a presunção consagrada nas normas de incidência tributária admite sempre prova em contrário. No entanto, conclui-se que a norma do Art.º 88.º n.º 3 do CIRC não contém uma presunção legal expressa ou implícita.

Para concluir, quanto à presunção legal expressa, é analisado o princípio da capacidade contributiva e a presunção de rendimento, isto porque o legislador deve assegurar que através dos métodos presuntivos de apuramento de rendimentos não se violaria a capacidade contributiva do sujeito passivo mediante presunções inilidíveis, que potencialmente fariam recair tributação onde não existia rendimento. Como refere Guerreiro “o princípio da capacidade contributiva resultante do princípio da igualdade implica obrigatoriamente a existência de uma efetiva conexão entre a prestação tributária e o pressuposto económico selecionado para objeto do imposto”. Como a norma de Tributação Autónoma não incide sobre o rendimento, o pressuposto económico, i.e., a realização da despesa, é a conexão entre a prestação tributária e o pressuposto económico, pelo que o princípio da capacidade contributiva está garantido.

Quanto à não existência de presunção implícita, é explícito que quando o legislador quis condicionar ou excepcionar a incidência do tributo o disse expressamente, i.e., a norma presente no Art.º 88.º do CIRC é explícita sobre as despesas sujeitas e não sujeitas à Tributação Autónoma. Pelo que, não o tendo feito quanto aos gastos em estudo, se conclui que não o pretendeu fazer.

De recordar que a requerente argumenta pela presunção parcial da empresarialidade do gasto e não pela total, sendo que para demonstrar a empresarialidade dos gastos

relacionados com viaturas ligeiras de passageiros apresentou a sua norma interna para utilização das “viaturas *pool*”, apresentou os argumentos teóricos sobre a presunção de não empresarialidade e remeteu para as decisões favoráveis de outros Acórdãos.

Como referido pelos árbitros, a jurisprudência não é unânime nem pacífica, tendo sido fundamentado noutras decisões¹ que o sujeito passivo tem três alternativas: não deduzir o gasto, deduzir e pagar a Tributação Autónoma sem discutir a empresarialidade do gasto ou provar a empresarialidade integral do gasto, e assim deduzir o gasto e não suportar a Tributação Autónoma.

A decisão do Acórdão foi improcedente para os argumentos da requerente, absolvendo a requerida da anulação da autoliquidação e das decisões de indeferimento proferidas anteriormente.

A norma de Tributação Autónoma pretende evitar a elisão fiscal através da tributação de despesas que podem facilmente se fundir com gastos de natureza pessoal e não profissional ou empresarial, daí a presunção de não empresarialidade destes gastos e da sua inclusão nesta norma.

Pela análise deste acórdão conclui-se que o argumento empresarialidade dos gastos por estes serem gastos previstos no Art.º 23.º do CIRC e neste sentido serem considerados como gastos empresariais por serem necessários para obtenção de rendimentos, não basta como prova em contrário da presunção de não empresarialidade do gasto para não sujeição de Tributação Autónoma. Aliás provar que as “viaturas em *pool*” são utilizadas exclusivamente para fins da atividade comercial é extremamente complicado e dispendioso, senão impossível. Quanto às viaturas designadas a colaboradores, i.e., as que não estão em regime de “*pool*” a prova de empresarialidade torna-se ainda mais complicada, pois o colaborador pode facilmente utilizar a viatura para fins pessoais fora do controlo da entidade.

Conclui-se que a Tributação Autónoma na sua vertente teórica e prática, e em particular quando aplicado a viaturas ligeiras de passageiros, continua a levantar posições díspares sobre a sua legalidade e aplicabilidade e que a jurisprudência também ainda não tem uma opinião unânime, o que acentua as opiniões divergentes.

¹ Acórdão do CAAD proc.º n.º 183/2013-T, proc.º n.º 209/2013-T, proc. n.º 628/2014-T, entre outros.

2.1.2. Jurisprudência - STA

Como verificado, a Tributação Autónoma na sua vertente teórica e prática, e em particular quando aplicado a viaturas ligeiras de passageiros, continua a levantar posições díspares sobre a sua legalidade e aplicabilidade.

Neste sentido, no Acórdão n.º 1/2021 referente ao processo n.º 21/20.7BALS do Supremo Tribunal Administrativo, podemos verificar a decisão que uniformizou a jurisprudência que até então não tinha opinião unânime.

A requerente é a sociedade CTT – Correios de Portugal S.A., sociedade dominante do grupo de sociedades sujeito ao Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades. A requerente apresentou um pedido de decisão arbitral referente à autoliquidação de IRC de 2014 em que questiona a legalidade da autoliquidação de tributação autónoma sobre as despesas e encargos com utilização de veículos, quando seja demonstrado que os mesmos são utilizados exclusivamente para a atividade da empresa, tributação prevista no Art.º 88.º n.º 3 e n.º 9 do CIRC.

A decisão arbitral recorrida² argumentou que nesta norma de tributação autónoma não há presunção implícita de ausência parcial ou total de utilização do veículo na atividade da empresa, i.e., mesmo que seja demonstrada a empresarialidade destes encargos não há isenção dos mesmos de sujeição à tributação autónoma.

A decisão arbitral fundamento³ argumentou que a presunção implícita existe, sendo suscetível de ilisão, i.e., se demonstrada a utilização exclusiva dos veículos na atividade da empresa, os encargos não são sujeitos a tributação autónoma.

A questão a decidir é se no Art.º 88.º n.º 3 e n.º 9 do CIRC ao delimitarem as situações em que há lugar a tributação autónoma, consagram presunções implícitas, suscetíveis de serem ilididas por prova em contrário em conformidade com o artigo 73.º da LGT.

O mecanismo da tributação autónoma tem como facto tributário a realização de determinada despesa, sem condições de aplicação da norma quando demonstrado outro facto. A despesa é o único fator que determina a aplicação da norma.

Como mencionada no capítulo 2.1. desta dissertação, de acordo com o tipo de combustível do veículo e valor de aquisição as taxas de tributação autónoma são diferentes, daqui se

² Acórdão do CAAD proc.º n.º 323/2019-T

³ Acórdão do CAAD proc.º n.º 628/2014-T

comprova que o legislador tem um objetivo fiscal de incentivar as entidades a adquirir veículos com determinadas características. Desta forma, “a presunção que se pretende ilidir por prova em contrário não é a natureza não empresarial das despesas, mas a própria razão de política fiscal que levou o legislador a tributar essas despesas, levando a discussão para o plano da conformação legislativa que se encontra vedado ao julgador.”

A decisão vai de acordo com a recorrida, a norma de tributação autónoma não contém em presunções implícitas suscetíveis de serem ilididas por prova em contrário.

Desta forma, e como exposto no capítulo 2.1.1., se o legislador pretendesse incluir uma exceção de tributação ou isenção de tributação a estas despesas quando demonstrado a empresarialidade das mesmas, teria sido explícito na redação da norma. O pretendido com esta norma é a tributação da despesa.

2.2. Depreciação das viaturas ligeiras de passageiros

De acordo com a Norma Contabilística e de Relato Financeiro 7 (NCRF 7) as viaturas ligeiras de passageiros, na contabilidade, são enquadradas nos Ativos Fixos Tangíveis isto porque se enquadram no tipo de bens que vão gerar benefícios económicos futuros para a entidade e o seu custo pode ser fiavelmente mensurado.

Como tal nas demonstrações financeiras da entidade, aquando da aquisição de uma viatura ligeira de passageiros, esta é contabilizada como um ativo fixo tangível pelo seu valor de aquisição, e numa base sistemática, durante a vida útil do ativo, é registado como gasto a depreciação do ativo. Segundo Silva & Pereira (2014), a depreciação consubstancia-se numa operação contabilística que visa registar o desgaste do investimento físico inerente à sua utilização, obsolescência e passagem do tempo. Borges, Rodrigues & Rodrigues (2010) defende que a depreciação se trata da imputação do custo de utilização dos ativos fixos tangíveis pelos diversos períodos económicos, atualizando o valor desses mesmos bens.

Para o cálculo da depreciação é necessário definir a vida útil do bem, a quantia depreciável e o método de depreciação.

De notar que um dos pressupostos subjacentes às demonstrações financeiras é de que a informação deve ser uma representação fidedigna das transações e acontecimentos da entidade. No entanto, na estimativa da vida útil e do valor residual do bem o legislador

define limites bem claros que podem conduzir à adoção dos mesmos nas estimativas contabilísticas.

2.2.1. Métodos de depreciação

Após a mensuração inicial do ativo, a NCRF 7 define dois modelos para a mensuração subsequente: o modelo do custo e o modelo de revalorização. O primeiro define a quantia escriturada do ativo como o custo inicial deduzido de depreciações e imparidades acumuladas registadas ao longo da vida útil, enquanto o segundo permite que a quantia escriturada esteja ao justo valor, i.e., deve estar escriturada a quantia revalorizada deduzida de depreciações e perdas por imparidade acumuladas à data. As revalorizações devem ser feitas com suficiente regularidade para assegurar que a quantia escriturada não difira materialmente daquela que seria determinada pelo uso do justo valor à data do balanço.

O método de depreciação deve refletir o modelo por que se espera que os futuros benefícios económicos do ativo sejam consumidos pela entidade.

O método da linha reta resulta num débito constante durante a vida útil do ativo se o seu valor residual não se alterar. O método do saldo decrescente resulta num débito decrescente durante a vida útil. O método das unidades de produção resulta num débito baseado no uso ou produção esperados.

O Art.º 30.º do CIRC define que o cálculo das depreciações pode ser efetuado pelo método da linha reta ou pelo método das quotas decrescentes, no entanto exclui as viaturas ligeiras de passageiros ou mistas do segundo método.

2.2.2. Vida útil

A NCRF 7 define que o período de vida útil de um Ativo Fixo Tangível deve ter em consideração os seguintes fatores: o uso esperado, o desgaste normal esperado, obsolescência técnica ou comercial e eventuais limites legais impostos, por exemplo, pelo contrato de locação.

Por simplificação dos processos, as entidades tendem a considerar os limites de depreciação fiscais em detrimento da análise dos fatores elencados na norma contabilística.

No enquadramento fiscal deste gasto devemos ter em atenção os Art.º 29.º ao Art.º 34.º do IRC em articulação com o Decreto Regulamentar n.º 25/2009.

De acordo com o Decreto Regulamentar n.º 25/2009, a taxa de depreciação das viaturas automóveis ligeiras ou mistas é de 25% o que corresponde a uma vida útil de 4 anos.

A mensuração da quantia depreciável do ativo, de acordo com a norma contabilística, corresponde ao valor de aquisição excluído do valor residual estimado, no entanto a fiscalidade estipula limites de acordo com o tipo de veículo.

O Art.º 34.º do CIRC define que não são aceites como gastos as depreciações de viaturas na parte em que o valor depreciável ultrapasse os limites definidos na Portaria n.º 467/2010. Esta portaria tem vindo a ter várias alterações desde 2010, tendo sido a mais recente em 2014 no âmbito da reforma fiscal verde, com a Lei n.º 82-D/2014.

