



Universidade de Aveiro
Ano 2021

**Leslie Vital de Mello
Pellegrini**

**Planeamento fiscal em sede de IRC: o caso dos
encargos com viaturas**



Universidade de Aveiro
Ano 2021

**Leslie Vital de Mello
Pellegrini**

**Planeamento fiscal em sede de IRC: o caso dos
encargos com viaturas**

Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade – Ramo de Fiscalidade, realizada sob a orientação científica do Professor Especialista Rui Manuel da Silva Coutinho, Professor Adjunto Convidado do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro.

Dedico este trabalho a Deus, à minha família e ao meu marido, pois sem eles nada disto seria possível.

o júri

presidente

Professora Doutora Cecília Margarita Rendeiro do Carmo
Professora Adjunta, Universidade de Aveiro

arguente

Mestre António Rodrigues Neto
Especialista, ISCA, Universidade de Aveiro

orientador

Professor Especialista Rui Manuel da Silva Coutinho
Professor Adjunto Convidado, Universidade de Aveiro

agradecimentos

Em primeiro lugar, a Deus que me concedeu a oportunidade de realizar um sonho. Foi o melhor presente que eu poderia ter.

Ao meu orientador, Professor Especialista Rui Manuel da Silva Coutinho, que aceitou me auxiliar, obrigada por sua disponibilidade e por suas orientações.

A minha família, Elisabeth Vital de Mello, Victor Luiz Pellegrini e Hannah Vital de Mello Pellegrini, que sempre torceram e me incentivaram a dar o meu melhor e nunca desistir dos meus sonhos e objetivos. Nas horas que mais precisei, sempre recebi conforto e nunca me senti só. Não seria nada sem vocês. Família, amo vocês!

A Gabriel Matos Maia, que sempre esteve ao meu lado. Passamos por tanta coisa juntos. Somos mais fortes e temos provado isso a cada obstáculo. Obrigada por tudo. Eu amo você!

A Vera Sant'Anna, que gentilmente teve a maior dedicação e esteve sempre disponível para me ajudar. Não me deixou em nenhum momento e sempre fez o que estava ao seu alcance. Obrigada por tudo, grande parte disto devo à senhora.

A Alexandra Bastos e Maria do Céu Vieira, funcionárias da Universidade de Aveiro que eu tive o prazer de conhecer. São pessoas maravilhosas que sempre tiveram disposição para me auxiliar no que era preciso. Obrigada pela contribuição de cada uma, no seu respetivo papel.

palavras-chave

Planeamento e gestão fiscal, viaturas, imposto, estudo de caso

resumo

O planeamento fiscal é uma ferramenta indispensável para os empresários, porque contribui para uma gestão mais eficiente da carga fiscal, que incide sobre as operações da empresa. Uma das componentes do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), o imposto sobre os lucros da empresa, é denominada Tributação Autónoma (TA), que recai sobre as viaturas. No atual cenário, a aquisição de uma frota empresarial requer uma gestão cuidadosa, uma vez que é importante que a empresa consiga reduzir os impostos a pagar, dentro das margens da lei.

A reforma da fiscalidade verde, por sua vez, veio beneficiar a aquisição de viaturas elétricas e híbridos *plug-in*, inseridas na “política verde”, que visa promover o compromisso com a sustentabilidade ambiental, e tornar possível a dedução do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) das despesas associadas a essas viaturas. Esta dissertação tem por finalidade estudar as decisões que foram tomadas pelos gestores de quatro empresas, quanto ao impacto da tributação sobre a escolha de viaturas empresariais.

Procedeu-se a uma análise empírica, através de estudo de caso múltiplo, desenvolvido a partir de dados recolhidos da declaração Modelo 22 e materiais complementares, de micro e pequenas entidades do norte de Portugal. Para tal, após o estudo das leis referidas e de suas alterações, a proposta foi compreender que decisões foram tomadas, a partir dos documentos, na escolha das viaturas e identificar mecanismos utilizados para reduzir os gastos e impostos.

Conclui-se que a carga fiscal sobre viaturas tem sofrido agravamentos progressivos ao longo dos anos, com maior incidência em alguns tipos de frotas empresariais. Dois dos fatores de grande relevância para o apuramento dos impostos sobre as viaturas referem-se à tipologia e ao valor de aquisição de cada viatura. Portanto, as empresas devem proceder uma gestão muito criteriosa, para conseguir obter uma redução da sua carga fiscal.

keywords

Tax planning and management, vehicles, taxes, case study

abstract

Tax planning is an indispensable tool for entrepreneurs, as it contributes to a more efficient management of the tax burden, which affects the company's operations. One of the components of the Corporate Income Tax (CIT), the tax on company profits, is called Autonomous Taxation (AT), which is levied on vehicles. In the current scenario, the acquisition of a business fleet requires careful management, as it is important for the company to be able to reduce taxes payable, within the limits of the law.

The green tax reform, in turn, benefited the purchase of plug-in electric and hybrid vehicles, as part of the "green policy", which aims to promote the commitment to environmental sustainability and make it possible to deduct Value Added Tax (VAT) on expenses associated with these vehicles. This dissertation aims to assess which decisions were taken by the managers of four companies, regarding the impact of taxation on the choice of a business vehicle.

An empirical analysis was carried out, through a multiple case study, developed from data collected from the model 22 declaration and complementary materials, from micro and small entities in the north of Portugal. To this end, after studying the aforementioned laws and their amendments, the proposal was to understand which decisions taken can be observed, based on the documents, in the choice of vehicles and to identify mechanisms used to reduce expenses.

It is concluded that the tax burden on vehicles has progressively increased over the years, with a greater incidence on business fleets. Two of the factors of great relevance for the calculation of taxes on vehicles refer to the type and purchase price of each vehicle. Therefore, companies must carry out a very careful management, in order to obtain a reduction in their tax burden.

Índice Geral

<i>Índice de Tabelas</i>	<i>ii</i>
<i>Índice de Figuras</i>	<i>ii</i>
<i>Lista de siglas</i>	<i>iii</i>
1. Introdução	1
2. Revisão de Literatura	3
2.1 Estado da arte dos impostos em 15 países da OCDE	3
2.2 Imposto sobre o rendimento	7
2.2.1 Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas - IRC.....	9
2.2.2 Determinação do lucro tributável.....	10
2.2.3 Gastos	12
2.3 Tributação autónoma	15
2.3.1 Conceitos e definições	16
2.3.2 Evolução Histórica e Legislativa	19
2.3.3 Taxas de tributação autónoma	22
2.3.4 Tributação autónoma nas viaturas empresarias.....	26
2.4 Fiscalidade Verde nas Viaturas	29
2.5 Imposto sobre Valor Acrescentado – IVA	33
2.6 Planeamento fiscal na visão empresarial	38
3. Estudo de caso: conceito e objetivo	42
3.1 Metodologia de investigação: objetivo e questão	43
3.2 Descrição das Empresas	44
3.2.1 Empresa A.....	45
3.2.2 Empresa B.....	46
3.2.3 Empresa C.....	48
3.2.4 Empresa D.....	49
3.3 Análise do estudo de caso	50
3.4 Conclusão do estudo de caso	61
4. Conclusão	65
Referências Bibliográficas	69

Índice de Tabelas

Tabela 1 – Total da Receita Fiscal sobre o PIB 2013-2019	5
Tabela 2 -Total do Imposto sobre lucros das sociedades em função do PIB 2013-2019	6
Tabela 3 – Taxa de tributação autónoma das viaturas.....	24
Tabela 4 – Exclusão do direito à dedução	37
Tabela 5 – Volume de Negócio/Total de Rendimento da empresa A.....	45
Tabela 6 – Viaturas da empresa A.....	46
Tabela 7 – Volume de Negócio/Total de Rendimento da empresa B.....	47
Tabela 8 – Viatura da empresa B.....	48
Tabela 9 – Volume de Negócio/Total de Rendimento da empresa C.....	49
Tabela 10 – Viatura da empresa C.....	49
Tabela 11 – Volume de Negócio/Total de Rendimento da empresa D	50
Tabela 12 – Viatura da empresa D.....	50
Tabela 13 – Depreciações – Empresa A	53
Tabela 14 – Base Tributável da TA– Empresa A	53
Tabela 15 – Valor a pagar de TA – Empresa A.....	54
Tabela 16 – IVA Dedutível – Empresa A	54
Tabela 17 – Base Tributável da TA – Empresa B	55
Tabela 18 – Valor a pagar de TA – Empresa B.....	56
Tabela 19 – Depreciação – Empresa B	57
Tabela 20 – IVA Dedutível – Empresa B	57
Tabela 21 – Base Tributável da TA – Empresa C	58
Tabela 22 – Valor a pagar de TA – Empresa C.....	58
Tabela 23 – Depreciação – Empresa C	58
Tabela 24 – IVA Dedutível – Empresa C	59
Tabela 25 – Depreciação – Empresa D	60
Tabela 26 – IVA Dedutível – Empresa D	60

Índice de Figuras

Figura 1 – Principais alterações na tributação autónoma no sistema fiscal português.....	20
--	----

Lista de siglas

AT	Autoridade Tributária
BBRR	<i>Base Broadening and Rate Reduction</i>
CEE	Comunidade Económica Europeia
CIRC	Código do Imposto sobre Rendimento das Pessoas Coletivas
CIRS	Código do Imposto sobre Rendimento das Pessoas Singulares
CIVA	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
CNC	Comissão de Normalização Contabilística
CO2	Dióxido de Carbono
CRP	Constituição da República Portuguesa
EC	Estrutura Concetual
EGCI	<i>European Green Cars Initiative</i>
EGVI	<i>European Green Vehicles Initiative</i>
ETR	<i>Effective Tax Rates</i>
GNV	Gás Natural Veicular
GPL	Gases de Petróleo Liquefeito
INE	Instituto Nacional de Estatística
IRC	Imposto sobre Rendimento das Pessoas Coletivas
IRS	Imposto sobre Rendimento das Pessoas Singulares
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
ISV	Imposto sobre Veículos
IUC	Imposto Único de Circulação
LGT	Lei Geral Tributária
LOE	Lei do Orçamento do Estado
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
OE	Orçamento do Estado
PME	Pequenas e Médias Empresas
PIB	Produto Interno Bruto
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
SS	Segurança Social
TA	Tributação Autónoma
UE	União Europeia
VLM	Viatura Ligeira de Mercadoria
VLP	Viatura Ligeira de Passageiro
2Zero	Transporte Rodoviário Rumo a Zero Emissões

1. Introdução

As empresas portuguesas quando têm necessidade de adquirir viaturas vêm-se confrontadas com algumas questões. Desde logo, de acordo com a função a que as viaturas se destinam, poderão ter de decidir o tipo da viatura (passageiros ou mercadorias), depois o tipo de combustível e por fim o preço da mesma.

Todas essas decisões poderão ter implicações fiscais, tais como a dedução, ou não, do Imposto sobre o Valor Acrescentado, a não aceitação de alguns gastos e a tributação adicional sobre os gastos considerados para efeitos contabilísticos.

Por outro lado, devido às questões ambientais, as empresas portuguesas têm vindo a ser estimuladas, através de benefícios fiscais, a adquirirem viaturas menos poluentes.

Existe um conjunto de tributações que incidem sobre a compra e utilização de viaturas empresariais e muitos são os detalhes da sua aplicação. O estudo sobre o tema do apuramento dos impostos sobre viaturas utilizadas na esfera empresarial é relevante para que se possa observar o planeamento e a gestão fiscal levadas a cabo pelas empresas.

Assim, é muito importante haver planeamento e gestão dos encargos com as viaturas por parte daqueles que têm a responsabilidade de maximizar o resultado das empresas. No entanto, para além da análise da decisão dos gestores no que respeita à gestão dos recursos ou à diminuição dos impostos, interessa perceber se também poderá haver outros motivos, nomeadamente relacionados com a necessidade de legitimar as suas decisões quando são tomadas em causa própria.

Nesta dissertação delineamos como objetivo geral compreender, a partir de estudos de caso múltiplos, as decisões que foram tomadas, pelos gestores de 4 empresas, sobre a escolha de viaturas empresariais e qual o impacto dessas decisões ao nível da tributação.

Para atingir esse objetivo, pretendemos aferir, por tipo de viatura, o impacto do IVA, das tributações autónomas, e da utilização da “fiscalidade verde”. A pesquisa é, assim, caracterizada como um estudo de base documental.

Após a introdução, no 2º capítulo, efetuaremos a revisão da literatura, sendo a primeira parte dedicada ao estado de arte dos impostos em 15 países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), e a segunda parte dedicada aos diversos aspetos relacionados com os impostos sobre o rendimento e à sua aplicação sobre os gastos com viaturas. Inclui-se ainda uma revisão sobre o tema da “fiscalidade verde” nas viaturas, sobre os aspetos relacionados com o IVA, e, por fim, sobre o planeamento fiscal, no âmbito empresarial.

No 3º capítulo, tratamos do estudo de caso, seus conceitos e objetivos, como metodologia da nossa investigação, que será a forma de abordar os objetivos do trabalho empírico, com apresentação e interpretação dos dados analisados das 4 empresas. Finalmente, no 4º capítulo, serão tecidas as conclusões.

2. Revisão de Literatura

Neste capítulo, serão abordados temas relevantes para a compreensão dos aspetos relacionados com os impostos, em particular, no que se refere a: receita fiscal e os impostos em alguns países da OCDE, imposto sobre rendimento, em especial o IRC, a determinação de lucro tributável e aos gastos; tributações autónomas e a sua relação no combate à evasão e fraude fiscal, fiscalidade verde aplicada a um conjunto de medidas em matéria de IVA e ainda uma revisão sobre a noção de planeamento fiscal (*intra legem*), compreendido como sendo central na gestão da aquisição de viaturas por parte das empresas.

2.1 Estado da arte dos impostos em 15 países da OCDE

Com a livre circulação do investimento, as linhas de referência da soberania fiscal dos diversos países alteram-se. Portugal não é exceção, e tal como os outros Estados da União Europeia (UE), na OCDE e no resto do mundo, concorre para atrair investimentos.

Os governos tendem a alterar os seus sistemas fiscais de forma a torná-los mais competitivos, incentivando o investimento. Uma das escolhas mais importantes que os governos tendem a considerar no plano do sistema fiscal, é desenvolverem as mais diversas e possíveis fontes de receita.

Atualmente, a maior parte da receita fiscal dos países da OCDE provém essencialmente de três fontes: impostos sobre o rendimento, impostos sobre bens e serviços e contribuições para a Segurança Social (SS).

Nas últimas duas décadas, por causa das crescentes alterações no ambiente económico e empresarial, quase todos os países da OCDE (2014) adotaram mudanças estruturais nos seus sistemas fiscais, adaptando-se às transformações e necessidades exigidas.

Segundo Dourado (2020), “com o aumento das despesas públicas, o século XX, em Portugal como nos outros Estados que atualmente fazem parte da OCDE,

caracterizou-se por um alargamento dos impostos a todas as áreas de manifestação de riqueza” (p.55).

A tendência de redução de taxas do IRC, para atrair investimento, começou com as reformas fiscais no Reino Unido e os Estados Unidos, em meados dos anos 80, levando ao alargamento da base tributária (*Base Broadening and Rate Reduction* (BBRR)), sendo seguidos mais recentemente pela Irlanda. Como apresenta o Relatório da Comissão da Reforma do IRC (2013), menores taxas de imposto estimulam o crescimento económico, o investimento e a criação de emprego, e, devido a isso, por serem mais baixas, desincentivam a fraude e evasão fiscais.

Por influência da Comissão da Reforma do IRC (2013), apreensiva com a situação dos impostos em Portugal, que se encontrava no auge da crise e com a receita fiscal abaixo da média da OCDE, no período de 2000 a 2012, verificou-se a descida da taxa nominal. Essa descida surgiu na tentativa de diminuição da “fuga ao fisco”, contribuindo para o crescimento da receita fiscal em Portugal, tendo-se verificado o seu reposicionamento acima da média da OCDE, no período de 2013 a 2019, conforme mostra a Tabela 1.

Nesse contexto, foi feita uma análise da tendência internacional ao nível de receita fiscal (Tabela 1) e do imposto sobre as sociedades (Tabela 2), com a média da OCDE. A escolha dos países para compor as tabelas considerou os seguintes critérios: economias consideradas vulneráveis ao grande nível de endividamento e crescente deficit público (Portugal, Itália, Irlanda, Grécia e Espanha); os países do *Benelux* (Bélgica, Holanda (Países Baixos) e Luxemburgo); países nórdicos (Dinamarca, Finlândia e Suécia); e Áustria, França, Alemanha e Reino Unido. Esses países formavam a Europa dos 15, termo utilizado quando só havia 15 membros na UE, em 1995.

Tabela 1 – Total da Receita Fiscal sobre o PIB 2013-2019

(% do PIB)	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Áustria	42,64	42,7	43,13	41,79	41,76	42,21	42,44
Bélgica	45,04	44,76	44,13	43,32	43,8	43,95	42,92
Dinamarca	45,89	48,53	46,06	45,49	45,85	44,35	46,34
Finlândia	43,41	43,51	43,52	43,73	42,93	42,38	42,19
França	45,37	45,45	45,28	45,37	46,07	45,93	45,40
Alemanha	36,95	36,81	37,26	37,72	37,79	38,54	38,81
Grécia	35,74	36,00	36,39	38,36	38,62	38,92	38,71
Irlanda	28,91	29,00	23,37	23,61	22,76	22,67	22,66
Itália	43,83	43,33	42,96	42,24	41,91	41,87	42,45
Luxemburgo	38,16	37,46	36,99	36,83	37,61	39,74	39,22
Holanda (Países Baixos)	36,11	37,05	37,01	38,41	38,70	38,80	39,33
Portugal	34,03	34,19	34,39	34,06	34,12	34,85	34,85
Espanha	33,12	33,89	33,84	33,60	33,87	34,60	34,65
Suécia	42,70	42,38	42,85	44,31	44,31	43,92	42,91
Reino Unido	32,06	32,11	32,44	32,64	32,83	32,89	32,98
Média OCDE	32,99	33,23	33,31	33,95	33,74	33,88	33,84

Nota: Fonte: Tax Revenue (Indicador), OCDE (2020) – “Revenue Statistics: Comparative Tables”, OECD Tax Statistics. (database). DOI: <https://doi.org/10.1787/d98b8cf5-en> (acesso em 25 de agosto de 2021)

No período de 2013 a 2019, é possível constatar que a Irlanda e o Reino Unido foram os únicos países que apresentaram um nível de receita fiscal inferior à média da OCDE. Observa-se que o Reino Unido está com tendência a subir para 2020. A Espanha, em 2016, apresentou um nível de receita inferior à média que se cifrou em 33,60%. A Dinamarca, como podemos atentar, é o país com o nível de receita fiscal superior ao longo do período de 2013 a 2016 e em 2019. Consecutivamente, a França ficou posicionada em 2º lugar e a Bélgica em 3º lugar.

Pode-se observar nesse relatório de estatísticas da OCDE, que o rácio da receita fiscal sobre o PIB em Portugal, em 2013, obteve 34,03%, tendo sido a sua percentagem mais baixa. Em 2018 e 2019, alcançou a mesma percentagem, 34,85%, apresentando nesses anos um nível de receita fiscal acima da média.

