



GESTÃO DO PARQUE AUTOMÓVEL EMPRESARIAL DE VIATURAS LIGEIRAS DE PASSAGEIROS: A IMPORTÂNCIA DAS NORMAS DE FISCALIDADE AMBIENTAL

Ana Clara Borrego - Doutorada em Contabilidade, Instituto Politécnico de Portalegre, Portugal. C3i – Coordenação Interdisciplinar para a Investigação e Inovação (IPP) OBEGEF – Observatório de Economia e Gestão da Fraude. Email: anaclara@estgp.pt

Paula Gaita - Mestranda no Instituto Politécnico de Portalegre, Portugal. Email: paulag@live.com.pt

José de Campos Amorim - Doutoramento em Direito Público, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Portugal. Email: j.camposamorim@gmail.com

ABSTRACT

In this work we intend to take a business decision of purchasing, where several factors are considered, including particularly the tax one. We aim to choose the passenger vehicle which represents the smaller burden to the company. Analyzing four cars of the same range, moved by different energies, we verify that although the electric car, in the same range, has the bigger value of acquisition, however, in the medium term, it will give rise to lower expense for the company, due to the combination of several factors: VAT deductibility on the acquisition; acceptance of depreciation; exemption of IUC and autonomous taxation [TA]; lower fuel / energy costs. Among these determinants, we emphasize the importance of TA in this decision making, in tax management scope.

KEYWORDS: Green Taxation; ETR; tax management; passenger vehicles; autonomous taxation.

RESUMO

Neste trabalho pretende-se tomar uma decisão empresarial de compra, onde vários factores são ponderados, com destaque para o escopo fiscal, sendo o intuito: a escolha da viatura ligeira de passageiros [VLP] que, no seu conjunto, represente um menor encargo para a empresa. Analisando quatro viaturas da mesma gama, movidas a energias diferentes, verificámos que, embora a viatura eléctrica da mesma gama tenha um valor de aquisição superior, a médio prazo, é a que dá origem ao menor gasto para a empresa, pela conjugação de uma série de factores: dedutibilidade da totalidade do IVA na aquisição; aceitação das depreciações na totalidade; isenção de IUC e Tributações autónomas [TA]; menor valor de combustíveis/energia gastos. De entre estes determinantes, realçamos a importância das TA nesta tomada de decisão no contexto da gestão fiscal.

PALAVRAS-CHAVE: Fiscalidade Verde; Fiscalidade Ambiental; gestão fiscal; viaturas ligeiras de passageiros; tributações autónomas.





1. INTRODUÇÃO

Não obstante a fiscalidade verde ser utilizada, em Portugal, como ferramenta ambiental, desde 1999¹, de facto, só com a Lei n.º 64/2008, de 5 de Dezembro, foi aprovada, pela primeira vez, uma noma fiscal ambiental direccionada às viaturas ligeiras de passageiros e mistas (doravante só designadas por viaturas ligeiras de passageiros ou VLP) no contexto empresarial, que se consubstanciou num aumento das TA [Tributações Autónomas] em geral, contudo, prevendo uma exclusão da sua aplicação aos veículos movidos exclusivamente a energia eléctrica, impondo, todavia, que o seu valor de aquisição fosse inferior a € 40.000.

Nos anos seguintes, muitas nomas de fiscalidade ambiental foram criadas, e revogadas, muitas com impacto no sector automóvel, das quais se destacam, claramente as TA, já referidas. A particularidade das TA reside no facto de se tratar de uma tributação que integra os impostos sobre o rendimento, mas que se consubstancia na tributação de despesas² e não de receitas da empresa, ao que acresce uma outra singularidade que é o facto de se aplicar ainda que a empresa tenha resultado negativo, o que torna a sua gestão particularmente relevante no contexto empresarial.

Recentemente, em 2015, foi aprovado o denominado diploma da Fiscalidade Verde (Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro), que introduziu novas normas fiscais ambientais, e reforçou outras, incrementado, nomeadamente, a importância da fiscalidade ambiental no sector automóvel em Portugal, particularmente para as empresas, quer no escopo das TA, quer de outras normas fiscais ambientais dirigidas a este sector.

Assim, para além das alterações já referidas, no contexto das viaturas ligeiras de passageiros, a Reforma da Fiscalidade Verde veio também introduzir alterações

¹ Aprovação do ISP [Imposto sobre os produtos Petrolíferos e Energéticos]

² Incide sobre a totalidade dos encargos da viatura: depreciação, oficina, combustível, seguro, entre outros.





relevantes a nível da dedução do IVA daquelas viaturas, bem como da tributação automóvel, no sentido de penalizar, por esta via, o uso de viaturas mais poluentes.

Apesar da relevância desta temática, mormente no contexto empresarial, talvez por ser se tratar, ainda, de um diploma recente, não são do nosso conhecimento estudos publicados que estimem a sua efectiva influência nas decisões empresariais,

O objectivo deste artigo é compreender o impacto fiscal da escolha de uma viatura ligeira de passageiros para uma sociedade, bem como dos restantes encargos não fiscais, *i.e.*, analisar o gasto total da viatura, depois de refletidos todos os encargos que lhe são associados, com particular destaque para os fiscais. Com base naqueles dados, pretende-se realizar um estudo de caso, no qual se analisam quatro hipóteses de aquisição de viaturas da mesma gama, movidas a energias diferentes, com níveis de poluição diferentes, com vista à tomada de decisão economicamente mais favorável para a empresa, no seu conjunto, incluindo o factor fiscal.