Para as viaturas movidas exclusivamente a energia elétrica e adquiridas após 2012 o limite do custo de aquisição é de 50.000€ e para as restantes viaturas é de 25.000€. Com as alterações da reforma fiscal verde, após 2015 o limite do custo de aquisição das viaturas movidas exclusivamente a energia elétrica aumentou para 62.500€, e foi introduzido o limite para as viaturas híbridas *plug-in* de 50.000€, para as viaturas movidas a GPL e GNV de 37.500€ e para as restantes permaneceu o limite de 25.000€.

2.2.3. Valor Residual

Para além da vida útil, também no valor depreciável as normas contabilísticas e fiscais são discordantes.

A NCRF 7 define como quantia depreciável o custo de um ativo menos o seu valor residual. Sendo o custo do ativo o preço de compra, quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo à utilização da entidade e a estimativa inicial de desmantelamento. O valor residual é definido como a quantia estimada que uma entidade obteria correntemente pela alienação de um ativo, após dedução dos custos de alienação estimados, se o ativo já tivesse a idade e as condições esperadas no final da sua vida útil.

Quando os valores de aquisição são superiores aos limites da Portaria n.º 467/2010 algumas entidades estimavam o valor residual mais elevado de forma que a quantia depreciável fosse ao encontro destes limites.

Para evitar que a estimativa do valor residual dos ativos fosse elevada foi publicado o Ofício Circulado n.º: 20.203, de 25 de janeiro de 2019. Se o sujeito passivo tiver estimado um valor residual para uma viatura ligeira de passageiros ou mista e se o respetivo 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 depreciável é o que corresponder à proporção entre o valor residual estimado pelo sujeito passivo e o custo de aquisição da viatura.

O valor residual aceite fiscalmente é calculado pela proporção do valor residual estimado pela entidade no total do custo de aquisição.

O exemplo prático demonstrado no Ofício Circulado apresenta-nos uma viatura com custo de aquisição de 100.000€ e valor residual estimado de 50.000€, na contabilidade a quantia depreciável será de $100.000€ - 50.000€ = 50.000€$.

Para efeitos fiscais o valor residual deve ser ajustado de acordo com a proporção do valor residual estimado no custo de aquisição, neste exemplo é de $50.000€ / 100.000€ = 50\%$. De acordo com a Portaria n.º 467/2010 o custo de aquisição aceite para efeitos fiscais de uma viatura ligeira de passageiros é de 25.000€ pelo que o valor residual ajustado é calculado pela aplicação da proporção à quantia depreciável, i.e., $25.000€ \times 50\% = 12.500€$.

Desta forma, para efeitos fiscais a quantia de depreciação da viatura aceite fiscalmente é de $25.000€ - 12.500€ = 12.500€$.

Se for aplicada a vida útil de 4 anos, a depreciação anual contabilística é de 12.500€, enquanto a depreciação anual aceite fiscalmente é de 3.125€, isto corresponde a um acréscimo na matéria coletável de 9.375€.

Em suma, a contabilidade e a fiscalidade divergem na definição do período de vida útil, na estimativa da quantia depreciável e no método de depreciação aplicável. A contabilidade tem o objetivo que a informação seja fiável e represente fidedignamente a utilização do ativo pelo que a NCRF 7 permite métodos de depreciação e estimativa da vida útil e valor residual diferentes de acordo com o bem. No caso em análise de viaturas ligeiras de passageiros a fiscalidade só permite a utilização de um método de depreciação e define limites para a quantia depreciável aceite e para o cálculo do valor residual.

3. Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares – IRS

De acordo com o tipo de entidades, pode ser vantajoso a atribuição de viatura ao colaborador ou que o colaborador utilize a sua própria viatura e que este gasto seja compensado na remuneração. Neste capítulo pretende-se estudar o impacto destas duas alternativas no cálculo do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares – IRS.

3.1. Atribuição da viatura ao colaborador

No momento de tomada de decisão sobre a utilização de uma viatura ligeira de passageiros, deve ser tido em conta os vários componentes do gasto, entre eles a vertente fiscal. Como exposto no Capítulo 2 desta dissertação, a Tributação Autónoma varia entre os 5% e os 35% de acordo com o tipo de combustível e com o valor de aquisição da viatura.

No entanto, em alguns setores de atividade, as viaturas são utilizadas maioritariamente pelo mesmo colaborador, isto é, são atribuídas a cada um dos colaboradores individualmente. Neste sentido importa estudar o impacto no rendimento das pessoas singulares quando a viatura é considerada como rendimento do colaborador.

De acordo com o Art.º 88.º n.º 6 alínea b) do CIRC, os encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros são excluídos de Tributação Autónoma, quando existe a celebração de um acordo entre a entidade e o colaborador sobre a utilização pessoal da viatura no termos do Art.º 2.º n.º 3 alínea b) n.º 9 do CIRS. De acordo com este artigo, o acordo deve mencionar a viatura que será imputada ao colaborador e que a mesma continua a gerar encargos para a entidade.

Neste cenário, a viatura continua a ser propriedade da entidade e geradora de rendimento, pelo que o gasto relacionado com os encargos continua a ser dedutível de imposto, ao que se soma o benefício de não estar sujeita a Tributação Autónoma.

No entanto, deve ser considerada como remuneração acessória do colaborador e ser tributada em sede de IRS, de acordo com o Art.º 2.º n.º 3 alínea b) n.º 9 do CIRS. O Art.º 99.º n.º 1 alínea a) do CIRS define que o rendimento relacionado com a utilização da

viatura não está sujeito a retenção na fonte de IRS, mas deve considerado no valor total do rendimento obtido na Declaração de IRS, pelo que é tributado nesse momento.

No Art.º 24.º n.º 5 do CIRS encontra-se previsto que o cálculo deste rendimento resulta da multiplicação de 0,75% do valor de mercado pelo número de meses de utilização.

O valor de mercado é determinado pela diferença entre o valor de aquisição e o produto desse valor pelo coeficiente de desvalorização acumulada correspondente ao número de anos do veículo. No Quadro 3.1 encontra-se a tabela de desvalorização anual prevista na Portaria n.º 383/2003

Idade do veículo	Desvalorização anual	Desvalorização acumulada
0	0,00	0,00
1	0,20	0,20
2	0,15	0,35
3	0,10	0,45
4	0,10	0,55
5	0,10	0,65
6	0,05	0,70
7	0,05	0,75
8	0,05	0,80
9	0,05	0,85
10 ou superior	0,05	0,90

Quadro 3.1 Coeficiente de desvalorização

Na aplicação do coeficiente de desvalorização, nunca poderá resultar um valor inferior a 10% do valor de aquisição, de forma a garantir que a viatura mantenha o valor residual mínimo.

O coeficiente de desvalorização foi introduzido na reforma do IRS de 2015, sendo que até então o rendimento sujeito a IRS resultava de 0,75% do valor de aquisição sobre os meses de utilização, e não do valor de mercado. Esta alteração permitiu a diminuição do valor de rendimento em espécie tributado em sede de IRS.

No entanto, a utilização da viatura deve ser também enquadrada no âmbito dos rendimentos sujeitos a contribuições para a Segurança Social, de acordo com o Art.º 46.º-A do Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social. À semelhança do CIRS, o acordo com o colaborador deve mencionar a viatura que será atribuída em permanência ao colaborador e que os encargos são integralmente suportados pela entidade, adicionalmente deve ter uma menção expressa que o colaborador pode utilizar a viatura para fins pessoais, incluindo nos dias de descanso.

Quando todos os pressupostos do acordo estejam assegurados o rendimento correspondente ao uso pessoal da viatura é isento de contribuições para a Segurança Social.

Caso não cumpra estes requisitos o rendimento corresponde a 0,75% do valor de aquisição da viatura. Para o cálculo do rendimento sujeito relacionado com a utilização pelo colaborador para fins pessoais da viatura da empresa, no regime de contribuições da Segurança Social ainda é considerado o valor de aquisição da viatura sem o coeficiente de desvalorização, tal como era considerado em IRS antes da reforma de 2015.

3.2. Utilização de viatura própria

Na esfera do colaborador, outra opção é a utilização da sua viatura particular ao serviço da entidade patronal. Neste cenário, o colaborador deve ser compensado pelas despesas inerentes às deslocações realizadas.

Podem ser considerados dois cenários, o encargo ser considerado na esfera da entidade e tributado em sede de IRC ou ser considerado na esfera do colaborador e tributado em sede de IRS e contribuições para a Segurança Social.

De acordo com o Art.º 23.º-A n.º 1 alínea h) do CIRC, os encargos relacionados com a compensação pela deslocação em viatura própria são aceites no cálculo do rendimento tributável quando haja um mapa com o controlo das deslocações que deve conter: os locais, o tempo de permanência, o objetivo da deslocação, identificação da viatura e do respetivo proprietário e o número de quilómetros percorridos.

Apesar de serem aceites como gasto para o cálculo do rendimento tributável da entidade, este montante é ainda sujeito a Tributação Autónoma à taxa de 5%, de acordo com o Art.º 88.º n.º 9.º do CIRC.

Caso os encargos com deslocações sejam faturados a clientes, este valor não é aceite como gasto para efeitos do cálculo do rendimento tributável.

A alternativa a este cenário é a contabilização do encargo como rendimento do colaborador.

De acordo com o Art.º 2.º n.º 3 alínea d) do CIRS, consideram-se rendimentos do trabalho dependente as importâncias auferidas pela utilização de automóvel próprio que excedam o limite legal de 0,36€/km. Neste sentido, são também consideradas no cálculo das contribuições da Segurança Social apenas na parte em que excede o limite legal.

De acordo com o Art.º 23.º-A n.º 1 alínea h) do CIRC, neste cenário o gasto não é aceite para o cálculo do rendimento tributável na esfera da entidade.

Os limites legais da compensação por deslocação em viatura própria e ajudas de custo previstos no Decreto-Lei n.º 106/98, de 24 de abril (alterado pelo Decreto-Lei n.º 137/2010, de 28 de dezembro) aplicam-se à Função Pública, no entanto, não existindo outro regime para as entidades privadas, consideram-se estes os limites legais mencionados no Art.º 2.º n.º 3 alínea d) do CIRS.

4. Imposto sobre o Valor Acrescentado – IVA

Neste capítulo pretende-se estudar a dedutibilidade em sede de IVA da aquisição de uma viatura ligeira de passageiros e dos encargos inerentes à utilização da mesma.

4.1. Dedutibilidade do imposto suportado na aquisição e encargos inerentes

O IVA é o imposto geral sobre o consumo, que incide sobre as várias fases do circuito económico até ao consumidor final, de acordo com a Diretiva do IVA e é, portanto, um imposto indireto, plurifásico e de matriz comunitária.

Durante as várias fases do circuito económico de um bem ou serviço, o sujeito passivo deve liquidar o imposto no momento da venda e deduzir o imposto que suportou no momento da compra, desta forma o imposto não é cumulativo e o consumidor final é efetivamente o elemento do circuito económico a suportar a totalidade do imposto. A dedutibilidade do imposto suportado é essencial para que o imposto seja plurifásico e não cumulativo.