Segundo o relatório da OCDE, pela primeira vez numa década e após a crise financeira, em 2019 as receitas fiscais dos países da OCDE baixaram. A Organização sinaliza que em 2020 pode vir a diminuir ainda mais por causa da crise pandémica que reduziu a atividade económica e o consumo.

Tabela 2 -Total do Imposto sobre lucros das sociedades em função do PIB 2013-2019

% do PIB	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Áustria	2,15	2,11	2,23	2,35	2,46	2,71	2,71
Bélgica	3,10	3,12	3,27	3,40	4,06	4,30	3,74
Dinamarca	2,74	2,78	2,76	2,82	3,24	2,87	3,03
Finlândia	2,35	1,91	2,15	2,21	2,71	2,54	2,52
França	2,64	2,31	2,08	2,03	2,32	2,1	2,24
Alemanha	1,77	1,73	1,72	1,97	2,03	2,14	2,01
Grécia	1,15	1,88	2,14	2,49	1,95	2,16	,,
Irlanda	2,38	2,37	2,62	2,71	2,76	3,21	3,14
Itália	2,55	2,17	2,03	2,13	2,08	1,87	1,94
Luxemburgo	4,76	4,30	4,41	4,48	5,11	6,32	5,92
Holanda (Países Baixos)	2,16	2,55	2,67	3,35	3,28	3,50	3,70
Portugal	3,25	2,85	3,12	3,04	3,20	3,33	3,14
Espanha	2,00	1,99	2,20	2,22	2,24	2,46	2,07
Suécia	2,62	2,66	2,91	2,73	2,78	2,85	2,89
Reino Unido	2,56	2,85	2,84	2,82	2,65	2,63	2,49
Média OCDE	2,85	2,82	2,82	2,92	3,02	3,14	,,

Nota: Fonte: Tax on corporate profits (indicator). OECD (2020), "Revenue Statistics: Comparative tables", OECD Tax Statistics (database). DOI: <https://doi.org/10.1787/d30cc412-en> (acesso em 25 de Agosto de 2021).

Podemos observar na Tabela 2 que, desde 2013, em comparação com a média da OCDE, o Luxemburgo foi o país que apresentou os valores mais notáveis, seguido da Bélgica. Em relação à Grécia, ao longo do período de 2013/2014 e em 2017, apresentou os valores mais baixos da receita de imposto sobre as sociedades. Respetivamente a Alemanha (2013 a 2016), Finlândia (2014) e a Itália (2018), também apresentaram valores bem mais abaixo da média.

Segundo Relatório da Eurostat (2020), considerando em específico a Bélgica, no período de 2013 a 2018, a receita de imposto sobre as sociedades elevou consideravelmente, ficando acima da média da OCDE. Contudo, a receita de impostos sobre o rendimento das sociedades na Bélgica desceu para 3,74% em 2019.

A receita fiscal em Portugal aumentou gradualmente nos últimos anos, devido à recuperação económica e ao emprego. Não demonstrou um aumento generalizado e significativo dos impostos (salvo pequenas exceções), nomeadamente pela via das contribuições para a Segurança Social. Normalmente, esse indicador tende a

cair em crises porque as receitas fiscais descem mais do que o PIB, o que deverá acontecer em 2020 e 2021, segundo o relatório da OCDE.

Em 2019, Portugal situava-se na 18ª posição no ranking da receita fiscal dos 37 países da OCDE, a mesma posição em 2018. A primeira posição pertence à Dinamarca, a segunda posição à França e a terceira à Bélgica.

Tal como já apontado, o princípio da *Rate Reduction* é a inspiração da reforma do IRC de 2013, em vigor a partir de 2014, já que a diminuição do percentual da taxa fazia parte de uma política de apoio a medidas para reduzir os défices orçamentais do país. Contudo, o alargamento da base tributável (*Base Broadening*) não foi devidamente implementado nessa reforma.

Todavia, foram aumentadas as tributações autónomas e limitada a dedução anual de prejuízos fiscais, estabilizando assim a recolha de receita em IRC. Apesar da diminuição da taxa nominal, a taxa efetiva de tributação (*Effective Tax Rates (ETR)*) manteve-se e até aumentou, contribuindo para isso, entre outras, as alterações introduzidas nas tributações autónomas sobre viaturas, ponto tratado mais a frente neste trabalho.

Estudos sobre imposto precisam considerar que se, por um lado, o cidadão-contribuinte precisa arcar com suas obrigações, por outro, o Estado tem o dever de garantir o bem-estar da sua população. A relação cidadão-Estado, portanto, é regida por deveres e obrigações, de tal modo que fiquem garantidos o crescimento económico, social e cultural do país. Para isso, a arrecadação dos impostos é essencial para a receita do Estado.

2.2 Imposto sobre o rendimento

Segundo Dourado (2020):

As grandes categorias de impostos que vigoraram em Portugal são exigência constitucional (art.º 104 da Constituição da República Portuguesa (CRP)) e correspondem aos tipos de impostos que vigoram em todo o

mundo, tal como teorizados pelos economistas no século XX: incidem sobre o rendimento (art.º 104 n.º 1 e 2 da CRP), o consumo (art.º 104 n.º 4 da CRP) e o património (art.º 104 n.º 3 da CRP). (p.55)

Assim, de acordo com o art.º 104 da CRP, “o imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar”, estabelecendo que “a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real”.

Tal como na maioria dos ordenamentos jurídicos, a legislação portuguesa define que há tributações sobre rendimentos específicas para pessoas singulares (IRS) e para pessoas coletivas (IRC), complementadas por códigos autónomos (Dourado, 2020).

O conceito moderno de imposto, tal como o apresenta Pereira (2014), a partir de estudos de Jeze (1931), considera que “o imposto é uma prestação pecuniária, exigida aos particulares por via da autoridade, a título definitivo e sem contrapartida, com vista à cobertura dos encargos públicos” (p.17).

Para Nabais (2005):

o imposto tem como base em três elementos, um elemento objetivo, um elemento subjetivo e um elemento teológico (ou finalista). Do ponto de vista objetivo, o imposto é uma prestação pecuniária, unilateral, definitiva e coerciva. Na perspetiva subjetiva, considera o imposto como uma prestação exigida a (ou devida por) detentores (individuais ou coletivos) de capacidade contributiva a favor de entidades que exerçam funções ou tarefas públicas. O elemento teológico (ou finalista) reside no facto do imposto ser exigido pelas entidades que exercem funções públicas, para a realização dessas funções, sem carácter sancionatório. (p.436)

Para este estudo, a compreensão do imposto como uma forma de ressarcimento dos investimentos feitos pelo Estado para o bem de todos os cidadãos é muito importante. A observação dos impostos que recaem sobre empresas e as opções que estas têm para procurar gerir da melhor forma os impostos a pagar, nomeadamente em relação à TA, são o foco da nossa análise.

No próximo item, será analisado o IRC, o imposto sobre ao qual as empresas estão sujeitas.

2.2.1 Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas - IRC

Segundo o n.º 1 do art.º 3, do Decreto-Lei n.º 442-B/1988, de 30 de novembro do Ministério das Finanças, o IRC entrou em vigor em 1 de janeiro de 1989, abolindo “a contribuição industrial, o imposto sobre a indústria agrícola, o imposto de mais-valias, a contribuição predial, o imposto de capitais, o imposto complementar e o imposto do selo constante da verba 134 da Tabela Geral do Imposto do Selo”.

A CRP (Lei Constitucional n.º 1/2005, de 12 de agosto, do Ministério das Finanças) não menciona explicitamente o IRC, sendo apenas referido, no item n.º 2 do art.º 104 que “a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real”, isto é, determina como princípio, a tributação do lucro real.

De acordo com o art.º 1 do Código do Imposto sobre o Rendimento Coletivo (CIRC) (Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, do Ministério das Finanças), o imposto “incide sobre os rendimentos obtidos, mesmo quando provenientes de atos ilícitos, no período de tributação, pelos respetivos sujeitos passivos”. Segundo Nabais (2005), o IRC pode ser caracterizado como um imposto sobre o rendimento, na medida em que tributa o lucro das empresas ou o rendimento global das demais pessoas coletivas.

O Estado exerce a sua jurisdição fiscal sobre empresas de qualquer natureza (comercial, industrial ou agrícola) e de acordo com critérios territoriais. Para Vasques (2018), o princípio da residência exprime a noção de que a residência:

constitui o elemento de conexão decisivo na atribuição da competência para tributar e que, em conformidade, os rendimentos devem ficar sujeitos ao imposto do estado em que resida o seu titular, amparando-se na ideia de que o estado em que uma pessoa singular ou coletiva reside é aquele com o qual são mais intensos os vínculos de solidariedade que fundamentam o dever de pagar impostos. (p.115)

O princípio da fonte opera quando o da residência não possui legitimidade, ou seja, refere-se a residentes que obtêm os seus rendimentos no estrangeiro ou, no caso de sujeitos passivos não residentes, auferirem rendimentos em território nacional. Assim, identifica a origem do rendimento como o foco da competência tributária, isto é, onde o Estado está localizado. (Acórdão do Tribunal Central Administrativo-Sul, de 27 de janeiro, processo n.º 06718/02, do Ministério das Finanças).

Atualmente, de acordo com o n.º 1 do art.º 87 do CIRC, a taxa normal de IRC situa-se nos 21%. Excecionalmente, de acordo com o anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro, do Ministério das Finanças, e previsto no Relatório do Orçamento do Estado (OE) de 2020, “passam a beneficiar os sujeitos passivos que se qualifiquem como pequena ou média empresa (PME), da taxa reduzida de 17% em sede de IRC nos primeiros € 25.000 de matéria coletável, ao invés dos € 15.000 anteriores” (p.2).

A determinação da matéria coletável, e por sua vez o apuramento do respetivo imposto, tem por base o lucro tributável (n.º 1 do art.º 15 do CIRC). A seguir, é efetuada a revisão sobre a determinação do lucro tributável, pois têm impacto na tributação das sociedades.

2.2.2 Determinação do lucro tributável

O IRC incide sobre o lucro das sociedades ou entidades previstas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 2 do CIRC, que exerçam a título principal, uma atividade de

natureza comercial, industrial ou agrícola e sobre o rendimento global dessas mesmas sociedades quando não exerçam a título principal essas atividades. (alínea a) e b) do n.º 1 do art.º 3 do CIRC).

Para Sousa (2016):

o lucro tributável das empresas é determinado a partir da teoria do balanço, segundo a qual o lucro fiscal é igual à variação do ativo líquido da sociedade no decurso do período da tributação, no sentido de um lucro realizado, o que implica que a tributação incide sobre um resultado líquido (o lucro de exploração) corrigido dos eventuais ganhos e perdas nos ativos da empresa.

(p.51)

Nessa perspetiva, para Pereira (2014), o resultado apurado serviria de base à tributação para a denominada “teoria do balanço”, considerando como rendimento todo o resultado derivado da comparação entre o balanço final e o inicial de exercício, incluindo o resultado de exploração que traduza valores investidos na empresa.

Portugal, seguindo a tendência verificada noutros países, acolheu no IRC, “para efeitos fiscais, uma noção extensiva de rendimento, de acordo com a teoria do incremento patrimonial” (n.º 5 do Preâmbulo do CIRC). Esta tendência, que está em sintonia com os objetivos de alargamento da base tributável, associa o lucro à diferença entre o património líquido final e inicial do período de tributação (nº 2 do art.º 3 do CIRC).

Assim, o n.º 1 do art.º 17 do CIRC determina que:

O lucro tributável das pessoas coletivas (...) é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele

resultado, determinado com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código.

As relações entre contabilidade e fiscalidade são, no entanto, um domínio que tem sido marcado por uma certa controvérsia. Afastada a separação absoluta ou a identificação total, continua a privilegiar-se uma solução marcada pelo realismo e que, no essencial, consiste em fazer “reportar, na origem, o lucro tributável ao resultado contabilístico ao qual se introduzem, extra contabilisticamente, as correções - positivas ou negativas - enunciadas na Lei para tomar em consideração os objetivos e condicionalismos próprios da fiscalidade. (n.º 10 do Preâmbulo do CIRC)

Neste mesmo sentido, o n.º 3 do art.º 17 do CIRC, aponta que:

De modo a permitir o apuramento referido no n.º 1, a contabilidade deverá:

a) estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo setor de atividade, sem prejuízo da observância das disposições previstas neste Código.

Como referido, o lucro tributável é calculado com base no resultado contabilístico e nas variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no período e não refletidas naquele resultado, determinando correções fiscais regulares no CIRC, quer ao nível dos rendimentos quer dos gastos (nº 1 do art.º 17 do CIRC).

Uma vez que apenas os gastos têm impacto na tributação autónoma, somente será apresentada nesta dissertação essa componente do lucro tributável.

2.2.3 Gastos

De acordo com a Comissão de Normalização Contabilística (CNC), no Sistema de Normalização Contabilística (SNC) – Estrutura Concetual (EC, §69) - (Regulamento n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho):

os gastos são definidos por diminuições nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de exfluxos ou deprecimentos de ativos ou na incorrência de passivos que resultem em diminuições do capital próprio, que não sejam relacionadas com distribuições aos participantes no capital próprio. (p.19)

Na demonstração dos resultados, o seu reconhecimento está previsto no parágrafo 81, do mesmo documento, e tem como requisitos que:

- seja provável que flua para a entidade qualquer benefício económico futuro associado ao gasto; e
- seja possível mensurá-lo com fiabilidade.

Ao nível fiscal, de acordo com o previsto no art.º 23 do CIRC, para determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados, pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC, desde que tais gastos sejam comprovados documentalmente, sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, nomeadamente:

- Os relativos à produção ou aquisição de quaisquer bens ou serviços, tais como matérias utilizadas, mão-de-obra, energia e outros gastos gerais de produção, conservação e reparação;
- Os relativos à distribuição e venda, abrangendo os de transportes, publicidade e colocação de mercadorias e produtos;
- De natureza financeira, tais como juros de capitais alheios aplicados na exploração, descontos, ágios, transferências, diferenças de câmbio, gastos com operações de crédito, cobrança de dívidas e emissão de obrigações e outros títulos, prémios de reembolso e os resultantes da aplicação do método do juro efetivo aos instrumentos financeiros valorizados pelo custo amortizado;

- De natureza administrativa, tais como remunerações, incluindo as atribuídas a título de participação nos lucros, ajudas de custo, material de consumo corrente, transportes e comunicações, rendas, contencioso, seguros, incluindo os de vida, doença ou saúde, e operações do ramo “Vida”, contribuições para fundos de poupança-reforma, contribuições para fundos de pensões e para quaisquer regimes complementares da segurança social, bem como gastos com benefícios de cessação de emprego e outros benefícios pós-emprego ou a longo prazo dos empregados; e
- Depreciações e amortizações.

Com objetivo de limitar o reconhecimento abusivo de gastos, o n.º 3 do art.º 23 do CIRC impõe a existência de uma prova, como um documento comprovativo. Nesse sentido, os gastos incorridos ou suportados pelo sujeito passivo com a aquisição de bens ou serviços (n.º 4 do art.º 23), o documento comprovativo a que se refere o número anterior deve conter, pelo menos, os seguintes elementos:

- Nome ou denominação social do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços e do adquirente ou destinatário;
- Números de identificação fiscal do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços e do adquirente ou destinatário, sempre que se trate de entidades com residência ou estabelecimento estável no território nacional;
- Quantidade e denominação usual dos bens adquiridos ou dos serviços prestados;
- Valor da contraprestação, designadamente o preço; e
- Data em que os bens foram adquiridos ou em que os serviços foram realizados.

Assim, o princípio geral fica definido como sendo dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.

De acordo com o n.º 1 do art.º 74 da Lei Geral Tributária (LGT), determina que o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da Administração Tributária ou dos contribuintes é da competência de quem os invoque. Isto é, “a dedutibilidade ou aceitação de gastos contidos no balanço deixou de ser uma questão de facto e passa a ser uma questão de direito, com reflexos ao nível do ónus da prova, que deixa de caber ao contribuinte.” (Portugal, 2004, p.171)

Portanto, a regra geral é de que o ónus da prova incide sobre quem pretende comprovar a veracidade, ou não, dos registos contabilísticos. Desse modo, e considerando que o contribuinte declara todos os factos económicos e cumpre todos os deveres acessórios, é responsabilidade da Administração Fiscal provar a inveracidade da escrita contabilística.

Atualmente, no CIRC, os gastos não dedutíveis, que constituem uma exceção à regra geral do art.º 23 do CIRC, estão regulados nos art.º 23-A, 34 e 67.

Apesar de efetiva e comprovadamente suportados pela empresa, certos gastos contabilísticos podem não ser fiscalmente dedutíveis. Além disso, diversos encargos podem estar sujeitos a uma tributação adicional.

A seguir, será analisado o enquadramento legal dessa tributação, em particular no que se refere a viaturas empresariais.

2.3 Tributação autónoma

As taxas de tributação autónoma estão associadas a determinados encargos, no caso desta pesquisa, vamos focar-nos nos aspetos que recaem sobre os gastos relacionados com a utilização de diversos tipos de viaturas empresariais.

A criação da TA deve-se ao esforço governamental para evitar ou dissuadir o uso abusivo ou excessivo de artifícios legais (ou mesmo ilegais) na prestação de contas relacionadas com a referida utilização de viaturas.

A tributação autónoma relativas com a utilização de viaturas empresariais está prevista no n.º 3 do art.º 88 do CIRC. Destacamos que a TA recai sobre:

sujeitos passivos que não beneficiem de isenções subjetivas e que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, viaturas ligeiras de mercadorias referidas na alínea b) do n.º 1 do art.º 7 do Código do Imposto sobre Veículos, motos ou motocicletas, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica.

Ao contrário do que ocorre com as restantes disposições do CIRC, a tributação autónoma não tributa rendimento, mas sim gastos. (Silva, 2013).

Em seguida, apresentam-se conceitos e definições da tributação autónoma, sua evolução histórica e legislativa, o agravamento das taxas e a incidência da TA sobre viaturas empresarias.

2.3.1 Conceitos e definições

A tributação autónoma surgiu em 1990, pelo Decreto-Lei n.º 192/1990, de 9 de junho, do Ministério Das Finanças. No entanto, foi introduzida no contexto da reforma fiscal de 2001, devido à aprovação da Lei n.º 3-B/2000, de 4 de abril, do Ministério das Finanças, como uma tributação adicional que se aplica sobre determinados gastos que não estejam diretamente relacionados com a atividade de cada empresa.

De acordo com art.º 4 do Decreto-Lei n.º 192/1990 de 9 de junho do Ministério das Finanças:

As despesas confidenciais ou não documentadas efetuadas no âmbito do exercício de atividades comerciais, industriais ou agrícolas por sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade organizada

ou por sujeitos passivos de IRC não enquadrados nos art.º 8 e 9 do respetivo Código são tributados autonomamente em IRS ou IRC, conforme os casos, a uma taxa de 10% sem prejuízo do disposto na alínea h) do n.º1 do art.º 41 do CIRC.