O pressuposto do princípio da neutralidade é de que todas as atividades económicas similares devem ser tratadas de forma similar, sendo uma das características essenciais que pretende garantir que o imposto não provoque distorções de mercado. A neutralidade do imposto é cumprida quando o imposto não tem influência nas decisões dos agentes económicos.

As despesas excluídas do direito de dedução do imposto estão previstas no Art.º 21.º do CIVA, entre elas a aquisição ou locação de viaturas ligeiras de passageiros e as despesas relacionadas com combustíveis.

No entanto, desde a reforma fiscal verde de 2014 que a aquisição ou locação de viaturas elétricas e viaturas *plug-in* não está excluída do direito de dedução, desde que o custo não exceda os limites previstos na Portaria n.º 467/2010, de €62.500 e €50.000 respetivamente, tal como mencionado no Capítulo 2.

A reforma fiscal verde também incluiu as viaturas movidas a GPL e GNV na alteração da dedutibilidade do imposto suportado na aquisição e locação destas viaturas, no entanto o

direito à dedução é de apenas 50% do imposto suportado e o valor do custo não deve exceder o limite de 37.500€ previsto na Portaria n.º 467/2010.

O imposto suportado na aquisição de combustíveis, relacionado com as viaturas ligeiras de passageiros, também é excluída do direito de dedução quando for gasolina, no caso de gasóleo, gases de petróleo liquefeitos (GPL), gás natural e biocombustíveis o sujeito passivo tem direito a deduzir 50% do imposto suportado. A Lei n.º 2-D/2020, de 31 de março que aplicou o OE de 2020, introduzi-o a alínea h) no n.º 2 do Art.º 21.º do CIVA que permite a dedução na totalidade do imposto suportado na aquisição de eletricidade para carregamento de viaturas elétricas e híbridas *plug-in*.

Para que o princípio da neutralidade seja cumprido a escolha do agente económico na aquisição de determinado bem não deve ser influenciada pelo imposto. No entanto, tendo em consideração as diferenças no direito de dedutibilidade do imposto na aquisição de uma viatura ligeira de passageiros, e na aquisição do combustível correspondente, é de notar que as regras de dedutibilidade relacionadas com o tipo de combustível e valor de aquisição podem ter influência na escolha da viatura ligeira de passageiros quando o agente económico se tratar de uma entidade.

Porém, no caso em análise, conclui-se que o legislador pretende efetivamente influenciar as escolhas dos agentes económicos no sentido de promover escolhas que sejam ecologicamente mais sustentáveis e eficientes tal como será desenvolvido no Capítulo 5 referente às reformas fiscais verdes.

5. Reforma Fiscal Verde

Neste capítulo pretende-se estudar o impacto das alterações introduzidas pela reforma fiscal verde desde 2014 em IRC, IRS e IVA na parte que influencie a aquisição e utilização de viaturas ligeiras de passageiros.

5.1. Reforma Fiscal Verde: objetivos e princípios

As preocupações ambientais e a ausência de regulação económica são os principais motivadores para o desenvolvimento do conjunto de medidas que permitam regular a utilização mais sustentável dos recursos. Ao reduzir os impostos sobre os rendimentos, ou ao aumentar ou criar impostos sobre os combustíveis, carvão, eletricidade, resíduos, emissões de carbono, pesticidas, gás natural e outros consumos de energia não sustentáveis, o sistema fiscal pode influenciar a decisão dos sujeitos passivos para alternativas mais sustentáveis.

Um dos primeiros exemplos de uma reforma fiscal verde surge em 1991 na Suécia, com a introdução no sistema fiscal do imposto sobre o dióxido de carbono e simultaneamente uma redução no imposto sobre o rendimento.

A neutralidade fiscal é um dos pressupostos na criação de medidas de reforma fiscais verdes, isto é, o aumento da receita deve ser utilizado na diminuição de outros impostos, nomeadamente o do rendimento, para incentivar os sujeitos passivos e impulsionar a economia. Outro dos pressupostos é o triplo benefício que consiste em melhorar o desempenho ambiental, contribuir para o crescimento económico e, desta forma, melhorar a situação das finanças públicas, promovendo a consolidação orçamental.

As reformas fiscais verdes devem estimular a inovação e o desenvolvimento sustentável, aliando a proteção do ambiente com o crescimento económico através de incentivos às boas práticas ambientais e responsabilização das atividades menos sustentáveis.

Os princípios das normas propostas devem estar alinhados com os princípios gerais e objetivos das normais e orientações da União Europeia, assim como com as metas de ambiente e energia acordadas a nível europeu e internacional.

A primeira grande reforma fiscal verde em Portugal entrou em vigor a 1 de janeiro de 2015 com a Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro.

Esta lei fez alterações em diversos diplomas já existentes e criou dois regimes: o regime de incentivo ao abate de veículos em fim de vida através da redução do Imposto Sobre Veículos (ISV) ou da atribuição de um subsídio e o regime de tributação dos sacos de plástico.

5.2. Principais alterações em sede de IRC, IRS e IVA

As alterações em sede de imposto sobre o rendimento e sobre o consumo, nomeadamente IRC, IRS e IVA estão relacionadas com as viaturas elétricas, híbridas *plug-in*, viaturas movidas a gases de petróleo liquefeito (GPL) e a gás natural veicular (GNV).

Em sede de impostos sobre o rendimento, até 2015 o legislador não distinguia a viatura por tipo de combustível, ou seja, os gastos relacionados com todas as viaturas ligeiras de passageiros ou mistas eram sujeitas à mesma taxa de Tributação Autónoma.

De forma a desincentivar o consumo relacionado com viaturas movidas a combustíveis fósseis e a incentivar o consumo relacionado com viaturas mais sustentáveis, foram introduzidas reduções na taxa de Tributação Autónoma nos gastos relacionados com viaturas mais sustentáveis.

Neste sentido, as taxas de Tributação Autónoma em IRS e IRC a aplicar aos gastos relacionados com viaturas, nomeadamente as depreciações, rendas ou alugueres, seguros, manutenção e conservação, combustíveis e impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização, foram reduzidas quando forem viaturas elétricas, híbridas *plug-in*, viaturas movidas a gases de petróleo liquefeito (GPL) e a gás natural veicular (GNV).

Nos Quadros 5.1 e 5.2 são comparadas a taxa de Tributação Autónoma geral e as novas taxas de acordo com o tipo de viatura assim como o rácio de redução de acordo com o Valor de Aquisição:

<i>Art.º 88.º CIRC</i>	<i>V.A. < 27.500€</i>	<i>27.500€ < V.A. < 35.000€</i>	<i>V.A. < 35.000€</i>
<i>n.º 3 - Regra geral</i>	10%	27,5%	35%
<i>n.º 18 - Viaturas híbridas plug-in</i>	5%	10%	17,5%
<i>variação em relação à taxa geral</i>	50%	64%	50%
<i>n.º 19 - Viaturas movidas a GNV</i>	7,5%	15%	27,5%
<i>variação em relação à taxa geral</i>	25%	45%	21%

Quadro 5.1 Taxas de Tributação Autónoma em sede de IRC

De acordo com este Quadro podemos verificar que as viaturas híbridas *plug-in* tiveram uma redução de taxa significativamente superior em comparação com as viaturas movidas a GNV. De notar que as taxas apresentadas são as aplicáveis a partir de 2020.

<i>Art.º 73.º CIRS</i>	<i>V.A. < 20.000€</i>	<i>V.A. > 20.000€</i>
<i>n.º 2 - Regra geral</i>	10%	20%
<i>n.º 10 - Viaturas híbridas plug-in</i>	5%	10%
<i>variação em relação à taxa geral</i>	50%	50%
<i>n.º 11 - Viaturas movidas a GPL ou GNV</i>	7,5%	15%
<i>variação em relação à taxa geral</i>	25%	25%

Quadro 5.2 Taxas de Tributação Autónoma em sede de IRS

Tal como no IRC, em sede de IRS também as viaturas híbridas *plug-in* beneficiaram de uma redução de taxa superior em relação às viaturas movidas a GPL ou GNV. De notar, que em 2020 as viaturas movidas a GPL ainda estão incluídas no benefício de redução de taxa de Tributação Autónoma em IRS, enquanto em sede de IRC foram excluídas.

A Tributação Autónoma em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas tem sofrido algumas alterações, sendo que a redação já teve mais alterações desde 2014, a mais

recente introduzida pelo Orçamento do Estado Suplementar de 2020, Lei n.º 2/2020, de 31 de março.

Enquanto em 2015 foram consideradas todas as viaturas híbridas, em 2020 esta norma foi alterada e contempla novas restrições de acordo com as especificidades da bateria. Para além desta alteração, as viaturas movidas a gases de petróleo liquefeito (GPL) deixam de ter este benefício de redução de taxa de Tributação Autónoma.

Em sede de imposto sobre o consumo, as alterações também foram relacionadas com as viaturas elétricas e GPL. O imposto sobre as despesas relativas à aquisição, fabrico ou importação, à locação e à transformação dos quatro tipos de viaturas referidos é dedutível em sede de IVA, desde que o custo não exceda os limites previstos em Portaria n.º 467/2010, como mencionado no Capítulo 4.1 desta dissertação.

As provisões relacionadas com os encargos para reparação de danos ambientais a locais afetos à exploração foram incluídas como fiscalmente aceites para dedução em sede de IRC, de acordo com o Art.º 39.º do CIRC.

6. Tributação em IRC vs. IRS

Neste capítulo pretende-se apresentar dois exemplos e aplicar às situações descritas anteriormente, de forma a comparar o impacto fiscal na entidade e no colaborador e concluir qual a opção mais vantajosa.

6.1. Aplicação prática em diferentes tipos de viaturas

Os veículos A e B, que serão utilizados neste exemplo, são veículos híbridos *plug-in* adquiridos em 2020, pelo que para o cálculo de desvalorização será considerado que tem dois anos.

Os cálculos de IRC efetuados são os aplicáveis a pessoas coletivas e outras entidades residentes que exerçam, a título principal, atividade comercial, industrial ou agrícola e a taxa de IRC é a de 21%, não será considerado a taxa de derrama estadual e municipal por não ser essencial para o presente estudo e para simplificação dos cálculos.

Para a análise da situação contributiva do colaborador foi considerado o valor base mensal de 3.000€, no cálculo do impacto em IRS anual é considerado que o colaborador é solteiro sem dependentes. A taxa de contribuição da Segurança Social é a geral e por prudência, e considerando as particularidades do Art.º 46º-A do Código dos Regimes Contributivos de Segurança Social, é considerado que não estão assegurados todos os pressupostos do acordo para isenção deste rendimento nas contribuições da Segurança Social.

6.1.1. Veículo A

O valor de aquisição do veículo A é de 27.500€ e o valor residual estimado é de 16.345€.

Como mencionado no capítulo 2.2., para o cálculo da matéria coletável em IRC, o valor residual deve ser ajustado de acordo com a Portaria n.º 467/2010. A viatura em análise é um veículo híbrido *plug-in* adquirido em 2020, logo o limite de custo de aquisição aceite é de 50.000€, o aplicável a viaturas adquiridas após 1 de janeiro de 2015. O peso do valor residual no custo de aquisição resulta do quociente do valor residual estimado sobre o valor de aquisição, no caso em análise $16.345€ / 27.490€ = 59,46\%$.