Segundo Dinis et al. (2016):

a tributação autónoma incidia, numa primeira fase, apenas sobre as despesas confidenciais ou não documentadas (posteriormente apenas despesas não documentadas). Ao longo dos anos, a sua base de incidência foi sendo alargada aos encargos com viaturas, às despesas de representação, aos lucros distribuídos a entidades que se beneficiem de isenção, às compensações pagas a gestores, administradores ou gerentes, às ajudas de custo e compensação por uso de viatura própria, aos pagamentos a entidades não residentes sujeitas a regime favorável. A base de incidência da tributação autónoma é, pois, devemos sublinhar, uma série de gastos e despesas incorridos pelas sociedades e não o lucro ou rendimento realmente obtido pelas mesmas. (p.6)

Já no ponto de vista de Nabais (2015), a TA é definida como:

verdadeiros impostos sobre despesas realizadas pelas empresas. Tendo começado por incidir sobre despesas não documentadas e confidenciais e, depois, sobre as despesas de representação e com viaturas, foram, entretanto, as mesmas alargadas a diversas despesas e, em sede de IRC, a alguns rendimentos como lucros distribuídos e certas indemnizações ou compensações. O que nos leva a reconhecer que no IRC temos tributação

autónoma sobre determinados rendimentos, sobre despesas que não são gastos fiscais e sobre despesas que são considerados gastos fiscais. (p.542)

Para Palma (2012):

as tributações autónomas são impostos indiretos e instantâneos que tributam a despesa e não o rendimento e que se distinguem claramente do IRC enquanto imposto direto, periódico, que tributa o rendimento, apurando-se de forma totalmente independente do IRC e Derrama devidos no exercício, não se relacionando sequer com a obtenção de um resultado positivo. (p.247)

No ponto de vista de Soares (2001), a “tributação autónoma não visa aqui sancionar o comportamento do sujeito passivo, mas, pelo contrário, estimular opções económicas lícitas favoráveis à preservação do meio ambiente, ao mesmo tempo que pretende obter receitas para o Estado” (p.304).

O papel da tributação autónoma, inserida nos impostos sobre rendimentos, é tributar despesas e foi introduzida no sistema fiscal português com o intuito de combater a evasão fiscal. Portanto, a TA configura-se como um acréscimo de carga fiscal dos sujeitos passivos de IRC e dos sujeitos passivos de IRS, abrangidos pelo regime de contabilidade organizada, assumindo-se como um fator relevante que o adquirente tem de ponderar no momento da aquisição da viatura. (Silva, 2015)

Desse modo, a tributação autónoma contribui para o esforço governamental de evitar o abuso e a evasão fiscal, uma vez que incide sobre determinados gastos que não estejam diretamente relacionados com a atividade da empresa.

A criação e a manutenção da TA tem forte relação com a evasão e a fraude fiscal, que têm vindo a assumir uma dimensão crescente, nova e com uma sofisticada forma, e os seus efeitos fazem-se sentir a todos os níveis. A evasão e fraude fiscal são um impedimento à concorrência e provocam uma erosão significativa das

receitas fiscais, originando uma grave distorção do princípio da equidade e um relaxamento da dimensão de cidadania que deve caracterizar a vida em sociedade. (Pereira, 2014)

No entanto, as tributações autónomas aumentam a carga fiscal, particularmente, no que se refere às viaturas ligeiras. Com o passar dos anos as tributações autónomas, que tinham surgido para tributar situações suscetíveis de elevado risco de evasão fiscal, foram-se diversificando, aumentando o valor das taxas e tornando-se, atualmente, uma nova fonte de receita fiscal. (Nabais, 2015)

Para Nabais (2015) é evidente que o “alargamento e o agravamento das tributações autónomas têm presentemente uma finalidade clara de obter mais receitas fiscais” (p.543).

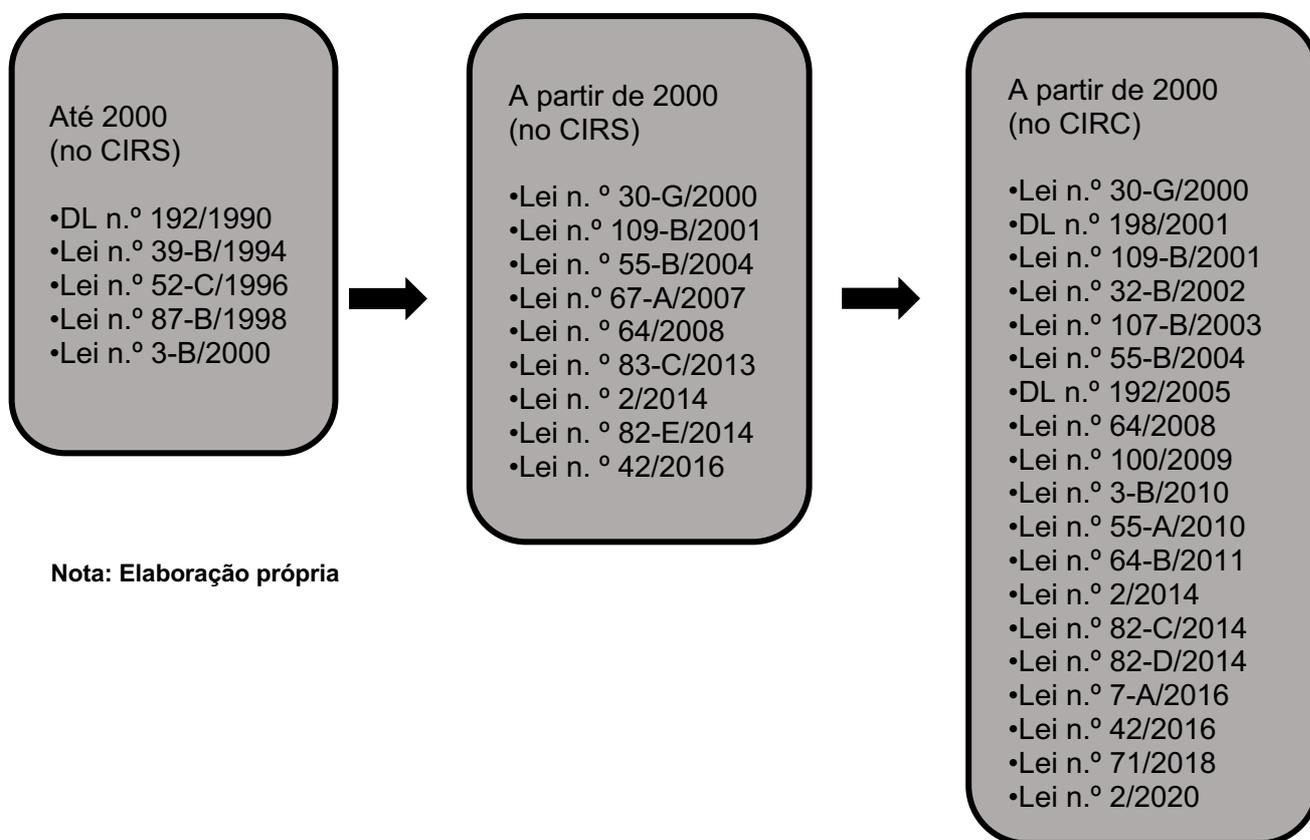
2.3.2 Evolução Histórica e Legislativa

As tributações autónomas foram criadas com o propósito, especialmente na fase inicial, de combater a evasão e a fraude fiscal. O seu objetivo era ser fator dissuasor (anti abuso) e penalizador, através da tributação autónoma das despesas confidenciais ou não documentadas efetivadas por sujeitos passivos de IRS ou IRC, incidindo sobre tais despesas uma taxa de 10%, de acordo com o Decreto-Lei nº192/1990 de 9 de junho do Ministério das Finanças.

As constantes alterações das tributações autónomas, ao longo do tempo, estão sintetizadas na Figura 1. As revisões mais relevantes ocorridas em matéria de tributações autónomas em sede de IRS e IRC, desde 1990 até 2020, estão representadas em forma de três esquemas.

No primeiro esquema, estão as principais alterações que ocorreram em relação ao sujeito passivo de IRS, até o ano 2000. No segundo esquema, as principais alterações que ocorreram em relação ao sujeito passivo de IRS a partir do ano 2000. E no terceiro esquema reuniram-se as principais alterações que ocorreram, relativas ao sujeito passivo de IRC, a partir do ano 2000.

Figura 1 – Principais alterações na tributação autónoma no sistema fiscal português



Nota: Elaboração própria

Responsável pela revogação do art.º 4 do Decreto-Lei n.º 192/1990, a Lei n.º 30-G/2000, 29 de dezembro, adicionou o art.º 75 ao Código do Imposto sobre Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) e o art.º 69-A no CIRC. A referida lei veio assim destacar, no CIRS e no CIRC, a temática da tributação autónoma.

Com a reforma fiscal de 2001, entrou em vigor a Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, do Ministério das Finanças, que veio incluir a TA no IRC e iniciar a tendência de alargamento progressivo da base de incidência da mesma.

Observa-se no ordenamento jurídico-tributário que a TA adquire relevância, ou seja, a receita arrecadada com as tributações autónomas é cada vez mais considerável e relevante para a consolidação das contas públicas. (Vieira, 2021)

Vieira (2021), refere ainda que, desde o seu surgimento, as tributações autónomas foram “recebidas” de forma pacífica pelos contribuintes e restantes responsáveis

pelo plano fiscal. De certa forma, as tributações autónomas não representavam grande importância na doutrina fiscal, no entanto eram cada vez mais significativas nas contas públicas e de grande relevância na obtenção de receita fiscal.

Como consequência, durante muitos anos, esta aceitação pacífica e generalizada pelos contribuintes propagava a ausência de um possível litígio com a Autoridade Tributária (AT). Até determinada altura, não havia nenhum impedimento quanto ao alargamento progressivo das incidências das tributações autónomas e das taxas correspondentes. Entretanto, no final de 2008, houve grandes alterações, com a introdução de uma nova lei, vindo a ocorrer diversos atritos, acabando assim com a aceitação e pacificidade.

Em 2009, o Governo duplicou a taxa de tributação autónoma, de 5% passou para 10%, pela Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, vindo alterar o então art.º 81 do CIRC para o atual art.º 88 do CIRC, retroagindo os seus efeitos a 1 de janeiro de 2008. Essa alteração levou os contribuintes a mudar a visão e o comportamento existente acerca das tributações autónomas.

A Lei do Orçamento do Estado (LOE) para 2010, Lei n.º 3-B/2010 de 28 de abril, teve por objetivo penalizar os contribuintes que, apurando resultados económicos negativos num exercício, mantêm a sua política de gastos em matéria de despesas de representação, de ajudas de custos, de compensação pela deslocação em viatura própria dos seus colaboradores. (Palma, 2012)

No Orçamento do Estado para 2011, Lei nº 55-A/2010, de 31 de dezembro, as taxas de tributação autónoma previstas no art.º 88 do CIRC voltaram a sofrer um aumento significativo. São elevadas em 10 pontos percentuais quanto aos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período de tributação.

A reforma do IRC, Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, veio a reforçar a competitividade fiscal e simplificou o imposto criando melhores condições para promover o investimento e a criação de emprego. Várias medidas foram introduzidas, destacando-se pela redução da taxa de IRC de 25% para 23%; inserção do regime

simplificado de tributações em sede de IRC; e o alargamento da dedução dos prejuízos fiscais de 5 para 12 anos.

A Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro, acrescentou às taxas de TA as viaturas ligeiras de passageiros movidas a outras energias, híbridos *plug-in* com escalões, respetivamente, 5%, 10% e 17,5%; e para Gás de Petróleo Liquefeito (GPL) e Gás Natural Veicular (GNV), respetivamente, 7,5%, 15% e 27,5%.

Com a Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro, a taxa de TA sobre encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros e ligeiras de mercadorias é elevada de 10% para 15%, no caso de viaturas com custo de aquisição inferior a 25.000 €, e de 35% para 37,5%, no caso de viaturas com custo de aquisição igual ou superior a 35.000 €. Mantém-se inalterada a taxa intermédia de 27,5%, assim como as taxas aplicáveis às viaturas ligeiras de passageiros híbridos *plug-in* e as movidas a GPL ou GNV. Mantém-se igualmente a exclusão de tributação autónoma para viaturas movidas exclusivamente a energia elétrica.

2.3.3 Taxas de tributação autónoma

Sanches (2007) refere que, com as:

tributações autónomas, o legislador procura responder a questões reconhecidamente difíceis do regime fiscal de despesas que se encontram na zona de intersecção da esfera pessoal e da esfera empresarial, de modo a evitar remunerações em espécie mais atraentes por razões exclusivamente fiscais ou a distribuição oculta de lucros. Apresenta a norma uma característica semelhante a que vamos encontrar na sanção legal contra gastos não documentados, com uma subida da taxa, quando a

situação do sujeito passivo não corresponde a uma situação de normalidade fiscal. (p.407)

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 esses gastos 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” (Sanches, 2007, p.407).

Para efeitos de IRC, independentemente de sua dedução ou não dos encargos com viaturas, as TA irão incidir sobre os mesmos encargos, assumindo-se como uma função penalizadora. Assim, segundo Morais (2009), as TA surgem como um mecanismo para evitar que o sujeito passivo utilize os bens na esfera individual. Para Souza & Silva (2017), a TA demonstra uma certa sensibilidade do legislador em querer tributar, de forma diferente, distintos níveis de riqueza, ao verificar uma gradação do valor das taxas consoante o custo de aquisição.

No art.º 88 do CIRC, a base tributável da tributação autónoma é bastante grande, incluindo as despesas não documentadas (tributadas a uma taxa de 50%; ou 70%, no caso de entidades exclusiva ou parcialmente isentas de imposto sobre o rendimento). As despesas relacionadas com viaturas (10%, 27,5% ou 35%, consoante o tipo de combustível); despesas de representação (10%); pagamentos efetuados a entidades residentes em jurisdições com baixa tributação (35% ou 55%). Para os subsídios e despesas de deslocação efetuadas pelos trabalhadores (5%); custos com indemnizações a gestores ou membros da administração (35%); custos com bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores (35%). Aos lucros distribuídos a entidades exclusiva ou parcialmente isentas de imposto sobre o rendimento (23%).

As entidades que apurem prejuízos fiscais no período de tributação de início de atividade nos anos de 2018, 2019 e 2020, não aplicam a penalização em 10 pontos percentuais da taxa de tributação, no ano de 2020, ainda que apurem prejuízos fiscais.

A este propósito, diz-se no relatório do OE de 2020:

Paralelamente, de modo a apoiar as empresas em início de atividade, elimina-se o agravamento das tributações autónomas para as empresas que apresentem prejuízos nos dois primeiros períodos de tributação, sendo ainda de realçar, no domínio das tributações autónomas, o alargamento do primeiro escalão aplicável às viaturas ligeiras. (p.3)

De acordo com a Tabela 3, a tributação que incide sobre os gastos varia de acordo com o tipo de viatura e com o seu valor de aquisição, nos seguintes termos:

Tabela 3 – Taxa de tributação autónoma das viaturas

Custo de Aquisição	Híbridos <i>plug-in</i>	GPL/GNV	Energia Elétrica	Outros*
< € 27.500	5%	7,50%	0%	10%
≥ € 27.500 e < € 35.000	10%	15%	0%	27,50%
≥ a € 35.000	17,50%	27,50%	0%	35%

Nota: Fonte: OE 2020 - Lei nº 2/2020, de 31 de Março - (*) Além das VLP, inclui alguns tipos de VLM e ainda motos e motocicletos.

Conforme a Tabela 3, segundo o n.º 3 do art.º 88 do CIRC:

são tributados autonomamente os encargos efetuados ou suportados por sujeito passivo que não beneficiem de isenções subjetivas e que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, viaturas ligeiras de

mercadorias (VLM) referidas na alínea b) do n.º 1 do art.º 7 do Código do Imposto sobre Veículos (CISV), motos ou motocicletas, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica, às seguintes taxas:

- a) 10 % no caso de viaturas com um custo de aquisição inferior a 27.500 €;
- b) 27,5 % no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a 27.500 € e inferior a 35.000 €; e
- c) 35 % no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a 35.000 €.

Segundo o n.º 5 do art.º 88 do CIRC, consideram-se encargos relacionados com viatura ligeira de passageiros, motos e motocicletas, nomeadamente, depreciações, rendas ou alugueres, seguros, manutenção e conservação, combustíveis e impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização.

Excluem-se do disposto no n.º 3 desse mesmo artigo, os encargos relacionados com VLP, motos e motocicletas, afetos à exploração de serviço público de transportes, destinados a serem alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo; e viaturas automóveis relativamente às quais tenha sido celebrado o acordo previsto no n.º 9 da alínea b) do n.º 3 do art.º 2 do CIRS. (n.º 6, art.º 88 do CIRC)

Enquadradas na Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro (OE 2021) do Ministério das Finanças, às viaturas ligeiras de passageiros híbridos *plug-in*, cuja bateria possa ser carregada através de ligação à rede elétrica e que tenham uma autonomia mínima, no modo elétrico, de 50 km e emissões oficiais inferiores a 50 gCO₂/km, as taxas referidas nas alíneas a), b) e c) do n.º 3, aplicam-se as seguintes taxas: 5 %; 10 %; e 17,5 % (n.º 18, art.º 88 do CIRC). No caso de VLP movidas a GNV, as taxas referidas nas alíneas a), b) e c) do n.º 3 são, respetivamente, de 7,5 %, 15 %

e 27,5 %, referida na Lei n.º 2/2020, de 31 de março do Ministério das Finanças. (n.º 19, art.º 88 do CIRC)

Nesse critério de incidência que recai sobre encargos efetuados ou suportados pelas empresas, estão sujeitas as tributações autónomas as viaturas ligeiras de mercadorias, que para efeitos de ISV, sejam tributadas às taxas normais deste imposto, ou seja, as previstas na tabela A constante do n.º 1 do art.º 7 do respetivo código (VLM com lotação de 4 ou 5 lugares). As viaturas ligeiras de mercadorias, com 2 ou 3 lugares, não terão TA porque pagam ISV à taxa intermédia ou às taxas reduzidas previstas, respetivamente, nos art.º 8, n.º 3 e 9, n.º 1, b) e n.º 2 do CISV, que não estão expressamente previstos na sujeição que foi introduzida no art.º 88 do CIRC.

2.3.4 Tributação autónoma nas viaturas empresarias

Em Portugal, as atividades empresarias podem ser constituídas de diferentes formas. Para efeitos fiscais, traduz-se num sujeito passivo de IRC ou sujeito passivo de IRS (trabalhador independente ou empresário em nome individual). Adquire, assim, formas diferentes de organização empresarial, que estarão sujeitas a distintas taxas de tributação autónoma.

A tributação autónoma, como tributação adicional, é aplicada a sujeitos passíveis de IRC e IRS. Em especial, incide sobre gastos que não estejam relacionados com a atividade da empresa, ou seja, despesas empresarias não relacionadas com a rentabilidade das empresas. (Martins et al., 2018 ; Morais, 2009 ; Nabais, 2018).

Como exemplo de tributação desse tipo de atividade, observemos o que comenta Araújo et al. (2020):

Pois para além de serem utilizadas como ferramenta de trabalho, as viaturas ligeiras de passageiros podem ser utilizadas diariamente para fins pessoais, transformando a sua atribuição aos trabalhadores numa forma de fazer aumentar a respetiva remuneração. Talvez por essa razão, nos últimos anos

houve um forte crescimento das penalizações pela detenção e uso destas viaturas ao nível das atividades empresariais, principalmente ao nível do grande aumento das taxas de TA que incidem sobre os encargos suportados com a utilização deste tipo de viatura. (p.52)

Palma (2012) manifesta-se sobre a aplicação da tributação autónoma:

a fundamentação para a introdução destas tributações assentou na alegada dificuldade de distinção entre o carácter privado e a natureza empresarial de determinadas despesas, bem como, no facto de existirem certas formas de rendimento que não eram tributadas nas pessoas dos seus beneficiários, ou porque não eram conhecidos ou porque o rendimento não era determinável com rigor. (p.242)

Assim, passou-se a sujeitar às taxas de tributação autónoma na esfera da entidade pagadora, quer em IRS (no caso de existência de contabilidade organizada) quer em IRC, as despesas confidenciais ou não documentadas, as despesas de representação e os encargos com viaturas ligeiras de passageiros, barcos de recreio, aeronaves de turismo, motos e motociclos. (CAAD, 2018)

Encontram-se, muitas vezes, sujeitos a tributação autónoma os gastos com a existência e uso dos ligeiros de passageiros, nas esferas empresariais, na determinação dos rendimentos que são geralmente aceites para efeitos fiscais (Araújo et al., 2020). Porém, os gastos com as viaturas são “aceites” para efeitos fiscais e, ao mesmo tempo, esses encargos relativamente aos quais tenha sido celebrado o acordo escrito, não estão sujeitos a TA, conforme prescrito na alínea b) do n.º 6 do art.º 88 do CIRC, o que poderá revelar benefícios muito apelativos para as atividades empresariais.

Efetivamente, a justificação da criação de tributações autónomas, atualmente, face às exigências de obtenção de receitas que permitam atingir a desejável estabilidade orçamental, parece radicar mais numa lógica de cobrança. (Palma, 2012)

Neste cenário das TA avulsas sobre as empresas e referindo-se em especial às taxas de TA, constantes do art.º 88 do CIRC, tais taxas começaram por se reportar a situações de elevado risco de fraude e evasão fiscais, contudo, com o:

andar do tempo, a função dessas tributações autónomas, que, entretanto, se diversificaram extraordinariamente e aumentaram de valor, alterou-se profundamente passando a ser progressivamente a de obter (mais) receitas fiscais, assumindo-se, assim, como efetivos impostos sobre a despesa, se bem que enxertados, em termos totalmente anómalos, na tributação do rendimento das empresas. (Nabais, 2012, p.27)

Levando-se em conta que a TA pode vir a caracterizar uma tributação a mais sobre o rendimento de uma empresa, pode existir uma situação de elevado risco de fraude fiscal, que se caracteriza por ser uma forma voluntária do não cumprimento fiscal e de suas obrigações, através da prática de ações ou negócios ilícitos, ou seja, que infringem a Lei fiscal, com objetivo de diminuir as receitas tributárias ou o imposto a liquidar. (Simões, 2014)

Tal como refere Pereira (2014) ao referir-se sobre esse o problema de infringir a Lei tributária: “viola-se diretamente a lei, quer por ação quer por omissão, não se pagando por via dela, no todo ou em parte, um imposto cujo facto gerador se verificou ou obtendo-se uma vantagem patrimonial indevida” (p.448).

Para Campos et al. (2012):

toda a atividade da administração tributária deve subordinar-se ao interesse público que, relativamente ao sistema fiscal, consiste, em primeira linha, na obtenção de receitas para a satisfação das necessidades financeiras do Estado de outras entidades (n.º 1, do art.º 103 da CRP). Por força do preceituado no art.º 266 da CRP, esta atividade tem que ser levada a cabo em subordinação à Constituição e à Lei e deve respeitar os direitos e interesses legítimos dos cidadãos (princípio da legalidade) e os princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça da imparcialidade e da boa-fé. (p.445)

É possível perceber que o tema do imposto cobrado por meio da TA gera dificuldades quando a empresa se depara com a possibilidade de uma tributação aumentada sobre os seus lucros e gastos. A aquisição de viaturas empresariais, por isso, requer um planeamento fiscal rigoroso para que a incidência dos impostos seja equilibrada para a empresa e para o Estado. No momento do estudo de caso, que a nossa análise prevê, retomaremos os aspetos relevantes apresentados neste item.

2.4 Fiscalidade Verde nas Viaturas

A reforma da Fiscalidade Verde foi consagrada na Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro do Ministério das Finanças, entrando em vigor dia 1 de janeiro de 2015. Nessa lei, foi feita a alteração de um conjunto de normas fiscais ambientais nos setores da energia e respetivas emissões, transportes, água, resíduos, ordenamento do território, florestas e biodiversidade, introduzindo ainda um regime de tributação dos sacos de plástico. Em relação a veículos, a partir de pressupostos do regime da neutralidade fiscal, introduziu as seguintes medidas, a saber:

- incentivo ao abate de viaturas em fim de vida e à aquisição de uma viatura elétrica;
- promoção de medidas de incentivo a viaturas de melhor desempenho ambiental, tal como as elétricas de turismo, as híbridos *plug-in*, GPL e GNV, no que se refere à dedução do IVA; e
- agravamento das taxas de ISV nas viaturas a gasolina e gasóleo, em função das emissões de Dióxido de Carbono (CO₂).

A fiscalidade verde lança incentivos a viaturas elétricas, híbridos *plug-in* e movidos a GNV, em busca de promover uma mudança de paradigma de comportamento. Propõe-se a beneficiar comportamentos sustentáveis e penalizar comportamentos prejudiciais ao meio ambiente. (Amorim, 2018)

Desse modo, oferece aos cidadãos e às empresas a oportunidade, a partir de comportamentos mais eficientes, de usarem os recursos de forma mais sustentável e de obterem vantagem económicas.

É preciso registar que essas medidas fazem parte da política fiscal do Estado e, em muitos aspetos, são impostas pela legislação comunitária e pelos compromissos internacionais assumidos pelo Estado português, com o objetivo de contribuir para um desenvolvimento económico sustentável. (Amorim, 2018)

Até 2015, das normas fiscais voltadas para a questão da defesa do ambiente a mais conhecida é a que foi publicada em 1990, a *Green Tax Reform*, denominada “diploma da fiscalidade verde”. Foi considerada a reforma tributária da fiscalidade ambiental em Portugal e foi elaborada para potenciar efeitos ambientais, económicos e orçamentais. Como consequência, deveria proteger o ambiente e reduzir a dependência energética do exterior, o que poderia fomentar o crescimento de emprego, contribuir para a responsabilidade orçamental e reduzir desequilíbrios externos. (Vasconcelos et al., 2014)

“O Governo decidiu iniciar a revisão da fiscalidade ambiental e energética, bem como promover um novo enquadramento fiscal e parafiscal, através do desenvolvimento de mecanismos que permitam a internalização das externalidades ambientais”. (Vasconcelos et al., 2014, p.6)

A legislação comunitária e os compromissos internacionais são advindos das decisões da OCDE. Segundo um estudo feito pela OCDE (2012), se não forem implementadas medidas urgentes para evitar essas alterações climáticas, estima-se um crescimento das emissões globais de gases com efeito de estufa de 52% até 2050. O resultado dessa alteração conduz a um aumento de calor, secas, tempestades e inundações, provocando graves danos nas infraestruturas básicas e culturas agrícolas.

De acordo com a Comissão Europeia (2021), as causas das alterações climáticas é, em especial, o efeito de estufa. Sua causa principal são alguns gases presentes na atmosfera que funcionam como “paredes de vidro”, porque retêm calor e o impedem de escapar, o que contribui para o aquecimento global. Um desses gases é CO₂, que se deriva do combustível das viaturas.

O Conselho Europeu aprovou para 2020 a Lei Europeia sobre clima com o objetivo de alcançar uma UE com impacto neutro no clima até 2050. A proposta é criar um quadro facilitador que beneficie todos os Estados-Membros e englobe instrumentos, incentivos, apoios e investimentos adequados para assegurar uma transição eficaz em termos de custos (justo, equilibrado e equitativo). A meta é a redução das emissões desses gases da UE em, pelo menos, 55% até 2030.

Com finalidade de alcançar as metas definidas pela OCDE, tendo em conta o elevado fator de poluição dos transportes rodoviários, o Transporte Rodoviário Rumo a Zero Emissões (2Zero, 2021) é uma parceria co-programada financiada no âmbito do programa *Horizon Europe* e que visa acelerar a transição para a mobilidade rodoviária com emissão zero de escape em toda a Europa.

A parceria 2Zero baseia-se nos sucessos da *European Green Cars Initiative* (EGCI: 2009-2013) e da *European Green Vehicles Initiative* (EGVI: 2014-2020). O objetivo da EGCI é apoiar a investigação e desenvolvimento sobre tecnologias e sistemas, capazes de trazer avanços para que a Europa possa alcançar um sistema de transporte rodoviário mais ecológico, seguro e fiável e utilizando fontes de energia renováveis.

A referida parceria 2Zero pretende implementar uma abordagem de sistema integrado, que cubra veículos elétricos a bateria e veículos elétricos a célula de combustível. Com o apoio de cinco plataformas de tecnologia, afirmam que continuará a investigar novas tecnologias de veículos e estenderá sua finalidade para cobrir a integração dos veículos com emissão zero de escapamento em seu ecossistema. Assim, a intenção é impulsionar a competitividade e a liderança tecnológica da UE.

Em síntese, enquanto tarefa do Estado, no que diz respeito a garantir o direito ao ambiente protegido, saudável, a CRP, na alínea h), do n.º 2, do art.º 66, prevê que o Estado deve “assegurar que a política fiscal compatibilize desenvolvimento com proteção do ambiente e qualidade de vida”.

Portanto, a preocupação com um modo mais condizente com a proteção do cidadão e do sua envolvente, está assegurado na CRP e prevê que se adotem medidas que permitam assegurar, ao mesmo tempo, o desenvolvimento económico e a qualidade de vida por meio da preservação do meio ambiente.

Para verificar se a Lei de fiscalidade verde está a cumprir o seu papel, conforme os planos da OCDE e de Portugal, é preciso acompanhar se os veículos menos poluentes estão, efetivamente, a ser a opção no momento de aquisição de veículos novos. No nosso trabalho, essa é uma observação a ser feita no estudo de caso múltiplo sobre 4 empresas, efetuado no 3º capítulo.

2.5 Imposto sobre Valor Acrescentado – IVA

Abordar o IVA é fundamental para o estudo das decisões sobre a aquisição de veículos empresariais, conforme tratamos a seguir. Neste ponto, incluímos a definição do imposto, tendo-nos focado na aquisição de produtos, em especial, no que se refere as viaturas.

De acordo com o Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de junho, do Ministério das Finanças, o IVA é um imposto geral sobre o consumo que incide sobre as transmissões de bens, prestações de serviços, aquisições intracomunitárias e importações. São sujeitos passivos de IVA as pessoas singulares ou coletivas que exerçam uma atividade económica ou que, praticando uma só operação tributável, que preencha os pressupostos de incidência real de IRS ou IRC.

O IVA foi aprovado por meio do Decreto-Lei n.º 394-B/1984, de 26 de dezembro, do Ministério das Finanças, com a finalidade de se proceder à harmonização das normas de tributação do consumo. O objetivo visado com essa legislação é a convergência com o mercado interno europeu, considerando a entrada de Portugal na Comunidade Económica Europeia (CEE). Esse imposto substitui o Imposto de Transações criado em 1966, através do Decreto-Lei n.º 47066, de 1 de julho, do Ministério das Finanças.

O IVA é um imposto plurifásico sobre o consumo porquanto é liquidado em todas as fases da cadeia económica, desde o produtor ao retalhista. Sendo um imposto plurifásico não é cumulativo, tal como nos explica Cunha (2016), “o pagamento do imposto devido é fracionado pelos vários intervenientes da cadeia económica, através do método do crédito do imposto” (p.46).

Para Lança (2012):

o IVA é um imposto geral sobre o consumo de bens e serviços, que tem a sua base jurídica comunitária na Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do IVA (Diretiva IVA), que

define uma base de incidência uniforme, uma lista comum de isenções, regras de determinação do valor tributável, limites a respeitar em matéria de taxas, bem como o elenco das obrigações que incidem sobre os sujeitos passivos. (p.289)

Em relação aos veículos, o disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 1 do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), em Portugal, define que a aquisição de uma viatura ligeira de passageiros é uma operação sujeita a IVA, desde que seja adquirida a um sujeito passivo do imposto.

Caso a aquisição seja feita a um não sujeito passivo, no âmbito pessoal por exemplo, entende-se como uma operação não sujeita ao imposto, dado o indicado na alínea a) do n.º 1 do art.º 2 do CIVA. No que se refere ao n.º 1 do art.º 3 do CIVA, existem ainda algumas operações que são assimiladas a transmissões onerosas, como o caso das viaturas, que, de acordo com a alínea a) do n.º 3, são consideradas como uma situação de “contrato de locação-venda” e tratada, para efeitos de IVA, como uma transmissão de bens.

Segundo a alínea h) do n.º 2 do art.º 16 do CIVA, no caso da locação financeira, a transferência do bem só ocorre após o exercício da opção de compra, pelo que o IVA é tributável no valor da renda, estando-se na presença de uma prestação de serviços.

No que diz respeito às taxas do imposto previstas no art.º 18 do CIVA, essas referem-se a três tipos: os bens e serviços determinados na Lista I, aplicando-se uma taxa de 6%; para importações e transmissões de bens e prestações de serviços descritos na Lista II, é aplicada uma taxa de 13%; e para as restantes importações, transmissões de bens e prestações de serviços, é aplicada uma taxa de 23%.

Segundo Araújo et al. (2020), por regra, os sujeitos passivos podem reaver ou abater o imposto suportado em aquisições de bens e serviços relacionadas com a sua atividade, definidos nos art.º 19 e seguintes do CIVA. Entre as operações a que

se atribuem esse direito e quais os princípios a serem observados nessas operações, incluímos os seguintes:

- o imposto passível de ser deduzido é, regra geral, o IVA suportado pelo sujeito passivo no seguimento da sua atividade económica (n.º 1 do art.º 19) que tenha incidido sobre os bens ou serviços adquiridos para a realização de operações sujeitas e dele não isentas (n.º 1 do art.º 20); e
- só confere direito à dedução o imposto mencionado em faturas emitidas de forma legal (só serão consideradas emitidas de forma legal, as faturas que cumprirem os requisitos do art.º 36 ou art.º 40, ambos do CIVA (n.º 6 do art.º 19 do CIVA), em nome e na posse do sujeito passivo (n.º 2, art.º 19 do CIVA).

Nos termos do disposto da alínea a) do n.º 1 do art.º 21 do mesmo código, fica excluído do direito à dedução do imposto contido em:

despesas relativas à aquisição, fabrico ou importação, à locação, à utilização, à transformação e reparação de viaturas de turismo (...) é considerado viatura de turismo qualquer veículo automóvel, com inclusão do reboque, que, pelo seu tipo de construção e equipamento, não seja destinado unicamente ao transporte de mercadorias ou a uma utilização com carácter agrícola, comercial ou industrial ou que, sendo misto ou de transporte de passageiros, não tenha mais de nove lugares, com inclusão do condutor. (Ofício Circulado 30152/2013, de 16 de outubro de 2013)

No que se refere às despesas relativas com a utilização de viaturas de turismo ou aquisição, exclui-se do direito à dedução do IVA, exceto as seguintes despesas na alínea b) no n.º 1 do art.º 21 do CIVA:

- despesas com gasóleo, GPL, GNV e biocombustíveis cujo imposto é dedutível na proporção de 50 %; e
- despesas relativas aos consumos de vários combustíveis das viaturas licenciadas para transportes públicos em que o IVA é totalmente dedutível (excetuando-se os *rent-a-car*).

Esta exclusão do direito à dedução para as viaturas de turismo, no entanto, tem também suas exceções, atribuindo a possibilidade da dedução, nos seguintes casos, conforme analisado por Araújo et al. (2020) e representado na Tabela 4:

- Constitua na exploração operacional objeto da atividade e cuja utilização se esgote na mesma, por exemplo serviço de táxi ou *rent a car* na alínea a), n.º 2, art.º 21 do CIVA;
- O sujeito passivo suporta despesas agindo em nome próprio, mas por conta de outra entidade, desde que a esta sejam futuramente debitadas na alínea c), n.º 2, art.º 21 do CIVA;
- Despesas respeitantes ao consumo de eletricidade utilizada em viaturas elétricas ou híbridos *plug-in* na alínea h), n.º 2, art.º 21 do CIVA; e
- Despesas relativas à aquisição, fabrico ou importação, à locação e à transformação nas viaturas a seguir descritas, de VLP ou mistas, quando consideradas viaturas de turismo, cujo custo de aquisição não exceda o definido na Portaria n.º 467/2010, de 7 de julho, do Ministério das Finanças, com as alterações da Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro do Ministério das Finanças, a que se refere a alínea e) do n.º 1 do art.º 34 do CIRC, nas seguintes proporções na alínea g), n.º 2, art.º 21 do CIVA.

Tabela 4 – Exclusão do direito à dedução

Legislação	Tipos de Viaturas	Valores	IVA Dedutível
Art.º 21 n.º 2 f)	100% elétrico	62.500€	100%
Art.º 21 n.º 2 f)	híbridos <i>plug-in</i>	50.000€	100%
Art.º 21 n.º 2 g)	GPL	37.500€	50%
Art.º 21 n.º 2 g)	GNV	37.500€	50%

Nota: Fonte: Código do Imposto do Valor Acrescentado (CIVA) – elaboração própria

Essa taxação é uma forma de apoio ao crescimento da mobilidade elétrica e, ainda, simplifica o processo. A despesa com eletricidade para o carregamento de viaturas elétricas e híbridos *plug-in* pode ser deduzido a 100% do IVA, na alteração introduzida pela LOE para 2020.

Em caso de alienação de um veículo empresarial (uso pessoal ou de atividade isenta), no território português, haverá a tributação em IVA, exceto nas situações divulgadas na isenção do n.º 32, do art.º 9 do CIVA. Assim, essa isenção ocorre somente no caso:

- das transmissões de bens afetos exclusivamente a uma atividade isenta, quando não tenham sido objeto do direito à dedução; ou
- das transmissões de bens cuja aquisição ou afetação tenha sido feita com exclusão do direito à dedução nos termos do n.º 1 do art.º 21 a operação é sujeita a IVA, porém à isenção ao abrigo desse artigo.

Conclui-se que a possibilidade de dedução do IVA suportado na aquisição de viaturas pode estar associada às regras da reforma da fiscalidade verde. A transição que ocorre com a substituição das viaturas convencionais por viaturas movidas a energia elétrica pode contar com uma redução expressiva nos impostos, uma vez que reduções/isenções do IVA, estão associados à aquisição e utilização dessas viaturas.

A seguir, será abordado tema de grande relevância para esta dissertação, o planeamento fiscal empresarial, que se dedica a estudar as opções menos onerosas para a empresa. As decisões do planeamento interferem na gestão fiscal e acabam por influenciar na possibilidade de redução do imposto a pagar de forma lícita e totalmente legítima.