O valor residual ajustado resulta do produto entre o custo de aquisição aceite e o peso do valor residual no custo de aquisição, no entanto como no caso em análise o valor de aquisição não excede o limite da Portaria n.º 467/2010 o valor residual estimado corresponde ao valor residual ajustado aceite fiscalmente.

Na contabilidade, a quantia depreciável resulta do valor de aquisição excluído do valor residual, mas para o cálculo de IRC o valor residual deve ser ajustado de acordo com o mencionado no Capítulo 2.2. Neste sentido, a quantia depreciável contabilística e fiscal é de 27.490€ - 16.345€ = 11.345€ tendo em consideração a vida útil estimada de 4 anos a depreciação anual do veículo é de 2.786,25€.

No Quadro 6.1 está presente o resumo dos cálculos descritos acima:

IRC depreciação e valor residual	Valor de Aquisição	27 490,00 €		
	Valor Residual Estimado	16 345,00 €		
	Veículo	veículos híbridos plug-in		
	Peso do valor residual no custo de aquisição	59,46%		
	Custa de aquisição aceite	50 000,00 €		
	Valor Residual Ajustado	16 345,00 €		
		CTB	M22	
	Quantia Depreciável	11 145,00 €	11 145,00 €	
	Depreciação	2 786,25 €	2 786,25 €	
	Valor a acrescentar na M22			- €
Impacto em IRC (21%)			- €	

Quadro 6.1 Veículo A – depreciação e valor residual

Tendo em conta que o valor residual contabilístico não teve alterações para o valor residual ajustado e foi considerado o mesmo período de vida útil que o aceite no Decreto Regulamentar n.º 25/2009, a depreciação contabilística não teve diferença para a depreciação aceite fiscalmente, não havendo impacto em IRC.

Para o cálculo do impacto na Tributação Autónoma, como o veículo é híbrido *plug-in* e o custo de aquisição é de 27.490€, a taxa a considerar para os gastos relacionados com o veículo é de 5%, tal como mencionado no capítulo 2.1.

No Quadro 6.2 apresenta-se uma estimativa dos gastos relacionados com veículos sujeitos a Tributação Autónoma e o cálculo da tributação.

IRC tributações autónomas	Valor de Aquisição	27 490,00 €	
	Veículo	veículos híbridos plug-in	
	Taxa Tributação Autónoma	5,0%	
		Despesa	T.A.
	Depreciações	2 786,25 €	139,31 €
	Rendas ou alugueres	781,00 €	39,05 €
	Seguros	621,00 €	31,05 €
	IUC	138,00 €	6,90 €
	Manutenção e conservação	500,00 €	25,00 €
	Combustíveis	1 200,00 €	60,00 €
Total	6 026,25 €	301,31 €	

Quadro 6.2 Veículo A – Tributação Autónoma

Em suma, o impacto em IRC do veículo A é no valor da matéria coletável por considerar o gasto da depreciação no valor de 2.786,25€ e no total de imposto a pagar no valor de 301,31€ correspondente à Tributação Autónoma.

No capítulo 3.1. foram analisados os pressupostos do impacto em IRS, caso haja acordo entre o colaborador e a entidade, sobre a utilização exclusiva da viatura por parte do colaborador.

Para calcular o impacto no rendimento anual do colaborador, em tributação de IRS e contribuições para a Segurança Social é necessário calcular o valor de mercado do veículo. Como mencionado anteriormente, foi considerado que o veículo tem 2 anos, sendo que de acordo com Portaria n.º 383/2003 o coeficiente de desvalorização anual é de 0,15 e a desvalorização acumulada de 0,35

A desvalorização, em 2022, do veículo A é de $27.490€ \times 0,35 = 9.621,50€$ o que resulta no valor de mercado de 17.868,50€.

O rendimento a considerar em IRS corresponde a 0,75% do valor de mercado sobre os meses de utilização da viatura. No caso em análise é considerado que foi utilizado durante o ano inteiro, pelo que o valor do rendimento a considerar na declaração anual de IRS é de $17.868,50\text{€} \times 0,75\% \times 12 \text{ meses} = 1.608,17\text{€}$.

O rendimento a considerar nas contribuições para a Segurança Social corresponde a 0,75% do valor de aquisição e não do valor de mercado, portanto o valor de rendimento a considerar é de $27.490\text{€} \times 0,75\% \times 12 \text{ meses} = 2.747,10\text{€}$.

No Quadro 6.3 apresenta-se o valor de mercado e o valor do rendimento bruto anual a considerar para os cálculos de IRS e contribuições para a Segurança Social.

Valor de Aquisição	27 490,00 €
Idade do veículo (anos)	2
Valor de mercado	17 868,50 €
Rendimento veículo IRS	1 608,17 €
Rendimento veículo SS	2 474,10 €
Rendimento bruto mensal	3 000,00 €
Rendimento bruto anual com veículo	42 995,83 €

Quadro 6.3 Veículo A – Valor de mercado

O rendimento do veículo em IRS não é sujeito a retenção na fonte, mas é considerado no rendimento bruto anual sujeito a este imposto, tendo sido calculado o impacto no rendimento anual.

No cálculo da coleta de IRS do colaborador foi considerado o rendimento bruto mensal de 3.000€, a dedução específica de 4.104€, a taxa de tributação de 45% e a parcela a abater de 5.974,61€.

No cálculo das contribuições da Segurança Social foi considerado a taxa geral de 11% para o colaborador e de 23,75% para a entidade patronal

No Quadro 6.4 apresenta-se o valor de mercado e o valor do rendimento bruto anual a considerar para os cálculos de IRS e contribuições para a Segurança Social, o cálculo de

IRS anual e das contribuições da Segurança Social anuais suportadas pelo colaborador e pela empresa.

IRS e Segurança Social	Valor de Aquisição	27 490,00 €	
	Idade do veículo (anos)	2	
	Valor de mercado	17 868,50 €	
	Rendimento veículo IRS	1 608,17 €	
	Rendimento veículo SS	2 474,10 €	
	Rendimento bruto mensal	3 000,00 €	
	Rend. bruto anual c/ veículo	42 995,83 €	
		Sem veículo	Com veículo
	Rendimento Anual Bruto	42 000,00 €	43 608,17 €
	Dedução Especifica	4 104,00 €	4 104,00 €
	Rend. Coletavel	37 896,00 €	39 504,17 €
	Importância Apurada	17 053,20 €	17 776,87 €
	Parcela a Abater	5 974,61 €	5 974,61 €
	Coleta Total	11 078,59 €	11 802,26 €
	Impacto em IRS	723,67 €	
	Sem veículo	Com veículo	
Rendimento Anual Bruto	42 000,00 €	44 474,10 €	
Contribuições colaborador	4 620,00 €	4 892,15 €	
Contribuições entidade	9 975,00 €	10 562,60 €	
Impacto nas contribuições SS	859,75 €		

Quadro 6.4 Veículo A – Valor de mercado, IRS e Segurança Social

O impacto no cálculo do IRS do colaborador é de 723,67€ e nas contribuições para a Segurança Social é de 859,75€ (total do colaborador e da entidade).

O impacto em IRC foi apenas a Tributação Autónoma no total de 301,31€, concluindo-se que no Veículo A opção fiscalmente mais económica será a de não fazer acordo com o colaborador.

De seguida, será analisado o impacto no rendimento do colaborador se utilizasse viatura e fosse recompensado através do pagamento de ajudas de custo pela quantidade de

quilómetros percorridos. Deve ser considerado o impacto na retenção de IRS na parte que exceda o valor de 0,36€/km e nas contribuições para a Segurança Social.

Por exemplo, se o colaborador preencher o mapa justificativo com o total de 2.640 quilómetros percorridos durante o mês (média de 120 quilómetros por dia, no total de 22 dias úteis) e se a empresa pagar ao colaborador o valor de 0,36€/km o valor a considerar no rendimento bruto é de 950,40€.

Como o valor unitário por quilómetro percorrido não excede o limite de 0,36€/km, o impacto em IRS e contribuições para a Segurança Social é nulo, como verificado no Quadro 6.5 e o impacto para a entidade em Tributação Autónoma pelo pagamento de Ajudas de Custo é de 522,72€.

Ajuda de custo - KM		mês	ano
	Rendimento Bruto		3 000,00 €
120km x 22 dias x 11 meses		2 640,00	29 040,00
Ajudas de custo 0,36€/km		950,40 €	10 454,40 €
Retenção na fonte IRS km		- €	- €
Contribuições Segurança Social km			
colaborador		- €	- €
entidade		- €	- €
Tributação Autónoma		47,52 €	522,72 €
Impacto total - ajuda custo/km		47,52 €	522,72 €

Quadro 6.5 Remuneração através de Ajuda de Custo pela utilização do veículo próprio, exemplo 1

No entanto, se o valor de remuneração unitário por quilómetro fosse 0,04€ superior o impacto na remuneração do colaborador já seria mais significativo.

No Quadro 6.6 pode se verificar o impacto se a remuneração for de 0,40€/km, o que resulta no rendimento bruto mensal de 1.056,00€

Tendo em consideração o mesmo colaborador, ao rendimento bruto mensal de 3.000€ soma-se o rendimento referente a ajudas de custo o que resulta no rendimento bruto total de 4.056€.

Para o cálculo do rendimento sujeito a retenção da fonte de IRS e para as contribuições para a Segurança Social deve ser considerado apenas a parte que excede os 0,36€/km, sendo o valor sujeito $2.640\text{km} \times 0,04\text{€} = 105,60\text{€}$ o que resulta no total de 3.105,60€.

De acordo com a tabela de retenções para 2022, a taxa de retenção na fonte de IRS a aplicar no caso em análise é de 29,6%, assim o impacto na retenção na fonte de IRS da ajuda de custo corresponde à utilização do carro pessoal é de 343,83€. A contribuição para a Segurança Social a ser suportada pelo colaborador corresponde a 11% do valor, ou seja, o total de 127,78€.

O aumento do rendimento bruto de 1.056€ correspondente a 2.640km percorridos durante o mês resulta no rendimento líquido de 2.795,13€.

O gasto relacionado com ajudas de custo é sujeito a Tributação Autónoma à taxa de 5%.

Ajuda de custo - KM		mês	ano
	Rendimento Bruto		3 000,00 €
120km x 22 dias x 11 meses		2 640,00	29 040,00
Ajudas de custo 0,40€/km		1 056,00 €	11 616,00 €
Ajudas de custo 0,40€/km - 0,36€/km		105,60 €	1 161,60 €
Retenção na fonte IRS km		31,26 €	343,83 €
Contribuições Segurança Social km			
colaborador		11,62 €	127,78 €
entidade		25,08 €	275,88 €
Tributação Autónoma		52,80 €	580,80 €
Impacto total - ajuda custo/km		120,75 €	1 328,29 €

Quadro 6.6 Remuneração através de Ajuda de Custo pela utilização do veículo próprio, exemplo 2

De recordar que a remuneração através dos quilómetros percorridos com a viatura deve ser justificada com um mapa que contenham os locais, o tempo de permanência, o objetivo da deslocação, identificação da viatura e do respetivo proprietário e o número de quilómetros percorridos.

O impacto para o colaborador da remuneração anual através de ajuda de custo seria de 471,61€ e para a entidade de 856,68€, que resulta da soma da contribuição da segurança social e da tributação autónoma.

A soma do impacto para a empresa em IRC e das contribuições para a Segurança Social do pagamento e ajudas de custo é no total de 275,88€ + 580,80€ = 856,68€ e para o colaborador é de 471,61€

Ao considerar a remuneração através de ajudas de custo com um valor de remuneração por quilómetro superior ao limite não sujeito, a opção fiscalmente mais económica permanece a de não fazer acordo com o colaborador.

6.1.2. Veículo B

O valor de aquisição do veículo B é de 34.990€ e o valor residual estimado é de 23.076€.

Foram repetidos os mesmos cálculos efetuados ao veículo A e no cálculo do impacto na depreciação anual e valor residual foram obtidos os resultados demonstrados no Quadro 6.7.

IRC depreciação e valor residual	Valor de Aquisição	34 990,00 €		
	Valor Residual Estimado	23 076,00 €		
	Veículo	veículos híbridos plug-in		
	Peso do valor residual no custo de aquisição	66%		
	Custa de aquisição aceite	50 000,00 €		
	Valor Residual Ajustado	23 076,00 €		
		CTB	M22	
	Quantia Depreciável	11 914,00 €	11 914,00 €	
	Depreciação	2 978,50 €	2 978,50 €	
	Valor a acrescentar na M22			- €
Impacto em IRC (21%)			- €	

Quadro 6.7 Veículo B – depreciação e valor residual

No cálculo da Tributação Autónoma, a taxa a considerar no veículo B é de 10% por este ter um valor de aquisição superior a 27.500€ e inferior a 35.000€.

No Quadro 6.8 é calculado o impacto na Tributação Autónoma dos encargos relacionados com o veículo B.

IRC tributações autónomas	Valor de Aquisição	34 990,00 €	
	Veículo	veículos híbridos plug-in	
	Taxa Tributação Autónoma	10,0%	
		Despesa	T.A.
	Depreciações	2 978,50 €	297,85 €
	Rendas ou alugueres	821,00 €	82,10 €
	Seguros	693,00 €	69,30 €
	IUC	138,00 €	13,80 €
	Manutenção e conservação	500,00 €	50,00 €
	Combustíveis	1 200,00 €	120,00 €
Total	6 330,50 €	633,05 €	

Quadro 6.8 Veículo B – Tributação Autónoma

No caso de considerar o veículo como rendimento do colaborador, foi considerado os mesmos valores para o colaborador que foram considerados nos cálculos do veículo A.

No Quadro 6.9 são apresentados o valor de mercado, do rendimento do veículo B para efeitos de IRS e Contribuições para a Segurança Social.

Valor de Aquisição	34 990,00 €
Idade do veículo (anos)	2
Valor de mercado	22 743,50 €
Rendimento veículo IRS	2 046,92 €
Rendimento veículo SS	3 149,10 €
Rendimento bruto mensal	3 000,00 €
Rendimento bruto anual com veículo	43 267,51 €

Quadro 6.9 Veículo B – Valor de mercado

No Quadro 6.10 são apresentados o valor de mercado, do rendimento do veículo B para efeitos de IRS e Contribuições para a Segurança Social e o impacto nestas contribuições do rendimento anual sem veículo e com veículo, para o colaborador e para a entidade.

IRS e Segurança Social	Valor de Aquisição	34 990,00 €	
	Idade do veículo (anos)	2	
	Valor de mercado	22 743,50 €	
	Rendimento veículo IRS	2 046,92 €	
	Rendimento veículo SS	3 149,10 €	
	Rendimento bruto mensal	3 000,00 €	
	Rend. bruto anual c/ veículo	43 267,51 €	
		Sem veículo	Com veículo
	Rendimento Anual Bruto	42 000,00 €	44 046,92 €
	Dedução Especifica	4 104,00 €	4 104,00 €
	Rend. Coletavel	37 896,00 €	39 942,92 €
	Importância Apurada	17 053,20 €	17 974,31 €
	Parcela a Abater	5 974,61 €	5 974,61 €
Coleta Total	11 078,59 €	11 999,70 €	
Impacto em IRS	921,11 €		
	Sem veículo	Com veículo	
Rendimento Anual Bruto	42 000,00 €	45 149,10 €	
Contribuições colaborador	4 620,00 €	4 966,40 €	
Contribuições entidade	9 975,00 €	10 722,91 €	
Impacto nas contribuições SS	1 094,31 €		

Quadro 6.10 Veículo B – Valor de mercado, IRS e Segurança Social

O impacto em IRC foi apenas o da Tributação Autónoma no total de 633,05€.

Através de acordo com a empresa, a utilização da viatura tem um impacto de 1.267,51€ para o colaborador e 747,91€ para a empresa, respetivamente.

O impacto para o colaborador da remuneração através de ajuda de custo é de 471,61€ e para a entidade de 275,88€. Não há alterações entre o veículo A e B.

À semelhança do veículo A, a opção mais vantajosa é a de fazer acordo sobre a utilização da viatura tendo em consideração a remuneração através de ajudas de custo numa média de 120km por dia.

6.2. Conclusão sobre o método fiscalmente mais vantajoso

No capítulo 6.1 foram analisados dois veículos híbridos *plug-in*, o Veículo A e o Veículo B, com valor de aquisição de 27.490€ e 34.990€, respetivamente.

Na análise do impacto em IRC, nomeadamente, do impacto no cálculo da Tributação Autónoma, foram considerados como encargos relacionados com a viatura a depreciação do ativo, a renda, o seguro, o Imposto Único Automóvel, a manutenção e conservação e combustíveis. Para o cálculo da depreciação foi considerada a vida útil de 4 anos e calculado o valor residual ajustado, como se pode verificar nos Quadros 6.2 e 6.8, sem impacto no cálculo da matéria coletável de IRC. No valor de renda e seguro foi aplicado um aumento de 1% ao Veículo B em relação aos valores considerados para o Veículo A, nos restantes encargos foi considerado o mesmo valor de despesa para os dois veículos.

No Quadro 6.11 verifica-se a impacto na Tributação Autónoma, o valor de aquisição dos veículos é diferente, no que resulta na aplicação de uma taxa de Tributação Autónoma de 5% para o Veículo A e de 10% para o Veículo B.

		Veículo A		Veículo B		Dif.
IRC tributações autónomas	Valor de Aquisição Veículo	27 490,00 €		34 990,00 €		7 500,00 €
	Taxa Tributação Autónoma	veículos híbridos plug-in 5,0%		veículos híbridos plug-in 10,0%		
		Despesa	T.A.	Despesa	T.A.	
	Depreciações	2 786,25 €	139,31 €	2 978,50 €	297,85 €	
	Rendas ou alugueres	781,00 €	39,05 €	821,00 €	82,10 €	
	Seguros	621,00 €	31,05 €	693,00 €	69,30 €	
	IUC	138,00 €	6,90 €	138,00 €	13,80 €	
	Manutenção e conservação	500,00 €	25,00 €	500,00 €	50,00 €	
	Combustíveis	1 200,00 €	60,00 €	1 200,00 €	120,00 €	
	Total	6 026,25 €	301,31 €	6 330,50 €	633,05 €	331,74 €

Quadro 6.11 Veículo A vs. Veículo B – Tributação Autónoma

A diferença entre os veículos resulta apenas de a taxa de tributação aplicada ser diferente, concluindo-se que bastava que o Veículo B tivesse um valor de aquisição superior a 27.500€ e o impacto em IRC seria o mesmo.

No caso em estudo importa analisar o impacto em IRC em conjunto com o impacto em IRS e contribuições para a Segurança Social no caso de o colaborador ser remunerado por ajudas de custo de acordo com a quantidade de quilómetros percorridos.

Nos Quadros 6.5 e 6.6 foi analisado o impacto no rendimento do colaborador e na contribuição da empresa de Segurança Social, foi considerado uma média de 120km diários durante 11 meses de trabalho. No exemplo 1, presente no Quadro 6.5, foi considerado a remuneração de 0,36€/km o limite de remuneração unitária não sujeita a IRS e contribuições para a Segurança Social e no exemplo 1, no Quadro 6.6, foi considerado o valor de remuneração ligeiramente superior de forma a validar o impacto nas contribuições.

Ajuda de custo - KM		mês	ano
	Rendimento Bruto	3 000,00 €	42 000,00 €
120km x 22 dias x 11 meses	2 640,00	29 040,00	
Ajudas de custo 0,40€/km	1 056,00 €	11 616,00 €	
Ajudas de custo 0,40€/km - 0,36€/km	105,60 €	1 161,60 €	
Retenção na fonte IRS km	31,26 €	343,83 €	
Contribuições Segurança Social km			
colaborador	11,62 €	127,78 €	
entidade	25,08 €	275,88 €	
Tributação Autónoma	52,80 €	580,80 €	
Impacto total - ajuda custo/km	120,75 €	1 328,29 €	

Ajuda de custo - KM		mês	ano
	Rendimento Bruto	3 000,00 €	42 000,00 €
120km x 22 dias x 11 meses	2 640,00	29 040,00	
Ajudas de custo 0,36€/km	950,40 €	10 454,40 €	
Retenção na fonte IRS km	- €	- €	
Contribuições Segurança Social km			
colaborador	- €	- €	
entidade	- €	- €	
Tributação Autónoma	47,52 €	522,72 €	
Impacto total - ajuda custo/km	47,52 €	522,72 €	

Quadro 6.12 Exemplo 1 vs. Exemplo 2 - Ajuda de custo de km

Como verificado no Quadro 6.12, a remuneração de 0,36€/km não tem impacto no cálculo de IRS ou contribuições para a Segurança Social, no entanto a remuneração de 0,40€/km tem o impacto de 471,61€ e de 333,96€ para o colaborador e para a entidade, respetivamente para além do impacto na Tributação Autónoma. Nas conclusões será utilizado o exemplo 2.

Nos Quadros 6.4 e 6.10 foi analisado o impacto em IRS e Contribuições para a Segurança Social no caso de existir um acordo escrito com um colaborador sobre a utilização do veículo da empresa.

Para o cálculo do rendimento, o valor do veículo é atualizado para o valor de mercado e multiplicado pela quantidade de meses que utilização, logo foram considerados os 12 meses do ano e idade do veículo 2 anos.

No Quadro 6.13 agruparam-se os Quadros 6.4 e 6.10 e calcularam-se as diferenças.