2.6 Planeamento fiscal na visão empresarial

Compreende-se como planeamento fiscal, poupança fiscal, aforro ou economia fiscal (*tax planning*) *intra legem*, a legítima minimização de encargos fiscais, operada por meio de práticas de gestão não abusivas, nem fraudulentas.

O planeamento fiscal deve ter um lugar de destaque na gestão de uma empresa, como forma de melhorar a sua rentabilidade e competitividade, que se compreende como, de acordo com o n.º 1, do art.º 61 da CRP, “a iniciativa económica privada exerce-se livremente nos quadros definidos pela Constituição e pela Lei e tendo em conta o interesse geral”, ou seja, é um direito inerente ao contribuinte.

Desse modo, para a aquisição de viaturas empresariais é preciso que o gestor tenha o máximo cuidado com as decisões que irão nortear o planeamento da empresa quanto a seus gastos com esses itens. Sanches (2006) ressalta que “o planeamento fiscal como atividade lícita e juridicamente tutelada constitui não só um direito subjetivo do sujeito passivo das obrigações fiscais, mas também uma condição necessária para a segurança jurídica das relações tributárias” (p.9).

É por meio do planeamento fiscal que tanto particulares como empresas procuram pagar menos impostos, utilizando as normas mais apropriadas à sua situação fiscal, respeitando o quadro jurídico que lhes dá cobertura (Amorim, 2007).

“O planeamento fiscal é algo intrínseco à existência de regimes de tributação, na medida em que contém normas de incidência distintas e regimes diversos de tributação que permite a escolha de comportamentos pelo sujeito passivo” (Xavier, 2016, p.8).

Segundo Sanches (2006), o planeamento fiscal legítimo:

consiste numa técnica de redução da carga fiscal pela qual o sujeito passivo renuncia a um certo comportamento por este estar ligado a uma obrigação tributária ou escolhe, entre as várias soluções que lhe são proporcionadas pelo ordenamento jurídico, aquela que, por ação intencional ou omissão do legislador fiscal, está acompanhada de menos encargos fiscais. (p.21)

Para Pereira (2014), a gestão fiscal (*tax planning*) é compreendida como:

planeamento fiscal, otimização fiscal ou engenharia fiscal, consiste em minimizar os impostos a pagar (traduzindo-se em aumento do rendimento depois de impostos) por uma via totalmente legítima e lícita, querida até pelo legislador ou deixada por este como opção ao contribuinte. (p.447)

A identificação do planeamento fiscal para Caldas (2019) é a:

adoção de determinados comportamentos previstos e queridos pelo legislador fiscal que conduzem a uma poupança fiscal (quer através da consagração expressa de benefícios fiscais, de isenções fiscais, ou de concessão de liberdade para optar por certo regime tributário, quer através da omissão voluntária do legislador tributar). (p.160)

Percebe-se, assim, que o planeamento fiscal é etapa fundamental de qualquer empresa que queira organizar suas finanças de modo equilibrado e respeitoso às leis tributárias disponíveis no país. Minimizar impostos, buscar isenções fiscais, optar por determinado regime tributário definem o bom gestor. Além disso, não configura um problema o aproveitamento de brechas que resultam de imperfeições do sistema fiscal, tal como salienta Caldas (2019).

As interpretações sobre omissões legislativas são fatores que contribuem para o aproveitamento da redução ou mesmo eliminação de pagamento de impostos. Essa prática, contudo, precisa garantir que a empresa se mantenha *intra legem*, para que o planeamento fiscal resulte em uma efetiva poupança fiscal, uma vez que o objetivo final é a redução da carga fiscal, caracterizada por uma renúncia fiscal do governo português. (Sanches, 2006)

Contudo, essa gestão dos tributos esbarra em problemas técnicos, como por exemplo a complexidade fiscal, que dificulta o cumprimento da legislação de forma objetiva. (Tran-Nam, 2015). Além disso, situações complexas e imprecisas levam profissionais da fiscalidade a uma tendência de planejar de um modo agressivo a redução da carga fiscal. (Borrego et al., 2017)

Avi-Yonah (2011) e Tran-Nam & Evans (2014) demonstraram que o entendimento da “complexidade fiscal” tem muitas implicações para ações em conformidade com a legislação. Isso porque a complexidade está relacionada a níveis mais altos de não conformidade, custos de conformidade mais altos e maior dependência dos profissionais da fiscalidade. Nesse contexto, define-se planeamento fiscal agressivo como a:

adoção de determinados comportamentos que aproveitando disparidades e tecnicidades das normas ou ordenamentos fiscais geram uma vantagem fiscal não prevista, que excede a justificação económica subjacente ao comportamento, (por isso não artificial), conduzindo a uma redução significativa da quota-parte de contribuição do contribuinte, em termos que compromete os princípios da equidade e justiça fiscal. (Caldas, 2019, p.160)

Ainda segundo Caldas (2019):

o planeamento fiscal abusivo pode ser compreendido como “adoção de determinados comportamentos sem motivação económica, artificiais, que

aproveitando uma imprecisão da norma fiscal conduzem a uma vantagem fiscal não desejada pelo legislador, traduzindo-se numa violação dos objetivos.
(p.161)

Depois de mais de 12 anos em vigor em Portugal, o Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro, do Ministério das Finanças, a qual estabelecia deveres de comunicação, informação e esclarecimento à administração tributária para prevenir e combater o planeamento fiscal abusivo, foi revogado pelo Decreto-Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, do Ministério das Finanças.

Esse novo decreto estabelece a obrigação de comunicação à AT de determinados mecanismos internos ou transfronteiriços com relevância fiscal, transpondo a Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2018, representando mais uma medida que as autoridades fiscais terão ao seu dispor para reagir contra mecanismos de planeamento fiscal, nacionais e transfronteiriços.

Esses mecanismos que, de acordo com a Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, do Ministério das Finanças, indicam risco de evasão fiscal, incluindo o de contornar obrigações legais de informação sobre contas financeiras ou sobre identificação de beneficiários efetivos. Essas operações poderão ser internas ou transfronteiriças. Caso apresentem uma estrutura transfronteiriça, é por referência a mais do que um Estado-Membro da UE ou a um Estado-Membro e um país terceiro.

São compreendidas com as características suprarreferidas esses mecanismos, ou seja, afeta na esfera do contribuinte, na obtenção de uma vantagem fiscal, seja a redução, eliminação, diferimento ou a utilização de prejuízos fiscais, como benefício principal ou um dos benefícios principais.

Por esta apresentação, fica claro que no caso da aquisição de viaturas por empresas, em que há necessidade de serem articuladas várias legislações, conforme foi mencionado acima, as decisões dos gestores precisam ser bem orientadas para usar o que a Lei garante, sem cair no risco da fraude.

3. Estudo de caso: conceito e objetivo

Segundo Yin (2001):

o estudo de caso é uma investigação empírica de um fenómeno contemporâneo dentro de um contexto da vida real, sendo que os limites entre o fenómeno e o contexto não estão claramente definidos. É a estratégia mais escolhida quando é preciso responder a questões do tipo “como” e “porquê” e quando o pesquisador possui pouco controlo sobre os eventos pesquisados. (p.32)

Portanto, compreende-se como um método de observar a realidade social. O método do estudo de caso “não é uma técnica específica, é um meio de organizar dados sociais preservando o carácter unitário do objeto social estudado” (Goode & Hatt, 1969, p.422).

O estudo de caso é um estudo de natureza empírica que investiga um determinado fenómeno, geralmente contemporâneo, dentro de um contexto real de vida, quando as fronteiras entre o fenómeno e o contexto em que ele se insere não são claramente definidas. Trata-se de uma análise aprofundada de um ou mais objetos (casos), para que permita o seu amplo e detalhado conhecimento (Gil, 1996; Berto & Nakano, 2000).

Seu objetivo é investigar o entendimento acerca de um problema não abastadamente definido (Mattar, 1996), pretendendo estimular a compreensão, sugerir hipóteses e questões ou aprofundar a teoria. Os estudos de casos podem ser categorizados segundo (Yin, 2001; Voss et al., 2002): seu conteúdo e objetivo final (exploratórios, explanatórios ou descritivos) ou quantidade de casos (caso único – holístico ou incorporado ou caso múltiplo – também categorizados em holísticos ou incorporados). A principal tendência em todos os tipos de estudo de caso, é que estes tentam explicar o motivo pelo qual uma decisão ou um conjunto

de decisões foram tomadas, como foram executadas e com quais resultados alcançados (Yin, 2001).

A escolha de um estudo de caso múltiplo possibilita comparar, criar convergências e divergências sobre o material analisado, assim como a sua replicação. A pretensão não é avaliar a incidência de cada fenómeno, mas no contexto, produzir uma ideia daquela situação.

Portanto, o estudo de caso não procura a generalização de seus resultados, mas sim a compreensão e interpretação mais profunda dos factos e fenómenos específicos. Embora não possam ser generalizados, os resultados obtidos devem possibilitar a disseminação do conhecimento, por meio de possíveis generalizações ou proposições teóricas que podem surgir do estudo. (Yin, 2001)

3.1 Metodologia de investigação: objetivo e questão

Este capítulo esclarece a escolha da metodologia adotada, a pergunta de pesquisa orientadora do estudo, o objetivo geral e os específicos. Em seguida, será apresentada a metodologia de pesquisa utilizada (estudo de caso múltiplo) destacando sua adequação ao presente estudo, bem como suas limitações. Posteriormente, são apresentados os passos seguidos para realizar a análise dos documentos recolhidos, a saber, a declaração Modelo 22 de cada empresa e informações complementar disponível no portal das Finanças, com detalhes sobre as viaturas. E por fim, apresentam-se os procedimentos de coleta e de análise dos dados e as limitações do presente estudo.

Ter uma viatura ou administrar uma empresa com frota de automóveis exige conhecimentos de gestão e de fiscalidade, seja na aquisição ou na utilização. Para os gestores, os impostos são um peso que se torna cada vez mais alarmante, especialmente, no investimento a prazo.

Dessa forma, foi definido o problema de pesquisa para estabelecer nossa investigação, conforme apresentado a seguir:

Que fatores fiscais influenciam a tomada de decisão na escolha de viaturas empresariais?

Assim, foi definido como objetivo geral:

Compreender que decisões foram tomadas pelos gestores quanto ao impacto no aumento da tributação sobre a escolha de uma viatura empresarial.

Para alcançar o referido objetivo, pretendemos perceber quais decisões os gestores tomaram sobre a incidência de impostos relativos às viaturas, em particular a TA, a fiscalidade verde e ao IVA.

Assim, para cumprir o objetivo geral, necessitamos delimitar os objetivos específicos que são os seguintes:

- Observar as leis e suas alterações que tratam da aquisição das viaturas empresarias;
- Compreender, a partir do estudo da declaração Modelo 22 e materiais complementares, as possíveis decisões tomadas pelas empresas, na escolha do tipo de viatura; e
- Identificar mecanismos utilizados para reduzir gastos.

No ponto seguinte, iremos fazer uma descrição do perfil das empresas.

3.2 Descrição das Empresas

Este item apresenta o estudo de caso das Empresas A, B, C e D. Por uma questão de confidencialidade, e uma vez que quisemos saber as razões de cada opção, mesmo que se apresentassem com uma gestão fiscalmente mais agressiva, as empresas permaneceram anónimas. Assim, realizaremos uma breve exposição das suas características, evolução do seu volume de negócios e total dos rendimentos e uma breve análise das viaturas que cada empresa utiliza.

3.2.1 Empresa A

A empresa A, com sede numa cidade do norte de Portugal, foi constituída em 1998, desenvolve atividade na área da eletrónica, comercializando soluções eletrónicas e prestando serviços adaptados às necessidades de cada cliente. Especializada na criação de soluções tecnológicas voltadas para o desenvolvimento integrado de componentes de hardware e software. Presta ainda serviço de manutenção, suporte e consultoria.

No ano de 2020, contou com 30 colaboradores e alcançou um volume de negócio cerca de 1,7 milhões de euros, obteve um total de rendimento de 1.9 milhões. É classificada como uma pequena empresa, de acordo com a recomendação efetuada pela Comissão Europeia (Recomendação 2003/361/CE).

Uma análise da Tabela 5, permite observar que, o volume de negócio da empresa, no período de 2017 a 2020, alcançou um aumento de 22% e em 2020, atingiu um acréscimo de 26,6%, em relação ao ano anterior, valor bem significativo para a empresa.

Tabela 5 – Volume de Negócio/Total de Rendimento da empresa A

Anos	Volume de Negócios	Total dos Rendimentos
2017	1 401 033,70 €	1 875 106,70 €
2018	1 365 122,24 €	1 832 348,53 €
2019	1 353 932,95 €	1 599 148,38 €
2020	1 714 725,93 €	1 890 193,96 €

Nota: Elaboração própria

Para o total de rendimento, os dois primeiros anos estiveram alinhados, mantendo uma diferença de 2,29%. Nesses 4 anos, houve um ganho de 0,8%. Apresentou uma queda em 2018 e 2019, porém em 2020, recuperou e apresentou uma melhoria de 18,20% em relação ao ano anterior.

De acordo com a Tabela 6, a empresa A possui 7 viaturas. Sendo 4 VLM e 3 VLP. Existem 2 viaturas que são híbridos *plug-in* e as restantes são movidas a gasóleo. Pode-se observar pelas datas de aquisição das viaturas, que a maioria são viaturas

recentes, isto é, percebe-se que houve uma remodelação em sua frota, pois a empresa iniciou suas atividades em 1998. Apesar disso, constata-se que das 7 viaturas, apenas 2 são viaturas ditas sustentáveis. Mesmo com o incentivo do Governo português, a empresa deu prioridade na compra de viaturas a gasóleo, que são combustíveis mais poluentes.

As duas viaturas com custo de aquisição mais elevado são direcionadas ao uso da gerência. Inicialmente, era utilizado o Volvo V60D6, uma viatura de "luxo", e com a saída do gerente, em 02/10/2020, a viatura foi colocada à venda, tendo sido adquirido na mesma altura o Ford Kuga. Esta viatura tem as mesmas características gerais (passageiros, híbrido *plug-in* e 5 lugares), porém seu valor de compra é mais baixo.

Tabela 6 – Viaturas da empresa A

Viatura	Data de Aquisição	Tipo	Combustível	Lotação	Valor
Opel Astra	05/03/20	Passageiro	Gasóleo	5	11 500,00 €
Toyota Yaris	27/03/14	Mercadorias	Gasóleo	2	6 494,06 €
Citroen E	02/09/20	Mercadorias	Gasóleo	3	13 169,08 €
Ford Kuga	04/09/20	Passageiro	híbrido <i>plug-in</i>	5	28 214,58 €
Citroen E	02/09/20	Mercadorias	Gasóleo	3	13 169,08 €
Volvo V60D6	30/06/18	Passageiro	híbrido <i>plug-in</i>	5	42 171,55 €
Renault Kangoo	24/10/13	Mercadorias	Gasóleo	2	11 800,00 €

Nota: Elaboração própria

3.2.2 Empresa B

A empresa B, com sede numa cidade do norte de Portugal, tendo sido constituída em 2019, atua no setor da informática, com desenvolvimento em soluções no âmbito da elaboração de projetos, testes e assistência a programas informáticos. Presta um serviço de consultoria, análise e desenvolvimento na formação profissional, na exploração da propriedade intelectual, relevante no âmbito de sua atividade.

Conta com 3 colaboradores, 2 deles gerentes, e alcançou um volume de negócio cerca de 168 mil euros, mesma quantia para o total de rendimento, em 2020.

É classificada como uma microempresa, de acordo com a recomendação efetuada pela Comissão Europeia (Recomendação 2003/361/CE).

A partir das informações mostradas na Tabela 7 pode-se observar que o volume de negócio em 2020 foi de cerca de 168 mil euros, tendo aumentado de 27% relativamente a 2019.

Tabela 7 – Volume de Negócio/Total de Rendimento da empresa B

Anos	Volume de Negócios	Total dos Rendimentos
2019	132 307,74 €	132 307,74 €
2020	168 312,84 €	168 322,84 €

Nota: Elaboração própria

Para 2020, o total de rendimentos foi muito semelhante ao volume de negócios, atingindo também um aumento de 27% e mostrando que os rendimentos são essencialmente derivados das vendas e prestação de serviços.

De acordo com a Tabela 8, a empresa B possui 2 VLP, sendo uma híbrida *plug-in* e outra movido a gasolina. Observa-se que ambas as viaturas são de "luxo", sendo ambas utilizadas pela gerência. Existe um acordo entre o colaborador/gerente e a empresa de afetação da viatura, isto é, a viatura é de propriedade da empresa, mas o colaborador utiliza tanto para ir ao trabalho como para fins pessoais, fazendo sua utilização durante 24 horas por dia, caso queira. Com exceção de um encargo, todos os restantes são suportados pela entidade.

Para efeitos do cumprimento do disposto no n.º 9 da alínea b) do n.º 3 do art.º 2 do CIRS é acordado entre as partes o uso a título pessoal por parte do colaborador/gerente, da viatura Mercedes Benz, a que corresponderá um rendimento tributado de acordo com o n.º 5 do art.º 24 do CIRS, ficando dessa forma isento de tributações autónomas de acordo com a alínea b) do n.º 6 do art.º 88 do CIRC. O facto de nem todos os encargos serem suportados pela empresa

exceciona a aplicação da alínea s) do art.º 46 do Código do Regime Contributivo do Sistema Previdencial de Segurança de Social, levando assim à sua isenção para efeitos de segurança social.

O valor de mercado da viatura, reportado a 1 de janeiro de cada ano, será determinado nos termos dos números 5, 6 e 7 do art.º 24 do CIRS e por aplicação da Portaria n.º 383/2003, de 14 de maio.

Tabela 8 – Viatura da empresa B

Viatura	Data de Aquisição	Tipo	Combustível	Lotação	Valor
BMW F2AT	30/04/19	Passageiro	híbrido <i>plug-in</i>	5	34 999,05 €
Mercedes Benz	05/01/21	Passageiro	Gasolina	7	52 000,00 €

Nota: Elaboração própria

3.2.3 Empresa C

A empresa C, com sede numa cidade do norte de Portugal, tendo sido constituída em 2015, é especializada na área da construção civil (residenciais e não residenciais), prestando um serviço de instalação de canalização e elétrica, ligando às redes gerais de distribuição. Também faz reparações, ampliações e restauros em todos os tipos de edifícios. A empresa encontra-se no regime simplificado de determinação da matéria coletável.

Em relação ao quadro de colaboradores, devido à inconstância do mesmo, transversal ao setor, não foi possível obter informações consistentes, sendo certo que tem mais viaturas que colaboradores. A empresa alcançou um volume de negócio de cerca de 194 mil euros, mesma quantia para o total de rendimento, classificando-se como uma microempresa, de acordo com a recomendação efetuada pela Comissão Europeia (Recomendação 2003/361/CE).

De acordo com os dados da Tabela 9, nota-se que o volume de negócio em 2017 iniciou com um valor abaixo em relação aos outros anos, havendo um alargamento

considerável até 2020, conseguindo atingir um acréscimo de 18% em relação ao ano de 2019. O total de rendimento foi sempre igual ao volume de negócios.