		Veículo A		Veículo B		
IRS e Segurança Social	Valor de Aquisição	27 490,00 €		34 990,00 €		
	Idade do veículo (anos)	2		2		
	Valor de mercado	17 868,50 €		22 743,50 €		
	Rendimento veículo IRS	1 608,17 €		2 046,92 €		
	Rendimento veículo SS	2 474,10 €		3 149,10 €		
	Rendimento bruto mensal	3 000,00 €		3 000,00 €		
	Rend. bruto anual c/ veículo	42 995,83 €		43 267,51 €		
		Sem veículo	Com veículo	Sem veículo	Com veículo	
	Rendimento Anual Bruto	42 000,00 €	43 608,17 €	42 000,00 €	44 046,92 €	
	Dedução Específica	4 104,00 €	4 104,00 €	4 104,00 €	4 104,00 €	
	Rend. Coletável	37 896,00 €	39 504,17 €	37 896,00 €	39 942,92 €	
	Importância Apurada	17 053,20 €	17 776,87 €	17 053,20 €	17 974,31 €	
	Parcela a Abater	5 974,61 €	5 974,61 €	5 974,61 €	5 974,61 €	
	Coleta Total	11 078,59 €	11 802,26 €	11 078,59 €	11 999,70 €	
	Impacto em IRS	723,67 €		921,11 €		
		Sem veículo	Com veículo	Sem veículo	Com veículo	
Rendimento Anual Bruto	42 000,00 €	44 474,10 €	42 000,00 €	45 149,10 €		
Contribuições colaborador	4 620,00 €	4 892,15 €	4 620,00 €	4 966,40 €		
Contribuições entidade	9 975,00 €	10 562,60 €	9 975,00 €	10 722,91 €		
Impacto nas contribuições SS	859,75 €		1 094,31 €			

Quadro 6.13 Veículo A vs. Veículo B – IRS e Contribuições Segurança Social

A diferença no aumento de rendimento bruto anual entre o Veículo A e o Veículo B é de 271,69€ e o impacto para o colaborador também é de 271,69€, enquanto para a entidade é de 160,31€.

No Quadro 6.14 é apresentado a comparação entre as três análises realizadas anteriormente e o impacto total nas contribuições do colaborador e da entidade em cada uma.

	Veículo A	Veículo B
Valor de Aquisição	27 490,00 €	34 990,00 €
IRC - Tributação Autónoma	301,31 €	633,05 €
Acordo		
Entidade - Contrib. Seg. Social	587,60 €	747,91 €
Colaborador - IRS + Contrib. Seg. Social	995,83 €	1 267,51 €
Total Entidade Acordo	587,60 €	747,91 €
Total Colaborador Acordo	995,83 €	1 267,51 €
Ajuda de custo - Km		
Entidade - Contrib. Seg. Social	275,88 €	
Entidade - Tributação Autónoma	580,80 €	
Colaborador - IRS + Contrib. Seg. Social	471,61 €	
Total Entidade Km	856,68 €	
Total Colaborador Km	471,61 €	

Quadro 6.14 Totais entidade e colaborador

Para os exemplos apresentados, conclui-se que a opção fiscalmente mais económica para o Veículo A e para o Veículo B é a de ter um acordo com o colaborador, considerar os encargos com o veículo como gasto da empresa e isentos de Tributação Autónoma

Estas conclusões podem ser diferentes de acordo com o tipo de veículo, o valor de aquisição do mesmo, o montante de encargos suportados, a remuneração mensal do colaborador e o valor a considerar como remuneração por quilómetro. A análise da opção fiscalmente mais vantajosa deve ser realizada caso a caso.

7. Conclusão

Em várias empresas em Portugal, a aquisição e utilização de viaturas é essencial para o desenvolvimento do seu negócio, e esta necessidade é transversal a vários setores económicos. Ao longo deste estudo foi analisado o impacto nos principais impostos a que empresas e colaboradores estão sujeitos, nomeadamente, o IRC, IVA, IRS e Contribuições para a Segurança Social. Foram também analisadas as alterações mais recentes a estras tributações, aplicadas através de políticas de reforma fiscal verde, com o objetivo de incentivar as empresas a optar por soluções mais sustentáveis.

Em suma, as empresas podem optar por duas opções, manter a viatura para uso de vários colaboradores e, quando estes tenham de utilizar a sua viatura própria, considerar a remuneração através de ajudas de custo de acordo com o número de quilómetros percorridos ou ter um acordo escrito com um colaborador que poderá usar a viatura da empresa para fins pessoais, apesar desta continuar como propriedade da empresa.

Apresentaram-se dois veículos, com valor de aquisição diferente, para aplicação dos conceitos teóricos apresentados e compararam-se os resultados no impacto das tributações para a empresa e para o colaborador nas duas opções em estudo.

Conclui-se que a opção mais simples de aplicar e fiscalmente mais económica é a de manter a viatura na empresa sem acordo com um colaborador em particular.

No entanto, cada caso deve ser analisado individualmente, pois a alteração de algum dos pressupostos pode ser significativa na conclusão final.

8. Referências Bibliográficas

- Amorim, J. (2019). Relevância fiscal na aquisição de viaturas ligeiras. (Dissertação de mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra, Coimbra, Portugal). Disponível em <http://comum.rcaap.pt/handle/10400.26/31913>
- António Lima Guerreiro, “Lei Geral Tributária - Anotada”, Editora Rei dos Livros, Lisboa, 2001, p. 325-326
- Antunes, J. (2020). A tributação das viaturas. *Fleet Magazine*. Disponível em <https://fleetmagazine.pt/2020/10/12/opiniao-a-tributacao-das-viaturas/>
- Bastos, R. (2014). *O direito à dedução do IVA*. Lisboa: Edições Almedina.
- Borges, A., Rodrigues, A. & Rodrigues, R. (2010). *Elementos de Contabilidade Geral*. 25ª Edição. Lisboa: Áreas.
- Carreira, R. (2020). A tributação da utilização pessoal das viaturas. *Fleet Magazine*. Disponível em <https://fleetmagazine.pt/2020/10/01/tributacao-autonoma-viaturas-esfera-colaborador/>
- Dados estatísticos disponíveis em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/Pages/Estatisticas_IRC.aspx
- Ferreira, R. (2010) ‘Reforma Fiscal: Reflexões Adicionais’, in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha*, vol. II
- Machado, J. & Costa, P. (2018). Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas. In *Manual de Direito Fiscal perspectiva multinível* (pp. 311-381). Lisboa: Edições Almedina.
- Marreiros, J. (2020). *Sistema fiscal português: códigos fiscais e outra legislação Fundamental* (17º ed.). Lisboa: Áreas Editora.
- Sanches, J. S. (2006). *Os Limites do Planeamento Fiscal: Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*. Coimbra: Coimbra Editora.
- 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.

9. Apêndices

Apêndice I - Estatísticas Portal das Finanças IRC 2017/2019

CAP.II - VALORES DECLARADOS - MAPA 16

TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS

(Quadros 13 e 13-A da D.R. Modelo 22)

VALORES DE DESPESA DECLARADOS

(Valores em milhões de Euros)

DESIGNAÇÃO	2017	2018	2019	Var. (%) 2017/2018	Var. (%) 2018/2019
Despesas de representação	520	595	644	14,5%	8,2%
Encargos efetuados ou suportados com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador	1 001	1 179	1 283	17,8%	8,8%
Lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiem de isenção total ou parcial	1	1	1	60,5%	50,1%
Indemnizações por cessação de funções de gestor, administrador ou gerente	8	5	3	-35,8%	-46,6%
Gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes	49	53	52	8,4%	-1,5%
Encargos não dedutíveis nos termos da al. h) do n.º 1 do artigo 23.º-A suportados pelos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal	0	0	0	-99,5%	-100,0%
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros e de mercadorias - Se CA < € 25.000,00	1 057	1 193	1 245	12,9%	4,3%
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros e de mercadorias - Se CA >= € 25.000,00 e < € 35.000,00	223	231	238	3,3%	3,1%
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros e de mercadorias - Se CA >= € 35.000,00	375	394	389	4,9%	-1,1%
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros híbridas plug-in - Se CA < € 25.000,00	3	6	9	128,1%	46,3%
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros híbridas plug-in - Se CA >= € 25.000,00 e < € 35.000,00	6	12	21	100,9%	77,3%
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros híbridas plug-in - Se CA >= € 35.000,00	22	44	66	101,6%	51,1%
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros movidas a GPL ou GNV - Se CA < € 25.000,00	2	2	3	18,6%	5,4%
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros movidas a GPL ou GNV - Se CA >= € 25.000,00 e < € 35.000,00	0	0	0	-39,7%	38,0%
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros movidas a GPL ou GNV - Se CA >= € 35.000,00	1	0	1	-15,9%	16,6%
Despesas não documentadas	0	0	0	29,5%	880,1%
Importâncias pagas ou devidas a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado	0	0	0	-100,0%	-
	3 266	3 716	3 955		

Notas:

- Os valores indicados nestes quadros referem-se aos valores das despesas declaradas e não ao valor do imposto correspondente às mesmas, o qual é apresentado de forma agregada no Mapa 14.
- Relativamente às empresas tributadas pelo regime especial dos grupos de sociedades, foram consideradas as declarações individuais das empresas dos grupos.
- Os valores das despesas correspondem ao somatório dos montantes declarados nos quadros 13 e 13-A da Modelo 22.

Fonte: AT - Autoridade Tributária e Aduaneira

Data: 2020-11

Apêndice II - Estatísticas Portal das Finanças IRC 2017/2019

CAP.II - VALORES DECLARADOS - MAPA 14

CÁLCULO DO IMPOSTO (a)

(Quadro 10 da D.R. Modelo 22)

VALORES DECLARADOS

(Valores em milhões de Euros)

DESIGNAÇÃO	2017	2018	2019	Var. (%) 2017/2018	Var. (%) 2018/2019
Imposto à taxa de 17%	291	306	314	5,1%	2,6%
Imposto à taxa de 21%	4 085	4 465	4 539	9,3%	1,7%
Imposto a outras taxas	45	52	67	15,2%	29,7%
Imposto à taxa da Reg. Aut. dos Açores	35	41	46	18,0%	12,1%
Imposto à taxa da Reg. Aut. da Madeira	87	113	108	29,2%	-4,5%
COLETA	4 543	4 977	5 074	9,6%	2,0%
Derrama Estadual	582	695	654	19,5%	-5,8%
COLETA TOTAL	5 124	5 672	5 729	10,7%	1,0%
Dupla tributação jurídica internacional	64	46	47	-28,3%	3,6%
Dupla tributação económica internacional	4	3	3	-13,4%	-14,0%
Benefícios fiscais	403	486	615	20,7%	26,4%
Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis	3	4	4	36,3%	-0,1%
Pagamento Especial por Conta (b)	158	141	79	-10,7%	-44,1%
TOTAL DAS DEDUÇÕES	632	680	748	7,7%	9,9%
IRC LIQUIDADO	4 493	4 991	4 981	11,1%	-0,2%
Resultado da Liquidação	6	3	2	-52,7%	-19,6%
Retenções na fonte	365	385	372	5,5%	-3,5%
Pagamentos por conta	3 380	3 890	4 103	15,1%	5,5%
Pagamentos Adicionais por Conta	430	598	596	39,1%	-0,3%
IRC A PAGAR	1 440	1 489	1 373	3,4%	-7,8%
IRC A RECUPERAR	1 117	1 368	1 461	22,4%	6,8%
Reposição de Benefícios Fiscais	4	4	3	4,1%	-25,1%
IRC de exercícios anteriores	1	3	2	111,8%	-21,4%
Derrama municipal	311	327	335	5,1%	2,6%
Dupla tributação jurídica internacional	5	2	2	-62,7%	25,6%
Tributações Autónomas	510	541	568	6,1%	5,1%
Juros compensatórios / Juros de mora	1	1	1	4,4%	-10,4%
TOTAL A PAGAR	1 997	2 052	1 965	2,7%	-4,2%
TOTAL A RECUPERAR	853	1 058	1 146	24,1%	8,4%

Notas:

(a) Relativamente às empresas tributadas pelo regime especial dos grupos de sociedades, foram consideradas apenas as declarações de grupo.

(b) Valores de PEC declarados no campo respetivo (campo 356 do Q10).

Fonte: AT - Autoridade Tributária e Aduaneira

Data: 2020-11

Apêndice III – Plano Financeiro Viatura A 2021/2022

Contrato:		Cliente:		18-03-2021		18-03-2025		18-03-2025		48		49 027,70		Capital Inicial sIVA:		34 950,00	
Matrícula:		Data Início:		Data Fim:		Duração (meses):		Abatido		Valor Aquisição Cliente eIVA:		IVA		Valor Residual sIVA:		23 076,63	
Prestação	Data	Renda Empresa	Renda Colab.	Amortização	Juro	Capital em Dívida	Fee Gestão	Serviços	Outros Serviços	IUC	IVA	Seguro	Outros Seguros	Total	Total	Total	Total
1	01-04-2021	141,36	0,00	141,36	0,00	34 948,84	0,52	30,03	0,24	0,24	5,19	40,81	26,08	104	245,37	245,37	245,37
2	01-04-2021	313,39	0,00	234,16	79,23	34 614,49	1,37	66,50	0,54	0,54	1,50	90,46	57,75	2,30	543,81	543,81	543,81
3	01-05-2021	313,39	0,00	234,69	78,70	34 379,80	1,37	66,50	0,54	0,54	1,50	90,46	57,75	2,30	543,81	543,81	543,81
4	01-06-2021	313,39	0,00	235,22	78,17	34 144,99	1,37	66,50	0,54	0,54	1,50	90,46	57,75	2,30	543,81	543,81	543,81
5	01-07-2021	313,39	0,00	235,76	77,63	33 908,82	1,37	66,50	0,54	0,54	1,50	90,46	57,75	2,30	543,81	543,81	543,81
6	01-08-2021	313,39	0,00	236,29	77,10	33 672,53	1,37	66,50	0,54	0,54	1,50	90,46	57,75	2,30	543,81	543,81	543,81
7	01-09-2021	313,39	0,00	236,83	76,56	33 436,70	1,37	66,50	0,54	0,54	1,50	90,46	57,75	2,30	543,81	543,81	543,81
8	01-10-2021	313,39	0,00	237,37	76,02	33 198,33	1,37	66,50	0,54	0,54	1,50	90,46	57,75	2,30	543,81	543,81	543,81
9	01-11-2021	313,39	0,00	237,91	75,48	32 960,42	1,37	66,50	0,54	0,54	1,50	90,46	57,75	2,30	543,81	543,81	543,81
10	01-12-2021	313,39	0,00	238,45	74,94	32 721,97	1,37	66,50	0,54	0,54	1,50	90,46	57,75	2,30	543,81	543,81	543,81
11	01-01-2022	313,39	0,00	238,99	74,40	32 482,98	1,37	66,50	0,54	0,54	1,50	90,46	57,75	2,30	543,81	543,81	543,81
12	01-02-2022	313,39	0,00	239,53	73,85	32 243,45	1,37	66,50	0,54	0,54	1,50	90,46	57,75	2,30	543,81	543,81	543,81
13	01-03-2022	313,39	0,00	240,08	73,31	32 003,37	1,37	66,50	0,54	0,54	1,50	90,46	57,75	2,30	543,81	543,81	543,81
14	01-04-2022	313,39	0,00	240,62	72,76	31 762,75	1,37	66,50	0,54	0,54	1,50	90,46	57,75	2,30	543,81	543,81	543,81
15	01-05-2022	313,39	0,00	241,17	72,22	31 521,57	1,37	66,50	0,54	0,54	1,50	90,46	57,75	2,30	543,81	543,81	543,81
16	01-06-2022	313,39	0,00	241,72	71,67	31 279,85	1,37	66,50	0,54	0,54	1,50	90,46	57,75	2,30	543,81	543,81	543,81
17	01-07-2022	313,39	0,00	242,27	71,12	31 037,58	1,37	66,50	0,54	0,54	1,50	90,46	57,75	2,30	543,81	543,81	543,81
18	01-08-2022	313,39	0,00	242,82	70,57	30 794,76	1,37	66,50	0,54	0,54	1,50	90,46	57,75	2,30	543,81	543,81	543,81
19	01-09-2022	313,39	0,00	243,37	70,01	30 551,39	1,37	66,50	0,54	0,54	1,50	90,46	57,75	2,30	543,81	543,81	543,81
20	01-10-2022	313,39	0,00	243,93	69,46	30 307,47	1,37	66,50	0,54	0,54	1,50	90,46	57,75	2,30	543,81	543,81	543,81
21	01-11-2022	313,39	0,00	244,48	68,91	30 062,99	1,37	66,50	0,54	0,54	1,50	90,46	57,75	2,30	543,81	543,81	543,81
22	01-12-2022	313,39	0,00	245,04	68,35	29 817,95	1,37	66,50	0,54	0,54	1,50	90,46	57,75	2,30	543,81	543,81	543,81

Apêndice IV – Plano Financeiro Viatura A 2023/2025

Contrato:		Cliente:		18-03-2021		18-03-2025		Duração (meses):		Aberto		Valor Aquisição Cliente eIVA:		43 037,70		Capital Inicial eIVA:		34 990,00							
Matrícula:		Data Início:		Amortização		Juro		Capital em Dívida		Fee Gestão		Serviços		Outros Serviços		IUC		IVA		Seguro		Outros Seguros		Total	
Prestação	Data	Renda Empresa	Renda Cotab.																						
23	01-01-2023	313,39	0,00	246,69	67,79	29 872,36	1,37	66,50	0,54	11,50	90,46	57,75	2,30	543,81											
24	01-02-2023	313,39	0,00	246,15	67,24	29 326,20	1,37	66,50	0,54	11,50	90,46	57,75	2,30	543,81											
25	01-03-2023	313,39	0,00	246,71	66,68	29 079,49	1,37	66,50	0,54	11,50	90,46	57,75	2,30	543,81											
26	01-04-2023	313,39	0,00	247,27	66,12	28 832,22	1,37	66,50	0,54	11,50	90,46	57,75	2,30	543,81											
27	01-05-2023	313,39	0,00	247,83	65,56	28 584,39	1,37	66,50	0,54	11,50	90,46	57,75	2,30	543,81											
28	01-06-2023	313,39	0,00	248,40	64,99	28 335,99	1,37	66,50	0,54	11,50	90,46	57,75	2,30	543,81											
29	01-07-2023	313,39	0,00	248,96	64,42	28 087,03	1,37	66,50	0,54	11,50	90,46	57,75	2,30	543,81											
30	01-08-2023	313,39	0,00	249,53	63,86	27 837,50	1,37	66,50	0,54	11,50	90,46	57,75	2,30	543,81											
31	01-09-2023	313,39	0,00	250,10	63,29	27 587,40	1,37	66,50	0,54	11,50	90,46	57,75	2,30	543,81											
32	01-10-2023	313,39	0,00	250,66	62,72	27 336,74	1,37	66,50	0,54	11,50	90,46	57,75	2,30	543,81											
33	01-11-2023	313,39	0,00	251,23	62,15	27 085,50	1,37	66,50	0,54	11,50	90,46	57,75	2,30	543,81											
34	01-12-2023	313,39	0,00	251,81	61,58	26 833,69	1,37	66,50	0,54	11,50	90,46	57,75	2,30	543,81											
35	01-01-2024	313,39	0,00	252,38	61,01	26 581,32	1,37	66,50	0,54	11,50	90,46	57,75	2,30	543,81											
36	01-02-2024	313,39	0,00	252,95	60,44	26 328,36	1,37	66,50	0,54	11,50	90,46	57,75	2,30	543,81											
37	01-03-2024	313,39	0,00	253,53	59,86	26 074,84	1,37	66,50	0,54	11,50	90,46	57,75	2,30	543,81											
38	01-04-2024	313,39	0,00	254,10	59,28	25 820,73	1,37	66,50	0,54	11,50	90,46	57,75	2,30	543,81											
39	01-05-2024	313,39	0,00	254,68	58,71	25 566,05	1,37	66,50	0,54	11,50	90,46	57,75	2,30	543,81											
40	01-06-2024	313,39	0,00	255,26	58,13	25 310,79	1,37	66,50	0,54	11,50	90,46	57,75	2,30	543,81											
41	01-07-2024	313,39	0,00	255,84	57,55	25 054,95	1,37	66,50	0,54	11,50	90,46	57,75	2,30	543,81											
42	01-08-2024	313,39	0,00	256,42	56,96	24 798,53	1,37	66,50	0,54	11,50	90,46	57,75	2,30	543,81											
43	01-09-2024	313,39	0,00	257,01	56,38	24 541,52	1,37	66,50	0,54	11,50	90,46	57,75	2,30	543,81											
44	01-10-2024	313,39	0,00	257,59	55,80	24 283,93	1,37	66,50	0,54	11,50	90,46	57,75	2,30	543,81											
45	01-11-2024	313,39	0,00	258,18	55,21	24 025,76	1,37	66,50	0,54	11,50	90,46	57,75	2,30	543,81											
46	01-12-2024	313,39	0,00	258,76	54,62	23 766,99	1,37	66,50	0,54	11,50	90,46	57,75	2,30	543,81											
47	01-01-2025	313,39	0,00	259,35	54,04	23 507,64	1,37	66,50	0,54	11,50	90,46	57,75	2,30	543,81											
48	01-02-2025	313,39	0,00	259,94	53,45	23 247,70	1,37	66,50	0,54	11,50	90,46	57,75	2,30	543,81											
49	01-03-2025	172,07	0,00	172,07	0,00	23 075,63	0,75	36,47	0,30	6,31	49,68	31,67	1,26	298,49											
AF	01-04-2025	23 075,63	0,00	23 075,63	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	5 207,39	0,00	0,00	28 283,02											