Tabela 9 – Volume de Negócio/Total de Rendimento da empresa C

Anos	Volume de Negócios	Total dos Rendimentos
2017	93 038,72 €	93 038,72 €
2018	141 619,97 €	141 619,97 €
2019	164 233,63 €	164 233,63 €
2020	193 876,72 €	193 876,72 €

Nota: Elaboração própria

De acordo com a Tabela 10, a empresa C possui 7 viaturas, das quais apenas uma é VLP, sendo as demais VLM. O tipo de combustível dessas viaturas é gasóleo. Todas as viaturas foram adquiridas em estado de uso.

Tabela 10 – Viatura da empresa C

Viatura	Data de Aquisição	Tipo	Combustível	Lotação	Valor
Mitsubishi Canter	19/01/16	Mercadoria	Gasóleo	3	5 065,00 €
BMW 390L	03/01/16	Passageiro	Gasóleo	5	12 300,00 €
Renault Kangoo	01/02/16	Mercadoria	Gasóleo	2	1 865,00 €
Mitsubishi Canter	01/02/16	Mercadoria	Gasóleo	3	2 565,00 €
Renault L	05/05/17	Mercadoria	Gasóleo	2	10 000,00 €
Volkswagen Caddy	06/04/18	Mercadoria	Gasóleo	2	10 000,00 €
Ford Fiesta	01/08/19	Mercadoria	Gasóleo	2	6 286,21 €

Nota: Elaboração própria

3.2.4 Empresa D

A empresa D, com sede numa cidade do norte de Portugal, tendo sido constituída em 2007, desenvolve atividade na área das telecomunicações. Presta serviço de instalação e manutenção de redes para acessos telefónicos, áudios e internet.

Em 2020 contava apenas com 3 colaboradores e alcançou seu volume de negócio cerca de 65 mil euros, sendo o total de rendimento sensivelmente o mesmo, classificando-se como uma microempresa, de acordo com a recomendação efetuada pela Comissão Europeia (Recomendação 2003/361/CE).

Segundo a Tabela 11, verifica-se uma redução do volume de negócio que atingiu 34% no período de 2017 a 2020. Contudo, em 2020, obteve uma vantagem de 15,54%, em relação ao ano de 2019. O total de rendimento acompanha naturalmente o volume de negócios.

Tabela 11 – Volume de Negócio/Total de Rendimento da empresa D

Anos	Volume de Negócios	Total dos Rendimentos
2017	98.153,50 €	98.159,01 €
2018	81 519,40 €	83 909,94 €
2019	55 858,70 €	55 935,75 €
2020	64 541,50 €	65 134,70 €

Nota: Elaboração própria

De acordo com a Tabela 12, a empresa D têm 4 viaturas, sendo todas VLM. As viaturas são movidas à gasóleo, combustível fóssil que libera o monóxido de carbono para o meio ambiente. Pode ser constatado na tabela que desde o início das atividades da empresa, em 2007, a frota não passou por remodelação, sendo que o Citroen 7, tem sua data de aquisição de 2017, sendo a única viatura mais recente.

Tabela 12 – Viatura da empresa D

Viatura	Data de Aquisição	Tipo	Combustível	Lotação	Valor
Citroen 7 A 9HX C	30/09/09	Mercadoria	Gasóleo	2	10 153,63 €
Citroen Berlingo	09/10/08	Mercadoria	Gasóleo	2	2 000,00 €
Citroen Berlingo	01/03/07	Mercadoria	Gasóleo	2	2 500,00 €
Citroen 7	12/07/17	Mercadoria	Gasóleo	3	9 500,00 €

Nota: Elaboração própria

3.3 Análise do estudo de caso

É imperioso que as empresas se adaptem cada vez mais às mudanças e necessidades de acordo com o seu negócio. Quer seja na altura da renovação da sua frota ou aquando do aumento da mesma, a aquisição de uma nova viatura

empresarial carece de uma análise cuidada dos vários fatores que o processo implica.

Há vários aspetos que devem ser analisados antes de se tomar uma decisão que implique a redução dos gastos ou a transição de uma viatura convencional para uma com mobilidade sustentável.

A escolha de uma viatura ligeira de passageiros ou ligeira de mercadoria implica diferentes tipos de tributação. As empresas são consideravelmente influenciadas, nas suas decisões, pela carga fiscal a que a utilização de viaturas está sujeita, assim, necessita de uma boa gestão fiscal para acompanhar e analisar o impacto desses gastos, consoante a escolha da viatura que se pretende adquirir.

Com as sucessivas LOE foram criadas medidas que, por um lado, possibilitam diversos benefícios fiscais e, por outro lado, penalizam através do agravamento de algumas taxas e impostos em vigor. A criação dessas medidas fiscais foi mais evidente no caso das viaturas empresariais.

Em relação a essas medidas, entre as quais, a tributação autónoma anual e a poupança fiscal relativa à dedutibilidade do IVA, permitem às empresas, em alguns casos, uma poupança significativa na aquisição de viaturas. Já o ISV que tributa o fabrico, montagem, importação e o IUC que tributa a propriedade/utilização (esses dois tributos não são alvo desse estudo), são despesas que as empresas suportam na aquisição de uma viatura. (Antunes, 2020)

No caso da TA, o impacto sobre o uso de algumas viaturas é muito forte, uma vez que ela é aplicada independente de outros impostos e os valores são escalonados de acordo com o preço de aquisição, combustível utilizado e sua funcionalidade (Vide Tabela 3).

Foi estabelecida pela Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro, do Ministério das Finanças, da “fiscalidade verde” que, em sede de IVA, possibilita a dedução relativa à aquisição, fabrico ou importação, à locação e à transformação em VLP ou mistas elétricas ou híbridos *plug-in*, em viaturas movidas a GPL ou a GNV, de VLP ou

mistas movidas a GPL ou a GNV, quando consideradas viaturas de turismo, até determinado valor de aquisição (com limites máximos estabelecidos), valor esse que é também limite para efeitos de aceitação fiscal de depreciações em sede de IRC (Vide Tabela 4).

De acordo com a Lei n.º 2/2020 de 31 de março, do Ministério das Finanças (LOE para 2020), pode ser deduzido a totalidade do IVA da eletricidade usada para carregar as viaturas elétricas e híbridos *plug-in*.

Há também outro assunto relevante dentro dessa temática que é a depreciação. Entendida como tratamento contabilístico e fiscal da perda do valor de um ativo fixo, repartindo o seu custo pelos períodos económicos abrangidos pela vida útil desse ativo, como refere-se Borges et al. (2021). Neste caso, para que a depreciação das viaturas seja aceite como gasto fiscal, é primordial estar atento aos limites estabelecidos.

Assim, relativamente às viaturas ligeiras de passageiros, movidas a combustível fóssil, podem fiscalmente ser reconhecidas como gastos depreciações anuais até ao limite de 25% do valor da viatura, com o limite anual máximo de 6.250 €, que correspondente a $25\% \times 25.000 \text{ €}$.

Em relação às viaturas ligeiras de mercadorias, as depreciações são aceites e não existe limite máximo anual.

Relativamente à empresa A, e analisando Modelo 22, em 2020, três VLP sofreram tributação autónoma. Segundo o n.º 3 e n.º 18 do art.º 88 do CIRC, as taxas de TA correspondente ao valor de aquisição da viatura e seu tipo de combustível (para as viaturas híbridos *plug-in*) são as que se encontram na Tabela 3. As viaturas de mercadorias não sofrem TA (mas existem outros encargos que são tributados, porém não fazem parte desse estudo).

Tabela 13 – Depreciações – Empresa A

Viatura	Data de Aquisição	Dep.2017	Dep.2018	Dep.2019	Dep.2020
Opel Astra	05/03/20	- €	- €	- €	2 395,83 €
Toyota Yaris	27/03/14	- €	- €	- €	- €
Citroen E	02/09/20	- €	- €	- €	1 097,43 €
Ford Kuga	04/09/20	- €	- €	- €	2 351,21 €
Citroen E	02/09/20	- €	- €	- €	1 097,43 €
Volvo V60D6	30/06/18	- €	3 075,01 €	5 271,46 €	3 953,58 €
Renault Kangoo	24/10/13	- €	- €	- €	- €

Nota: Elaboração própria

Na Tabela 13, verifica-se que 2 viaturas em 2017 já estavam totalmente depreciadas (Toyota Yaris e Renault Kangoo). As outras 5 viaturas ainda estavam no início da sua depreciação (Opel Astra, Citroen E, Ford Kuga, Citroen E e o Volvo V60D6). O Opel Astra, com aquisição em 2020, depreciou 2.395,83 €, Ford Kuga tem sua data de aquisição também em 2020 e depreciou 2.351,21 €. O Volvo V60D6, com sua data de aquisição em 2018, depreciou no primeiro ano 3.075,01 €, em 2019 depreciou 5.271,46 €, e em 2020, depreciou 3.953,58 €.

As depreciações aceites para efeitos fiscais, no que se refere a viaturas até 25.000 €, movidas a gasóleo, como o caso do Opel Astra e para viaturas híbridos *plug-in* para ser aceite, o limite é até 50.000 €, como o caso do Ford Kuga e do Volvo V60D6, sendo aceites como gasto fiscal. Para viaturas de mercadoria, a depreciação aceite para efeitos fiscais é na sua totalidade.

Tabela 14 – Base Tributável da TA– Empresa A

Viatura	Data de Aquisição	Valor	Base Tributável 2017	Base Tributável 2018	Base Tributável 2019	Base Tributável 2020
Opel Astra	05/03/20	11 500,00 €	-	-	-	5 928,26 €
Ford Kuga	04/09/20	28 214,58 €	-	-	-	3 247,75 €
Volvo V60D6	30/06/18	42 171,55 €	-	-	-	7 853,81 €

Nota: Fonte: Modelo 22

A Tabela 14 indica a base tributável da TA, valores de todos os gastos referentes a cada viatura. O Opel teve seu valor de base tributável a 5.928,26 €, somando todos os gastos que a empresa teve com essa viatura (como por exemplo: seguro,

manutenção, depreciações, etc., gastos que não foram discriminados pela empresa).

Para a viatura Ford Kuga, o valor da base tributável foi de 3.247,75 €. E o valor dos gastos da viatura Volvo V60D6, foi de 7.853,81 €.

Tabela 15 – Valor a pagar de TA – Empresa A

Viatura	Data de Aquisição	Valor	Base Tributável 2020	Taxa de TA	Valor a pagar de TA
Opel Astra	05/03/20	11 500,00 €	5 928,26 €	10%	592,83 €
Ford Kuga	04/09/20	28 214,58 €	3 247,75 €	10%	324,78 €
Volvo V60D6	30/06/18	42 171,55 €	7 853,81 €	17,50%	1 374,42 €

Nota: Fonte: Modelo 22

Observa-se na Tabela 15 o valor a pagar de tributação autónoma. Para a viatura Opel Astra, foi de 592,83 €, que segundo o n.º 3 do art.º 88 do CIRC, a taxa que incide sobre esse tipo de viatura movida a gasóleo e com valor de aquisição até 27,5 mil euros, é de 10%. Para o Ford Kuga, o valor a pagar de TA foi de 324,78 €, que segundo o n.º 18 do art.º 88 do CIRC, para uma viatura híbrido *plug-in*, com valor de aquisição entre 27,5 mil e 35 mil euros, sua taxa de TA é de 10%. Em relação ao Volvo V60D6, viatura híbrido *plug-in*, com seu valor de aquisição acima de 35 mil euros, conforme o n.º 18 do art.º 88 do CIRC, sua taxa de tributação autónoma é de 17,5%.

Tabela 16 – IVA Dedutível – Empresa A

Viatura	Data de Aquisição	Tipo	Combustível	Valor	IVA	Total
Opel Astra	05/03/20	Passageiro	Gasóleo	11 500,00 €	0,00 €	11 500,00 €
Toyota Yaris	27/03/14	Mercadorias	Gasóleo	6 494,06 €	1 493,63 €	7 987,69 €
Citroen E	02/09/20	Mercadorias	Gasóleo	13 169,08 €	3 028,89 €	16 197,97 €
Ford Kuga	04/09/20	Passageiro	híbrido <i>plug in</i>	28 214,58 €	6 489,35 €	34 703,93 €
Citroen E	02/09/20	Mercadorias	Gasóleo	13 169,08 €	3 028,89 €	16 197,97 €
Volvo V60D6	30/06/18	Passageiro	híbrido <i>plug in</i>	42 171,55 €	9 699,46 €	51 871,01 €
Renault Kangoo	24/10/13	Mercadorias	Gasóleo	11 800,00 €	2 714,00 €	14 514,00 €

Nota: Elaboração própria

Em sede de IVA, é permitida a dedução do imposto na aquisição de viaturas convencionais e viaturas “verde”, qualquer que venha a ser a sua utilização, desde que o respetivo custo de aquisição não exceda aos limites estabelecidos (Vide Tabela 4).

Verifica-se que na Tabela 16, que de acordo com a legislação (alínea f), nº 2 do art.º 21 do CIVA), as viaturas ligeiras de passageiros, adquiridas depois de 2015, como é o caso Ford Kuga (adquirido em 2020) e o Volvo V60D6 (adquirido em 2018), ambas híbridos *plug-in*, permitem a dedutibilidade do total do IVA. Isso porque não excederam ao limite estabelecido do valor de aquisição até 50.000 €, então, tem-se o IVA dedutível a 100%. Para a viatura Opel Astra, por ser uma viatura de passageiros movida a gasóleo, não possui o benefício de dedução de IVA.

Tendo em conta os resultados obtidos apresentados na Tabela 16, é possível confirmar uma poupança fiscal em quase todas as viaturas (excluindo o Opel Astra), destacando-se a viatura Volvo V60D6, que conseguiu obter a maior poupança fiscal, com o valor de 9.699,46 €, seguido do Ford Kuga, que alcançou 6.489,35 € com a dedução do IVA. No total das viaturas, a empresa A obteve uma poupança fiscal pela dedução do IVA de 26.454,22 €.

Considerando os valores pagos de TA, conforme a Tabela 15 e os valores do IVA dedutível, conforme a Tabela 16, referente ao somatório de 1 ano das 3 viaturas, a TA corresponde ao valor anual de 2.292,03 €, enquanto ao IVA, abatido exclusivamente no ato da aquisição, corresponde ao valor de 16.188,81 €. Na empresa A, as tributações autónomas tiveram valores baixos a pagar, no caso das viaturas híbridos *plug-in*, pois usufruíram de vantagens com uma taxa reduzida.

Tabela 17 – Base Tributável da TA – Empresa B

Viatura	Data de Aquisição	Valor	Base Tributável 2019	Base Tributável 2020
BMW F2AT	30/04/19	34 999,05 €	8 495,72 €	11 986,47 €
Mercedes Benz	05/01/21	52 000,00 €	- €	- €

Nota: Fonte: Modelo 22

Na Tabela 17, apresenta-se a base tributável da TA das viaturas ligeiras de passageiros. De acordo com a tabela, aponta que a viatura BMW foi a única que obteve base tributável em 2019 e 2020. Para a viatura Mercedes Benz, ainda não teve gastos com a viatura nos anos apresentados, pois foi adquirida somente em 2021.

A base tributável, valor correspondente aos gastos com a viatura BMW, em 2019 foi de 8.495,72 €, sendo de 11.986,47 € em 2020.

Tabela 18 – Valor a pagar de TA – Empresa B

Viatura	Data de Aquisição	Valor	Base Tributável 2019	Base Tributável 2020	Taxa de TA	Valor a pagar de TA 2019	Valor a pagar de TA 2020
BMW F2AT	30/04/19	34 999,05 €	8 495,72 €	11 986,47 €	10%	849,57 €	1 198,65 €

Nota: Fonte: Modelo 22

No que concerne à tributação autónoma, é possível concluir que, a viatura BMW, híbrido *plug-in*, em 2019, de acordo com o n.º 18 do art.º 88 do CIRC, esteve sujeita a uma taxa de 10%, correspondendo a um valor de TA de 849,57 €. Em 2020, a taxa foi a mesmo, correspondendo a um valor de TA de 1.198,65 €, como mostra na Tabela 18.

A viatura Mercedes Benz está atribuída a um gerente, enquadrando-se no n.º 9 da alínea b) do n.º 3 do art.º 2 do CIRS. Esta legislação refere-se à atribuição de viaturas a colaboradores, feita com base num acordo por escrito para uso pessoal, considera-se uma remuneração em espécie, segundo o n.º 5, 6 e 7 do art.º 24 do CIRS e por aplicação da Portaria n.º 383/2003, de 14 de maio.

De acordo com a alínea b) do n.º 6 do art.º 88 do CIRC, a empresa B está excluída de TA nas viaturas em que tenha sido celebrado um acordo por escrito entre o colaborador e a entidade patronal sobre a imputação daquela viatura, da qual a empresa suporta os encargos.

Para a empresa é uma grande poupança de imposto pois a obrigação fiscal fica a cargo do colaborador, embora apenas para efeito de IRS.

Tabela 19 – Depreciação – Empresa B

Viatura	Data de Aquisição	Dep.2017	Dep.2018	Dep.2019	Dep.2020
BMW F2AT	30/04/19	- €	- €	6 562,32 €	8 749,76 €
Mercedes Benz	05/01/21	- €	- €	- €	- €

Nota: Elaboração própria

A seguir a Tabela 19 apresenta a depreciação da viatura BMW, com data de aquisição em 2019, a empresa obteve um gasto no valor de 6.562,32 € nesse ano e relativamente a 2020, o valor foi de 8.749,76 €. A viatura Mercedes Benz ainda não sofreu depreciação, pois só foi adquirida em 2021.

No caso da BMW, a depreciação para efeitos fiscais é aceite, pois não excede ao limite de 50.000 €, híbridos *plug-in*. A Mercedes Benz ultrapassa o limite de 25.000 €, já que é movida a gasolina, não sendo o excedente da depreciação aceite para efeitos fiscais.

Tabela 20 – IVA Dedutível – Empresa B

Viatura	Data de Aquisição	Tipo	Combustível	Valor	IVA	Total
BMW F2AT	30/04/19	Passageiro	híbrido <i>plug in</i>	34 999,05 €	8 049,78 €	43 048,83 €
Mercedes Benz	05/01/21	Passageiro	Gasolina	52 000,00 €	- €	52 000,00 €

Nota: Elaboração própria

Em determinação do IVA na Tabela 20, a viatura BMW obteve uma poupança fiscal, no valor de 8.049,78 €. A viatura Mercedes não teve benefício da poupança fiscal, pois o IVA da viatura de passageiros a gasolina não é dedutível.

Na comparação do valor pago de TA, Tabela 18, e ao IVA dedutível, Tabela 20, verifica-se o valor pago de 849,57 € de TA e a poupança adquirida pela BMW foi de 8.049,78 €. A poupança fiscal relacionada à dedução de IVA, que permite às empresas poupar e muito, somente ocorre no ato da aquisição de uma viatura nova.

Tabela 21 – Base Tributável da TA – Empresa C

Viatura	Data de Aquisição	Valor	Base Tributável 2017	Base Tributável 2018	Base Tributável 2019	Base Tributável 2020
BMW 390L	03/01/16	12 300,00 €	-	177,03 €	-	2 553,01 €

Nota: Fonte: Modelo 22

A empresa C, na Tabela 21, apresenta uma base tributável, em 2018, no valor de 177,03 €, relativo aos gastos que obteve com a viatura BMW 390L. Em 2020, teve um aumento significativo desses gastos, com o valor de base tributável a 2.553,01 €.

Tabela 22 – Valor a pagar de TA – Empresa C

Viatura	Data de Aquisição	Valor	Base Tributável 2018	Base Tributável 2020	Taxa de TA	Valor a pagar de TA 2018	Valor a pagar de TA 2020
BMW 390L	03/01/16	12 300,00 €	177,03 €	2 553,01 €	10%	17,70 €	255,30 €

Nota: Fonte: Modelo 22

De acordo com a alínea a) do n.º 3 do art.º 88 do CIRC, a taxa que incide sobre a viatura movida a gasóleo, com valor de aquisição até 27.500 €, é de 10%. O valor a pagar de tributação autónoma em 2018 foi de 17,70 € e, em 2020, pagou de TA o montante de 255,30 €.

Tabela 23 – Depreciação – Empresa C

Viatura	Data de Aquisição	Dep.2017	Dep.2018	Dep.2019	Dep.2020
Mitsubishi Canter	19/01/16	1 266,25 €	1 266,25 €	1 266,25 €	- €
BMW 390 L	03/01/16	- €	- €	- €	- €
Renault Kangoo	01/02/16	466,25 €	466,25 €	466,25 €	38,85 €
Mitsubishi Canter	01/02/16	641,25 €	641,25 €	641,25 €	- €
Renault L	05/05/17	1 666,66 €	2 500,00 €	2 500,00 €	2 500,00 €
Volkswagen Caddy	06/04/18	- €	1 875,00 €	2 500,00 €	2 500,00 €
Ford Fiesta	01/08/19	- €	- €	654,81 €	1 571,55 €

Nota: Elaboração própria

A Tabela 23 apresenta a depreciação total de viatura ligeira de passageiro e indica que as VLM ainda estão no início da depreciação. Contudo, as duas Mitsubishi

Canter e a Renault Kangoo, com data de aquisição em 2016, já estão no processo final de depreciação.

Observa-se que a depreciação aceite para efeitos fiscais recai sobre viaturas que tem como valor de aquisição de até 25.000 €, para as que são movidas a gasóleo. Conforme os dados apresentados, a frota de automóveis da empresa C tem a sua depreciação aceite para efeitos fiscais.

Tabela 24 – IVA Dedutível – Empresa C

Viatura	Data de Aquisição	Tipo	Combustível	Valor	IVA	Total
Mitsubishi Canter	19/01/16	Mercadoria	Gasóleo	5 065,00 €	1 164,95 €	6 229,95 €
BMW 390 L	03/01/16	Passageiro	Gasóleo	12 300,00 €	0,00 €	12 300,00 €
Renault Kangoo	01/02/16	Mercadoria	Gasóleo	1 865,00 €	428,95 €	2 293,95 €
Mitsubishi Canter	01/02/16	Mercadoria	Gasóleo	2 565,00 €	589,95 €	3 154,95 €
Renault L	05/05/17	Mercadoria	Gasóleo	10 000,00 €	2 300,00 €	12 300,00 €
Volkswagen Caddy	06/04/18	Mercadoria	Gasóleo	10 000,00 €	2 300,00 €	12 300,00 €

Nota: Elaboração própria

Em determinação ao IVA, a única viatura que não obteve a dedução desse imposto foi a BMW, pois a viatura é de passageiro, movida a gasóleo. As outras viaturas ligeiras de mercadorias, obtiveram IVA dedutível, destacando-se as viaturas Renault L e Volkswagen Caddy, que alcançaram as maiores poupanças dentre as viaturas, 2.300 €. Adquiriram uma poupança fiscal na sua totalidade de 8.229,68 €, como mostra a Tabela 24.

Para a comparação do IVA com o valor pago de tributação autónoma, nota-se que pela única viatura tributada, não obteve a dedução do IVA, somente teve a obrigação de arcar com a tributação adicional de 2018 e 2020.

A empresa D, não possui nenhuma viatura ligeira de passageiro, sendo assim, não sujeito à tributação autónoma. Na Tabela 25 de depreciação, as 3 viaturas (Citroen 7 A e as 2 Citroen Berlingo) foram depreciadas por completo, porém a Citroen 7,

depreciou em 2017, 1.187,50 €, para 2018 foi 2.375,00 €, em 2019 foi 2.375,00 € e 2020, depreciou 2.375,00 €.

Para determinação de viaturas a serem aceites para efeitos fiscais, configura-se o número de lotação de 2 a 3 lugares, para que a depreciação seja aceite na sua totalidade, que é o caso das viaturas de mercadorias que a empresa possui.

Tabela 25 – Depreciação – Empresa D

Viatura	Data de Aquisição	Dep.2017	Dep.2018	Dep.2019	Dep.2020
Citroen 7 A	30/09/09	- €	- €	- €	- €
Citroen Berlingo	09/10/08	- €	- €	- €	- €
Citroen Berlingo	01/03/07	- €	- €	- €	- €
Citroen 7	12/07/17	1 187,50 €	2 375,00 €	2 375,00 €	2 375,00 €

Nota: Elaboração própria

Em sede de IVA, as 4 viaturas da empresa D obtiveram IVA dedutível. Salienta-se os valores que foram arrecadados das viaturas Citroen 7A, com 2.335,33 €, e Citroen 7, com 2.185,00 €. Obtiveram os maiores valores de IVA dedutível, dentro da frota de automóveis. A empresa D conseguiu alcançar na sua totalidade uma poupança fiscal de 5.555,33 €, como mostra a Tabela 26.

Tabela 26 – IVA Dedutível – Empresa D

Viatura	Data de Aquisição	Tipo	Combustível	Valor	IVA	Total
Citroen 7 A	30/09/09	Mercadoria	Gasóleo	10 153,63 €	2 335,33 €	12 488,96 €
Citroen Berlingo	09/10/08	Mercadoria	Gasóleo	2 000,00 €	460,00 €	2 460,00 €
Citroen Berlingo	01/03/07	Mercadoria	Gasóleo	2 500,00 €	575,00 €	3 075,00 €
Citroen 7	12/07/17	Mercadoria	Gasóleo	9 500,00 €	2 185,00 €	11 685,00 €

Nota: Elaboração própria

3.4 Conclusão do estudo de caso

Uma gestão eficiente e informada, em termos fiscais, de frotas de viaturas afigura-se um aspeto fundamental nas empresas. Apresentamos, a seguir, os comentários finais sobre o estudo da gestão fiscal observada a partir dos documentos analisados – Modelo 22 e informações complementares.

A empresa A, segundo a nossa observação, realizou uma gestão fiscal favorável, no que diz respeito à aquisição de viaturas de passageiros, optando por híbridos *plug-in*. Verifica-se que nessa aquisição foi possível contar com um desagravamento das taxas de TA, quando comparadas com as taxas em vigor para viaturas movidas a combustíveis fósseis, ou seja, houve o benefício dessas taxas reduzidas.

A empresa aderiu a esse modelo de viatura para atender à gerência, porém, com a saída do colaborador, a viatura foi vendida e comprada outra na mesma categoria, porém com seu valor de custo bem mais baixo. Essa decisão fez a empresa beneficiar-se tanto em relação ao custo de aquisição, refletindo-se posteriormente em vantajosas taxas de TA em sede de IRC, quanto na fiscalidade que incide sobre os combustíveis, que também se revelam determinantes para a gestão das frotas empresariais.

A empresa A precisou considerar as depreciações das viaturas, que revela importância no impacto da carga fiscal. O aumento dessa carga é proporcional ao crescimento do custo de aquisição, logo, pode originar situações de gestão em que as depreciações não são aceites fiscalmente. Isso configura um problema na política de gestão das empresas.

Observa-se, então, que a empresa A tem experiência com viaturas sustentáveis, que estão sendo vistas como passíveis de um grande crescimento na mobilidade das empresas. Pode-se perceber que, na próxima renovação de frota, existe a possibilidade de aquisição de outras viaturas “verde”, uma vez que, além do Governo incentivar a compra, podem ser concedidos outros benefícios com a aquisição. No entanto, uma vez que são isentas de tributação autónoma, as

viaturas ligeiras de mercadorias, poderão representar uma poupança significativa no orçamento da empresa.

Ao analisar a empresa B, no aspeto da aquisição de viaturas, houve a preocupação relativamente aos aspetos fiscais e ambientais na aquisição da primeira viatura, sendo híbrida *plug-in* e movida a gasolina, no entanto, na aquisição da segunda viatura, o foco passou a ser a atribuição de viatura ao gerente, configurando-se como uma remuneração em espécie, evitando a tributação autónoma através de uma gestão fiscal um pouco agressiva.

Pode-se entender que a empresa B articulou de forma propícia a sua gestão fiscal, contribuindo com menos imposto, quer na aquisição da viatura híbrido *plug-in*, quer no acordo firmado com colaborador/gerente para usufruir a viatura na esfera profissional/pessoal. O híbrido *plug-in*, que também tem valor de aquisição alto, obteve benefício quanto à taxa de TA, seria, portanto, uma boa gestão que “economizaria” impostos.

As viaturas movidas a combustível fóssil são mais baratas que as viaturas sustentáveis, porém o custo dessas viaturas pode não compensar a longo prazo. Na realização de um planeamento, no momento da escolha da frota, é possível verificar na “ponta do lápis”, que, mesmo com preço elevado, as viaturas sustentáveis possuem determinados benefícios que as outras não possuem.

E é possível ver na empresa B, com essas duas viaturas, ambas com combustíveis distintos, o gasto é mais elevado com combustível fóssil. Cria-se assim, uma expectativa na aquisição de mais viaturas para a sua frota, de meios de transporte movidos por eletricidade (que ainda não possuem) ou híbridos *plug-in*, sendo uma boa aposta na relação com a preocupação do meio ambiente e no conjunto de incentivos e benefícios que os tornam cada vez mais atraentes.

Observa-se na empresa C que os responsáveis não se preocuparam em adquirir viaturas sustentáveis, uma vez que só possuem viaturas movidas a gasóleo. Esse tipo de combustível degrada o meio ambiente e pode vir a desvalorizar-se com o crescimento das viaturas “verde” ao longo do tempo.

É possível considerar que numa futura remodelação de sua frota, a empresa C se preocupe também com essa questão. A maioria das viaturas em sua frota são ligeiras de mercadoria, sendo isentas de TA, o que, de certo modo, oferece à empresa a oportunidade de poupar no seu orçamento. Obviamente que há outros gastos (combustível e manutenção, por exemplo) que encarecem a viatura e não são alvo deste estudo. Observando pelo lado prático, a empresa executou uma gestão favorável, tendo em conta a vantagem fiscal que obteve com as viaturas ligeiras de mercadorias. Para a única viatura ligeira de passageiro, sua tributação é elevada em comparação aos modelos sustentáveis, pois não possui nenhum tipo de benefício, visto que, ao seu valor de aquisição, mesmo não sendo alto, é uma viatura movida a gasóleo e essas viaturas não condizem aos incentivos que o Governo disponibiliza.

A ação do Governo em promover benefícios em soluções para mobilidade sustentável vai mais além da mera arrecadação de impostos. A preocupação com o meio ambiente é um fator de grande importância, que deve ser visto com a máxima urgência por conta das alterações climáticas. A aquisição de viaturas “verde” precisa ser acompanhada porque são mais caras do que as demais, o que implica uma dificuldade na sua compra. Mesmo havendo incentivo, ainda assim, a curto prazo não se nota essa compensação, somente no longo prazo é que se poderá constatar essa mudança. O que pode se dizer é que a empresa C quis algo imediato, adquirindo somente uma viatura de passageiros e as outras sendo de mercadoria, passíveis de não tributação.

Para uma análise da empresa D, que basicamente tem seu perfil semelhante ao da empresa C, conta somente com viaturas ligeiras de mercadorias, todas movidas a gasóleo. Tal como a C, percebe-se que a empresa quer ter uma vantagem imediata com esse tipo de viatura adquirida. A isenção de TA é um grande benefício, pois poderá ser um dos impostos mais elevados que as empresas pagam.

O incentivo do Governo para a aquisição e utilização de viaturas sustentáveis visa contribuir para o não agravamento da poluição no meio ambiente. De todo modo, os combustíveis fósseis, em certa altura, não serão renováveis, ou seja, um dia

poderão esgotar-se e as empresas terão a necessidade de procurar por alternativas que venham de fontes de energia mais limpas e renováveis. E a empresa D, na próxima remodelação de sua frota, deverá ponderar adquirir viaturas mais sustentáveis.

O momento, na verdade, já está aqui e agora: é o presente de crise que aponta as saídas. O ajustamento das empresas é fundamental, porque sua função social exige participação na construção de uma ideia de futuro possível para todos.

É por meio de um planeamento e uma gestão fiscal responsável, ética, que o controlo orçamental da empresa poderá alcançar o que lhe é de direito, conforme a legislação, tanto na aquisição, como na utilização das viaturas empresariais.

Revela-se que a gestão fiscal é de grande importância no controlo orçamental da empresa para se alcançar alguma vantagem tanto na aquisição como na utilização de viaturas.

Como vimos, o custo de aquisição determina a taxa de tributação autónoma a que um veículo está sujeito. Assim, foi viável concluir que a elevação das taxas desse tipo de tributação afeta significativamente a carga fiscal a que a entidade está sujeita, quer nos encargos totais que a entidade suporta por serem substancialmente maiores, quer pelo custo de aquisição que relativamente aumenta.

4. Conclusão

No momento atual, de subida de preços dos combustíveis, de problemas relacionados com energias limpas e de impactos climáticos importantes, as empresas veem os seus custos com viaturas aumentarem. Mais do que nunca, é de grande importância que o planeamento e a gestão fiscal dos encargos com viaturas sejam tomados como fundamentais pela administração empresarial, de modo que aqueles que têm a responsabilidade de maximizar o resultado das empresas percebam as mudanças ocorridas e projetem as que estão por vir.

Na decisão da política fiscal que a empresa deverá seguir na aquisição de veículos, é preciso considerar que, muitas vezes, os impostos pesam consideravelmente sobre os gastos que as empresas têm com as viaturas empresariais. Desse modo, o controlo de gastos exige planeamento e gestão fiscal, que, por sua vez, precisam de ser reconhecidos de forma legítima e legal – a empresa deve seguir as normas e os valores preconizados pela legislação portuguesa.

Uma das tributações que tem um impacto mais significativo é a tributação autónoma. Este imposto, no que se refere aos encargos com viaturas, surgiu em 2001, tal como referido anteriormente, com a entrada em vigor da Lei 30-G/2000, de 29 de dezembro, e teve intenção de adotar medidas destinadas a combater a evasão e fraude fiscal.

A tributação autónoma tem vindo a evoluir também em função das questões ambientais (incentivando a aquisição de viaturas menos poluentes, como por exemplo, menor tributação nas viaturas híbridos *plug-in*, ou mesmo a isenção das viaturas elétricas, em comparação com as restantes), e é apurada de forma independente das outras obrigações fiscais, não estando diretamente relacionada com o lucro das empresas.

As alterações fiscais são sempre uma questão relevante na gestão das frotas automóveis por parte das empresas, porque podem ter um efeito significativo no apuramento dos impostos. A gestão económica das frotas automóveis não pode deixar de contemplar as vantagens fiscais associadas às viaturas elétricas ou

híbridos *plug-in*. Destaque-se a possibilidade de dedução do IVA suportado, quer na aquisição de algumas dessas viaturas, quer na aquisição da eletricidade para a sua utilização, por sujeitos passivos de IVA, no âmbito da sua atividade.

Com a contribuição do Governo ao incentivo e benefícios introduzidos pela reforma fiscal, os problemas ambientais não são resolvidos na sua totalidade. Para que haja uma mudança efetiva de paradigma na tributação da mobilidade automóvel exige-se a introdução e manutenção de um conjunto de incentivos que, em bom rigor, permitam a transição dos modelos de transporte convencional a gasóleo e gasolina para modelos aptos a utilizar energias potencialmente renováveis.

Diante deste quadro económico e fiscal, realizámos o estudo de caso de 4 empresas, com o objetivo de compreender que decisões foram tomadas pelos gestores quanto ao impacto da tributação relativamente à escolha de viaturas empresariais. Consideramos, neste estudo, a possibilidade de identificar fatores da carga fiscal que pudessem pesar sobre os encargos com as viaturas.

Os resultados obtidos provenientes da análise Modelo 22 e informações complementares de cada empresa permitiram verificar que, provavelmente, os incentivos fiscais atualmente previstos ainda não são estudados a fundo, pelos gestores das empresas, na aquisição de viaturas. E com isso, observa-se que não há uma renovação sustentável forte da frota das empresas.

Através do estudo de caso realizado, foi também possível concluir que, a nível empresarial, quando se trata de viaturas ligeiras de mercadorias, por não estarem sujeitas a algumas tributações, é fiscalmente mais favorável adquirir este tipo de viaturas, ao contrário do caso das viaturas ligeiras de passageiros.

Observou-se também que, relativamente às viaturas de passageiros movidas a energias tendencialmente renováveis, por terem benefícios e incentivos, quer no ato da compra, quer na utilização posterior, são mais vantajosas do que as viaturas movidas a combustíveis tradicionais. Ainda que o valor de aquisição dessas viaturas seja uma grande desvantagem, a longo prazo é possível poupar.

A autonomia, no caso das viaturas elétricas, ainda não está adaptada a percursos longos, o que, para algumas empresas, pode ser um grande obstáculo. Em relação ao carregamento dessas viaturas, o acesso a pontos elétricos ainda não é muito fácil, em particular no interior do país, onde ainda são escassos.

Portanto, conclui-se que, as viaturas de passageiros sustentáveis com baixas taxas de tributação são mais atraentes para as empresas do que as viaturas movidas a combustíveis fósseis, mesmo que o custo da aquisição seja mais elevado. Como referido anteriormente os combustíveis fósseis podem vir a esgotar-se um dia, e por isso, a procura por alternativas que sejam fontes de energia mais limpa e renovável poderá ser uma necessidade para as empresas.

Ao longo do estudo realizado, foram identificadas algumas limitações. Seria importante observar um número maior de empresas, pois o presente trabalho encontra-se num universo restrito: o levantamento efetuado limitou-se apenas a uma região. Assim, o estudo pode vir a obter resultados mais impactantes, no sentido de trazer um retrato mais próximo do que efetivamente vem ocorrendo com as empresas, em relação a sua atualização das frotas.

Outra limitação foi a falta de documentos disponíveis, uma vez que somente contamos com a fonte documental Modelo 22 de cada empresa e informações complementares. Ainda que tivéssemos obtido um conjunto de informações suficientes para o trabalho proposto, poderia ser relevante uma fonte documental mais ampla e entrevistas aos responsáveis, o que permitiria o aprofundamento da análise.

Finalizamos o nosso estudo apresentando algumas sugestões para investigações futuras. Seria pertinente o acompanhamento dessas empresas que foram alvo deste estudo, em especial, em relação à remodelação de cada frota de automóveis. Verificar se conseguiram obter um crescimento na aquisição de viaturas mais sustentáveis, aproveitando os benefícios e incentivos concedidos pelo Governo e, ainda, se as empresas cumprem com legitimidade os requisitos exigidos pela legislação. Outra investigação possível seria fazer um acompanhamento do

planeamento fiscal dessas empresas para verificar se estão a dar atenção à gestão da empresa, para alcançar vantagens fiscais na aquisição de viaturas.