Apêndice V – Plano Financeiro Viatura B 2021/2022

Contrato:	Matrícula:	Cliente:		Data Fim:	29-05-2025	Duração (meses):	48	Valor Aquisição Cliente c/IVA:				33.812,70	Capital Inicial c/IVA:		27.490,00
		Data Início:	Renda Empresa					Renda Colab.	Amortização	Juro	Capital em Dívida		Fee Gestão	Serviços	
Prestação	Data	Renda Empresa	Renda Colab.	Amortização	Juro	Capital em Dívida	Fee Gestão	Serviços	Outros Serviços	IUC	IVA	Seguro	Outros Seguros	Total	
1	01-06-2021	36,04	0,00	36,04	0,00	27.461,96	0,18	8,85	0,07	1,48	11,02	6,88	0,30	66,52	
2	01-06-2021	295,55	0,00	295,55	79,78	27.236,19	1,37	63,16	0,54	11,50	85,59	51,75	2,30	511,76	
3	01-07-2021	295,55	0,00	295,55	79,16	27.018,80	1,37	63,16	0,54	11,50	85,59	51,75	2,30	511,76	
4	01-08-2021	295,55	0,00	295,55	78,53	26.802,79	1,37	63,16	0,54	11,50	85,59	51,75	2,30	511,76	
5	01-09-2021	295,55	0,00	295,55	77,90	26.588,13	1,37	63,16	0,54	11,50	85,59	51,75	2,30	511,76	
6	01-10-2021	295,55	0,00	295,55	77,28	26.385,84	1,37	63,16	0,54	11,50	85,59	51,75	2,30	511,76	
7	01-11-2021	295,55	0,00	295,55	76,63	26.187,92	1,37	63,16	0,54	11,50	85,59	51,75	2,30	511,76	
8	01-12-2021	295,55	0,00	295,55	75,99	25.995,37	1,37	63,16	0,54	11,50	85,59	51,75	2,30	511,76	
9	01-01-2022	295,55	0,00	295,55	75,36	25.798,17	1,37	63,16	0,54	11,50	85,59	51,75	2,30	511,76	
10	01-02-2022	295,55	0,00	295,55	74,72	25.607,34	1,37	63,16	0,54	11,50	85,59	51,75	2,30	511,76	
11	01-03-2022	295,55	0,00	295,55	74,07	25.422,86	1,37	63,16	0,54	11,50	85,59	51,75	2,30	511,76	
12	01-04-2022	295,55	0,00	295,55	73,43	25.243,75	1,37	63,16	0,54	11,50	85,59	51,75	2,30	511,76	
13	01-05-2022	295,55	0,00	295,55	72,78	24.920,98	1,37	63,16	0,54	11,50	85,59	51,75	2,30	511,76	
14	01-06-2022	295,55	0,00	295,55	72,14	24.697,57	1,37	63,16	0,54	11,50	85,59	51,75	2,30	511,76	
15	01-07-2022	295,55	0,00	295,55	71,49	24.373,51	1,37	63,16	0,54	11,50	85,59	51,75	2,30	511,76	
16	01-08-2022	295,55	0,00	295,55	70,84	24.148,80	1,37	63,16	0,54	11,50	85,59	51,75	2,30	511,76	
17	01-09-2022	295,55	0,00	295,55	70,18	23.923,43	1,37	63,16	0,54	11,50	85,59	51,75	2,30	511,76	
18	01-10-2022	295,55	0,00	295,55	69,53	23.697,41	1,37	63,16	0,54	11,50	85,59	51,75	2,30	511,76	
19	01-11-2022	295,55	0,00	295,55	68,87	23.470,73	1,37	63,16	0,54	11,50	85,59	51,75	2,30	511,76	
20	01-12-2022	295,55	0,00	295,55	68,21	23.243,40	1,37	63,16	0,54	11,50	85,59	51,75	2,30	511,76	

Apêndice VI – Plano Financeiro Viatura B 2023/2025

Contrato:	Matrícula:	Cliente:				Valor Aquisição Cliente cIVA:				Capital Inicial sIVA:					
		Data Início:	Renda Empresa	Renda Colab.	Amortização	Juro	Capital em Dívida	Fee Gestão	Aberto	Outros Serviços	IUC	IVA	Seguro	Outros Seguros	Total
Prestação	Data	28-06-2021	28-06-2021	28-06-2025	28-06-2025	Duração (meses):	48	23 005,40	63,16	0,54	11,50	85,69	51,75	2,30	27 430,00
21	01-01-2023	295,55	0,00	228,00	67,55	22 786,74	1,37	63,16	0,54	11,50	85,69	51,75	2,30	51,76	
22	01-02-2023	295,55	0,00	228,66	66,89	22 957,42	1,37	63,16	0,54	11,50	85,69	51,75	2,30	51,76	
23	01-03-2023	295,55	0,00	229,32	66,23	22 327,42	1,37	63,16	0,54	11,50	85,69	51,75	2,30	51,76	
24	01-04-2023	295,55	0,00	229,99	65,56	22 096,77	1,37	63,16	0,54	11,50	85,69	51,75	2,30	51,76	
25	01-05-2023	295,55	0,00	230,66	64,89	21 865,44	1,37	63,16	0,54	11,50	85,69	51,75	2,30	51,76	
26	01-06-2023	295,55	0,00	231,33	64,22	21 633,43	1,37	63,16	0,54	11,50	85,69	51,75	2,30	51,76	
27	01-07-2023	295,55	0,00	232,00	63,55	21 400,76	1,37	63,16	0,54	11,50	85,69	51,75	2,30	51,76	
28	01-08-2023	295,55	0,00	232,68	62,87	21 167,41	1,37	63,16	0,54	11,50	85,69	51,75	2,30	51,76	
29	01-09-2023	295,55	0,00	233,35	62,20	20 933,38	1,37	63,16	0,54	11,50	85,69	51,75	2,30	51,76	
30	01-10-2023	295,55	0,00	234,03	61,52	20 698,67	1,37	63,16	0,54	11,50	85,69	51,75	2,30	51,76	
31	01-11-2023	295,55	0,00	234,71	60,84	20 463,27	1,37	63,16	0,54	11,50	85,69	51,75	2,30	51,76	
32	01-12-2023	295,55	0,00	235,39	60,16	20 227,20	1,37	63,16	0,54	11,50	85,69	51,75	2,30	51,76	
33	01-01-2024	295,55	0,00	236,08	59,47	19 990,43	1,37	63,16	0,54	11,50	85,69	51,75	2,30	51,76	
34	01-02-2024	295,55	0,00	236,76	58,79	19 752,98	1,37	63,16	0,54	11,50	85,69	51,75	2,30	51,76	
35	01-03-2024	295,55	0,00	237,45	58,10	19 514,84	1,37	63,16	0,54	11,50	85,69	51,75	2,30	51,76	
36	01-04-2024	295,55	0,00	238,14	57,41	19 276,01	1,37	63,16	0,54	11,50	85,69	51,75	2,30	51,76	
37	01-05-2024	295,55	0,00	238,83	56,72	19 036,48	1,37	63,16	0,54	11,50	85,69	51,75	2,30	51,76	
38	01-06-2024	295,55	0,00	239,53	56,02	18 796,26	1,37	63,16	0,54	11,50	85,69	51,75	2,30	51,76	
39	01-07-2024	295,55	0,00	240,22	55,33	18 555,34	1,37	63,16	0,54	11,50	85,69	51,75	2,30	51,76	
40	01-08-2024	295,55	0,00	240,92	54,63	18 313,71	1,37	63,16	0,54	11,50	85,69	51,75	2,30	51,76	
41	01-09-2024	295,55	0,00	241,62	53,93	18 071,39	1,37	63,16	0,54	11,50	85,69	51,75	2,30	51,76	
42	01-10-2024	295,55	0,00	242,32	53,23	17 828,36	1,37	63,16	0,54	11,50	85,69	51,75	2,30	51,76	
43	01-11-2024	295,55	0,00	243,03	52,52	17 584,63	1,37	63,16	0,54	11,50	85,69	51,75	2,30	51,76	
44	01-12-2024	295,55	0,00	243,73	51,81	17 340,18	1,37	63,16	0,54	11,50	85,69	51,75	2,30	51,76	
45	01-01-2025	295,55	0,00	244,44	51,11	17 095,03	1,37	63,16	0,54	11,50	85,69	51,75	2,30	51,76	
46	01-02-2025	295,55	0,00	245,15	50,40	16 849,17	1,37	63,16	0,54	11,50	85,69	51,75	2,30	51,76	
47	01-03-2025	295,55	0,00	245,87	49,68	16 602,59	1,37	63,16	0,54	11,50	85,69	51,75	2,30	51,76	
48	01-04-2025	295,55	0,00	246,58	48,97	16 355,37	1,37	63,16	0,54	11,50	85,69	51,75	2,30	51,76	
49	01-05-2025	297,61	0,00	257,61	0,00	16 344,97	1,19	55,01	0,47	10,02	74,69	48,07	2,00	445,86	
AF	01-06-2025	86 344,97	0,00	16 344,97	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	3 759,34	0,00	0,00	20 164,31	

Apêndice VII – Tabela de Retenção do IRS 2022 aplicável ao mês de julho e seguintes

TABELAS DE RETENÇÃO NA FONTE PARA O CONTINENTE - 2022

TABELA I - TRABALHO DEPENDENTE

NÃO CASADO

Remuneração Mensal Euros		Número de dependentes					
		0	1	2	3	4	5 ou mais
Até	710,00	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Até	720,00	1,8%	0,2%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Até	740,00	4,5%	0,6%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Até	760,00	5,0%	0,8%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Até	822,00	7,9%	4,5%	1,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Até	931,00	10,1%	6,7%	3,5%	0,0%	0,0%	0,0%
Até	1 015,00	11,3%	7,9%	5,7%	1,4%	0,0%	0,0%
Até	1 075,00	12,1%	8,8%	6,5%	3,3%	0,0%	0,0%
Até	1 154,00	13,1%	10,7%	8,3%	5,1%	2,7%	0,2%
Até	1 237,00	14,1%	11,8%	9,3%	6,1%	3,6%	1,2%
Até	1 333,00	15,2%	12,8%	10,5%	7,0%	4,6%	2,2%
Até	1 437,00	16,2%	13,8%	11,4%	8,0%	6,5%	4,0%
Até	1 577,00	17,2%	14,8%	12,3%	10,0%	7,5%	5,0%
Até	1 727,00	18,6%	16,3%	14,8%	11,4%	8,9%	6,5%
Até	1 887,00	19,9%	18,2%	17,3%	14,5%	12,5%	11,7%
Até	1 995,00	20,9%	19,3%	18,2%	15,5%	14,5%	12,5%
Até	2 109,00	21,9%	20,2%	19,2%	16,4%	15,5%	13,5%
Até	2 238,00	22,8%	21,3%	20,3%	17,5%	16,5%	14,5%
Até	2 389,00	23,8%	22,2%	21,3%	18,5%	17,6%	15,5%
Até	2 558,00	24,8%	24,2%	22,2%	20,4%	18,5%	17,6%
Até	2 792,00	25,8%	25,1%	23,3%	21,4%	19,4%	18,5%
Até	3 132,00	27,0%	26,4%	24,5%	22,5%	20,6%	19,6%
Até	3 566,00	28,6%	28,3%	26,8%	25,2%	24,6%	23,0%
Até	4 156,00	29,7%	29,5%	27,7%	26,2%	25,6%	25,0%
Até	4 692,00	31,4%	31,0%	29,4%	27,6%	27,0%	26,5%
Até	5 241,00	32,3%	31,8%	31,3%	28,9%	28,0%	27,4%
Até	5 933,00	33,3%	32,8%	32,2%	29,8%	29,2%	28,4%