Referências Bibliográficas

- Acórdão n.º 06718/2002, do Tribunal Central Administrativo Sul, contencioso tributário - 1.º juízo liquidatário do TCA - Sul (2004).
<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/-/93B0530E331ED0D880256E2F0059E4BE>
- Amorim, J. C. (2007). Algumas medidas de combate à evasão fiscal. *Review of Business and Legal Sciences*, (12), 7-81. <https://doi.org/10.26537/rebules.v0i12.895>
- Amorim, J. C. (2018). Os incentivos fiscais em matéria de fiscalidade verde, *Review of Business and Legal Sciences*, (30), 303-318.
<https://parc.ipp.pt/index.php/rebules/article/view/3165/1085>
- Antunes, J. (2020). A tributação das viaturas, *Fleet Magazine*, (89194972), 40–41.
<https://www.occ.pt/fotos/editor2/fleetmagazineja20out2020.pdf>
- Araújo, C., Silva, J., Ribeiro, D., & Pinho, F. (2020). A tributação das viaturas ligeiras de passageiros utilizadas em esferas empresariais, *Revista Contabilista*, 20 (243), 52–61. <https://pt.calameo.com/read/00032498112d432bda756>
- Avi-Yonah, R. S. (2011). *Taxation as Regulation: Carbon Tax, Health Care Tax, Bank tax and Other Regulatory Taxes. Accounting, Economics, and Law: A Convivium Article*, 6 (281), 7-12. <https://doi.org/doi:10.2139/ssrn.2102426>
- Berto, R. M. V. S., & Nakano, D. N. (2000). A produção científica nos anais do encontro nacional de engenharia de produção: um levantamento de métodos e tipos de pesquisa. *Produção*, 9 (2), 65–76.
<https://doi.org/https://doi.org/10.1590/S0103-65131999000200005>
- Borges, A., Rodrigues, R., Rodrigues, A., & Rodrigues, J. A. (2021). Elementos de contabilidade geral de acordo com o SNC (27nd ed.). Áreas Editora.
- Borrego, A. C., Lopes, C. M. M., & Ferreira, C. M. (2017). *Tax professionals' profiles*

concerning tax noncompliance and tax complexity: Empirical contributions from Portugal. EJournal of Tax Research, 15(3), 424–456.

https://www.business.unsw.edu.au/research-site/publications-site/ejournaloftaxresearch-site/Documents/03%20Borrego_Lopes_Ferreira%20PDF%20eJournal%20article%20December%202017.pdf

Caldas, M. (2019). O conceito de planeamento fiscal agressivo: novos limites ao planeamento fiscal? Cadernos IDEFF (18nd ed.). Almedina.

Campos, D. L. de, Rodrigues, B. S., & Sousa, J. L. (2012). *Lei Geral Tributária: anotada e comentada* (4nd ed.). Lisboa: Encontro da Escrita.

Catarino, J. R., Guimarães, V. B., Lança, C., Campos, D. L. de, Martins, H., Martins, J. A., Pires, J. M. F., Filippo, L. G., Faustino, M., Victorino, N., Afonso, S. B., Matias, V.V., & Afonso, A. B. (2012). *Lições de fiscalidade*. Almedina.

Centro de Arbitragem Administrativa. (2018). IRC- Dedutibilidade das tributações autónomas em sede do sistema de incentivos fiscais à investigação e desenvolvimento empresarial.

<https://caad.org.pt/tributario/decisooes/decisao.php?listPageSize=100&listPage=35&id=3590>

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, disponível em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/CIRC_2R/Pages/circ-codigo-do-irc-indice.aspx

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, disponível em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/cirs_rep/Pages/codigo-do-irs-indice.aspx

Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, disponível em
https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/civa_rep/Pages/codigo-do-iva-indice.aspx

Código do Imposto sobre os Veículos, disponível em
<https://www.pwc.pt/pt/pwcinforfisco/codigos/isv.html>

Comissão Europeia. (2021). Causas das alterações climáticas.
https://ec.europa.eu/clima/climate-change/causes-climate-change_pt

Conselho Europeu. (2020). Conselho adota Lei Europeia em matéria de clima.
<https://www.consilium.europa.eu/pt/press/press-releases/2021/06/28/council-adopts-european-climate-law/>

Constituição da República Portuguesa do Ministério das Finanças. (1976).
Diário da República: I série, n.º 86.
<https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/337/202110052234/73938584/exportPdf/normal/1/cacheLevelPage?LegislacaoConsolidadaWARdrefrontofficeportletrp=diploma>

Cunha, D. M. C. (2016). *Um Imposto sobre o Valor Acrescentado para Guiné-Bissau [Unpublished master's thesis]*. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa.

Decreto-Lei n.º 47066, de 1 de Julho, do Ministério das Finanças. (1966).
Diário da República: I série, n.º 151. <https://dre.pt/application/file/a/474868>

Decreto-Lei n.º 394-B/1984, de 26 de Dezembro, do Ministério das Finanças. (1984).
Diário da República: I série, n.º 297. <https://dre.pt/application/file/a/605467>

Decreto-Lei n.º 442-B/1988, de 30 de novembro do Ministério das Finanças. (1988).
Diário da República: I série A, n.º 277. <https://dre.pt/application/file/a/518938>

Decreto-Lei n.º 192/1990 de 9 de Junho do Ministério das Finanças. (1990).
Diário da República: I série, n.º 133. <https://dre.pt/application/conteudo/575148>

Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de julho, do Ministério das Finanças. (2001).
Diário da República: I-A série, n.º 152. <https://dre.pt/application/conteudo/347542>

Decreto-Lei n.º 192/2005, de 7 de novembro, do Ministério das Finanças. (2005).
Diário da República: I-A série, n.º 213. <https://dre.pt/application/conteudo/583434>

Decreto-Lei n.º 372/2007, do Ministério das Finanças. (2007).
Diário da República: I série, n.º 213. <https://dre.pt/application/file/a/629347>

Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro, do Ministério das Finanças. (2008).
Diário da República: I série, n.º 39. <https://dre.pt/application/file/a/247639>

Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de junho, do Ministério das Finanças. (2008).
Diário da República: I série, n.º 118. <https://dre.pt/application/conteudo/449902>

Decreto-Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, do Ministério das Finanças. (2020).
Diário da República: I série, n.º 140. <https://dre.pt/application/file/a/138464789>

Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, do Ministério das Finanças.
(2009). Diário da República: I série, n.º 178. <https://dre.pt/application/conteudo/489774>

Dinis, A. C. dos S. A., Martins, A. M. F., & Lopes, C. M. da M. (2016). *A special feature of corporate income taxation in Portugal: the autonomous taxation of expenses*. *International Journal of Law and Management*, 59(4), 489-503.

Diretiva UE 2018/822, de 25 de Maio, do Jornal Oficial da União Europeia. (2018).
<https://eur-lex.europa.eu/legalcontent/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L0822&from=hr>

Dourado, A. P. (2020). *Direito fiscal - lições* (5 nd ed.). Almedina.

Eurostat. (2020). *Eurostat - Revenue Statistics: Comparative tables*.

https://ec.europa.eu/eurostat/statisticsexplained/index.php?title=National_accounts_d_GDP/pt&oldid=505861#Rendimento

Gil, A. C. (1996). Como elaborar projetos de pesquisa. São Paulo: Atlas.

Goode, W. J., & Hatt, P. K. (1969). Métodos em pesquisa social (3rd ed.). São Paulo: Cia Editora Nacional.

Jornal Oficial da União Europeia n.º 2003/361/CE da Recomendação da Comissão. (2003).

<https://www.iapmei.pt/getattachment/PRODUTOS-E-SERVICOS/Qualificacao-Certificacao/Certificacao-PME/Recomendacao-da-Comissao-2003-361-CE.pdf.aspx>

Lei Geral Tributária, disponível em

https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/Pages/default-com-pdf.aspx

Lei n.º 39-B/1994, de 27 de dezembro, do Ministério das Finanças. (1994).

Diário da República: I-A série, n.º 298. <https://dre.pt/application/conteudo/233945>

Lei n.º 52-C/1996, de 27 de dezembro, do Ministério das Finanças. (1996).

Diário da República: I-A série, n.º 299. <https://dre.pt/application/conteudo/583042>

Lei n.º 87-B/1998, de 31 de dezembro, do Ministério das Finanças. (1998).

Diário da República: I-A série, n.º 301. <https://dre.pt/application/conteudo/570520>

Lei n.º 3-B/2000, de 4 de abril, do Ministério das Finanças. (2000).

Diário da República: I série -A, n.º 80. <https://dre.pt/application/file/a/679759>

Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro do Ministério das Finanças. (2000).

Diário da República: I série A, n.º 299. <https://dre.pt/application/conteudo/212015>

Lei n.º 109-B/2001, de 27 de dezembro, do Ministério das Finanças. (2001).
Diário da República: I-A série, n.º 298. <https://dre.pt/application/conteudo/229157>

Lei n.º 32-B/2002, de 30 de dezembro, do Ministério das Finanças. (2002).
Diário da República: I-A série, n.º 301. <https://dre.pt/application/conteudo/306907>

Lei n.º 107-B/2003, de 31 de dezembro, do Ministério das Finanças. (2003).
Diário da República: I-A série, n.º 301. <https://dre.pt/application/conteudo/669556>

Lei n.º 55-B/2004, de 30 dezembro, do Ministério das Finanças. (2004).
Diário da República: I-A série, n.º 304. <https://dre.pt/application/conteudo/689420>

Lei Constitucional n.º 1/2005, do Ministério das Finanças. (2005).
Diário da República: I série A, n.º 155. <https://dre.pt/application/file/a/243653>

Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro, do Ministério das Finanças. (2007).
Diário da República: I série, n.º 251. <https://dre.pt/application/conteudo/529450>

Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, do Ministério das Finanças. (2008).
Diário da República: I série, n.º 236. <https://dre.pt/application/conteudo/440498>

Lei n.º 100/2009, de 7 de setembro, do Ministério das Finanças. (2009).
Diário da República: I série, n.º 173. <https://dre.pt/application/conteudo/489219>

Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril, do Ministério das Finanças. (2010).
Diário da República: I série, n.º 82. <https://dre.pt/application/conteudo/609990>

Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro, do Ministério das Finanças. (2010).
Diário da República: I série, n.º 253. <https://dre.pt/application/conteudo/344942>

Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, do Ministério das Finanças. (2011).
Diário da República: I série, n.º 250. <https://dre.pt/application/conteudo/243769>

Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, do Ministério das Finanças. (2013).

Diário da República: I série, n.º 253. <https://dre.pt/application/conteudo/164404>

Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro (Reforma do IRC) do Ministério das Finanças. (2014).

Diário da República: I série, n.º 11. <https://dre.pt/application/conteudo/571007>

Lei n.º 82-C/2014, de 31 de dezembro, do Ministério das Finanças. (2014).

Diário da República: I série, n.º 252. <https://dre.pt/application/conteudo/66022083>

Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro do Ministério das Finanças. (2014).

Diário da República: I série, n.º 252. <https://dre.pt/application/conteudo/66022084>

Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, do Ministério das Finanças. (2014).

Diário da República: I série, n.º 252. <https://dre.pt/application/conteudo/66022085>

Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, do Ministério das Finanças. (2016).

Diário da República: I série, n.º 62. <https://dre.pt/application/conteudo/73958532>

Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro, do Ministério das Finanças. (2016).

Diário da República: I série, n.º 248. <https://dre.pt/application/conteudo/105637672>

Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro, do Ministério das Finanças. (2018).

Diário da República: I série, n.º 251. <https://dre.pt/application/conteudo/117537583>

Lei n.º 2/2020, de 31 de março (Lei do OE 2020) do Ministério das Finanças. (2020).

Diário da República: I série, n.º 64. <https://dre.pt/application/conteudo/130893436>

Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, do Ministério das Finanças. (2020).

Diário da República: I série, n.º 253. <https://dre.pt/application/conteudo/152639825>

Lobo, A., Presidente, X., Frasquilho, M., Martins, A., Rodrigues, A. M., João, G. C., Santos, P., Fernandes, J. A., Pimentel, M. C., Moutinho, T., & Pereira Gonçalves, P. (2013, Junho 30). Comissão para a reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas. OCC. <https://www.occ.pt/fotos/editor2/relatorioirc.pdf>

Martins, A., Dinis, A., & Lopes, C. (2018). *Interpretative complexity and tax law changes: the taxation of corporate expenses in Portugal*. *Journal of Applied Accounting Research*, 19(4), 537–551. <https://doi.org/10.1108/JAAR-04-2017-0050>

Mattar, F. N. (1996). *Pesquisa de marketing: metodologia e planeamento (4th ed.)*. São Paulo: Atlas.

Morais, R. D. (2009). *Apontamentos ao IRC*. Almedina.

Nabais, J. C. (2005). *Por um Estado fiscal suportável – estudos de direito fiscal (Vol. 1)*. Almedina.

Nabais, J. C. (2012). *Investir e tributar no actual sistema fiscal português, o memorando da troika e as empresas (5th ed.)*. Almedina.

Nabais, J. C. (2015). *Direito fiscal (8th ed.)*. Almedina.

Nabais, J. C. (2018). *Introdução ao direito fiscal das empresas (3th ed.)*. Almedina.

Ordem dos Contabilistas Certificados (2020, Março 31). *Relatório do orçamento do Estado 2020 - Análise da ordem dos contabilistas certificados*. OCC. <https://www.occ.pt/pt/noticias/oe-2020-analise-da-occ/>

OCDE. (2012, March). *OECD Environmental outlook to 2050: the consequences of inaction*. OCDE. <https://www.oecd.org/env/indicators-modelling-outlooks/49846090.pdf>

OCDE. (2014, Julho). Portugal consolidação da reforma estrutural para o apoio ao crescimento e à competitividade. OCDE.

<https://www.oecd.org/about/publishing/Portugal-Consolidacao-da-reforma-estrutural-para-o-apoio-ao-crescimento-e-a-competitividade.pdf>

OCDE. (2020). *Revenue Statistics 2020*. OCDE. <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/8625f8e5-en/index.html?itemId=/content/publication/8625f8e5-en>

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

Palma, C. C. (2012). As tributações autónomas vistas pelo tribunal constitucional. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal - Artigos comentários de jurisprudência* recensões na web crónica da atualidade, 5(2), 241–255.

Pereira, M. H. de F. (2014). *Fiscalidade* (5nd ed.). Almedina.

Portaria n.º 383/2003, de 14 de maio, do Ministério das Finanças. (2003).

Diário da República: I-B série, n.º 111. <https://dre.pt/application/conteudo/532436>

Portaria n.º 467/2010, de 7 de julho, do Ministério das Finanças. (2010)

Diário da República: I série, n.º 130. <https://dre.pt/application/file/a/334551>

Portugal, A. M. (2004). *A dedutibilidade dos custos na jurisprudência fiscal portuguesa*. Coimbra.

Santos, A. C., & Ventura, A. (2013) *Reforma do IRC – do processo de decisão política à revisão do código*. Vida Económica.

Regulamento n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho. (2003).

<https://op.europa.eu/pt/publication-detail/-/publication/063990c7-2ce2-4e5c-b0cc-5eba713d7d08/language-pt>

Sanches, J. L. S. (2006). Os limites do planeamento fiscal - substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional (1nd ed.). Coimbra.

Sanches, J. L. S. (2007). Manual de Direito Fiscal (3 nd ed.). Coimbra.

Silva, A. C. (2013, Fevereiro 25). Tributações autónomas nas entidades sem fins lucrativos. Jornal de Negócios.

https://www.jornaldenegocios.pt/opiniao/colunistas/detalhe/tributacoes_autonomas_nas_entidades_sem_fins_lucrativos

Silva, A. J. A. (2015). As tributações autónomas: notas técnicas e práticas para estudo. Revista TOC, XV (180), 39–41.

<https://pt.calameo.com/read/00032498175b2c98ccba2>

Simões, J. P. (2014). A cláusula geral anti abuso: a problemática, aplicação e procedimento. In L. F. Viana & L. P. Ramos, (Eds.), Bússula Fiscal. Lisboa: Encontro da Escrita.

Sistema de Normalização Contabilística - Estrutura Concetual (SNC-EC). (2003). Comissão de Normalização Contabilística (CNC).

http://www.cnc.min-financas.pt/siteantigo/SNC_projecto/SNC_EC.pdf

Soares, C. D. (2001). O imposto ecológico - contributo para o estudo dos instrumentos económicos de defesa do ambiente. Coimbra.

Sousa, D. P. (2016). Tributação das empresas rendimentos e gastos contabilísticos e Fiscais - as relações complexas entre o direito (fiscal) e a contabilidade. Revista Lusófona de Economia e Gestão Das Organizações - R-LEGO, (2), 51–79.

<https://revistas.ulusofona.pt/index.php/r-lego/issue/view/680>

Souza, A. S. N. de, & Silva, A. F. J. (2017, Outubro 12 – Outubro 13). As tributações autónomas no sistema fiscal português. [*Conference session*]. Conference: XVI Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria, Universidade de Aveiro.

Tran-Nam, B. (2015). *An integrated approach to the economic measurement of the costs of tax complexity*. In C. Evans, R. Krever, & P. Mellor (Eds.), *Tax Simplification – Kluwer Law International*, 55–75.

<https://research.monash.edu/en/publications/an-integrated-approach-to-the-economic-measurement-of-the-costs-o>

Tran-Nam, B., & Evans, C. (2014). *Towards the development of a tax system complexity index*. *Fiscal studies*, 35 (3), 341–370.

<https://doi.org/10.1111/j.14755890.2014.12033.x>

2Zero. (2021). *Towards zero emission road transport*. <https://www.2zeroemission.eu/>

Vasconcelos, J., Arnaldo, A., Afonso, A. B., Lobo, C., Palma, C. R., Soares, C. D., Araújo, F., Lopes, J. S., Alves, M., & Santos, R. F. (2014). Reforma fiscalidade verde. Ministério Do Ambiente - Ordenamento Do Território e Energia - Governo de Portugal.

https://www.crescimentoverde.gov.pt/wp-content/uploads/2014/10/ReformaFiscalidadeVerde_GreenTaxReform_emagazine.pdf

Vasques, S. (2018). *Manual de Direito Fiscal* (2nd ed.). Almedina.

Vieira, N. S. (2021). *Fiscalidade Avançada ISG*. *Vida Económica*.

<https://www.vidaeconomica.pt/vida-economica-1/publicacoes/edicao-num-1890-do-vida-economica-de-09072021/opiniao/fiscalidade-avancada-isg-ivaucher>

Voss, C., Tsiriktsis, N., & Frohlich, M. (2002). *Case research in operations management*. *Journal of operations and production management*, 22(2), 195–219.

<https://doi.org/https://doi.org/10.1108/01443570210414329>

Xavier, C. A. da C. (2016). Planeamento fiscal agressivo: delimitação conceptual de uma nova realidade [*Unpublished master's thesis*]. Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa.

Yin, R. K. (2001). Estudo de Caso _ planeamento e método (2nd ed.). São Paulo: Bookman.