Este artigo apresenta a seguinte estrutura: para além desta introdução (Secção 1), encontra-se dividido em mais seis secções. Na Secção 2 e 3 realiza-se a revisão de literatura, referindo-se a importância da gestão fiscal nas empresas e a relevância da fiscalidade enquanto ferramenta ambiental. Na secção 4 elencam-se as normas tributárias de características ambientais aplicáveis às viaturas ligeiras de passageiros actualmente em vigor. Na Secção 5 faz-se o estudo de caso e analisam-se os resultados do mesmo e discutem-se os resultados com vista a fundamentar a melhor decisão de compra. Por fim, na sexta secção, referem-se as conclusões inerentes ao estudo e apresentam-se algumas sugestões para trabalhos futuros.

2. A IMPORTÂNCIA DA GESTÃO FISCAL E SEUS LIMITES

Castro e Neves (2008), a propósito da importância da gestão fiscal nas empresas, referem que num mundo empresarial competitivo, a carga fiscal empresarial tende a





ser, cada vez mais, um custo a gerir, no sentido da sua diminuição, como os custos com pessoal, as matérias-primas, ou quaisquer outros.

Não obstante competir ao Estado, na figura da AT [Autoridade Tributária e Aduaneira], impor limites de razoabilidade e, principalmente, de legalidade, a essa vertente da gestão, a mesma encontra-se estatuída na própria CRP [Constituição da República Portuguesa], prevendo-se no artigo 80º alínea c) a “Liberdade de iniciativa e de organização empresarial no âmbito de uma economia mista”, da qual não é excepção a vertente fiscal. Essa liberdade, é, igualmente, defendida por vários autores, nomeadamente Nabais (2004, 2010); Sanches (2006, 2010) e Oliveira (2012).

A este propósito, Sanches (2006: 26) defende que a gestão fiscal implica uma “redução da carga fiscal pela qual o sujeito passivo (...) escolhe, entre as várias soluções que lhe são proporcionadas pelo elemento jurídico, aquela que, por acção intencional ou emissão do legislador, está acompanhada de menos encargos fiscais”

Por sua vez, neste contexto, Nabais (2004: 227) sustenta que “do princípio de Estado Fiscal deriva a liberdade de as empresas escolherem as formas de actuação menos onerosas possíveis do ponto de vista fiscal. E numa tal liberdade integram-se também as possibilidades de praticar actos ou celebrar negócios jurídicos com o principal ou mesmo o único objectivo de reduzir ou eliminar impostos, conquanto que esta opção não seja vinculada através da utilização de meios ou instrumentos insólitos ou de todo inadequados ao objectivo ou objectivos económicos pretendidos.”

A gestão fiscal, ou planeamento fiscal lícito, *i.e.*, o aproveitamento da fiscalidade em prol da poupança fiscal do contribuinte, pode aplicar-se a qualquer vertente empresarial, pelo que, nos capítulos seguintes vamos focar-nos na gestão fiscal numa perspectiva ambiental, utilizando as normas fiscais ambientais que se aplicam ao sector automóvel.





3. A FISCALIDADE COMO FERRAMENTA AMBIENTAL

A fiscalidade ambiental, ou verde, consubstancia-se no uso da fiscalidade como ferramenta ambiental, *i.e.*, para incentivar comportamentos ambientalmente mais responsáveis, através de incentivos fiscais aos mesmos e penalizações, por agravamentos tributários, aos comportamentos ambientalmente mais reprováveis.

Importa referir que a grande importância atribuída à fiscalidade, enquanto ferramenta ambiental, só ocorreu a partir da década de 1990, com o modelo de reforma tributária defendido pela UE [União Europeia], denominado por *Green Tax Reform*, o qual teve origem no *white paper on growth, competitiveness and employment* da UE.

A filosofia inerente aquele modelo da *Green Tax Reform*, ou *ETR [Environmental Taxation Reform]*, implica alcançar dois tipos de objectivos (também conhecidos como «duplo dividendo»), por um lado, a diminuição da emissão de GEE [gases de efeito de estufa], melhorando os comportamentos ambientais; por outro, a diminuição dos níveis de desemprego, como consequência do desagravamento da tributação sobre a segurança social e trabalho; desagravamento tributário possível de acontecer devido à receita cobrada com a tributação ambiental, pois não se espera aumento de impostos, mas sim alterar o que é sujeito a tributação (de acordo com um princípio de neutralidade fiscal). Importa referir que, no contexto dos EUA [Estados Unidos da América], o «segundo dividendo» se consubstancia num aumento da eficácia e eficiência da economia (Baker & Köhler, 1998; Bosello, Carraro & Galeotti, 1998).

Assim, neste contexto, no âmbito da fiscalidade ambiental, a maioria dos estudos internacionais publicados ocorreram na década de 1990 e princípio deste século. E trataram-se, essencialmente, de pesquisas que se focaram nas vantagens da fiscalidade verde, enquanto ferramenta ambiental, comparativamente com a actuação directa naquele contexto, nomeadamente através do uso de quotas de emissão de GEE





(Howe, 1994; Parry *et al.*, 1999; Goulder *et al.*, 1999; Baranzini *et al.*, 2000; Sandmo 2003).

No mesmo período, surgiu uma sub-linha de investigação sobre a capacidade, ou não, da fiscalidade ambiental conseguir atingir aquele segundo objectivo positivo. Por um lado, os que defendem que a fiscalidade ambiental só permite atingir o primeiro objectivo, existindo o «segundo dividendo», contudo ele é negativo, por exemplo, Bovenberg e Mooij (1994,1995), Bohm (1996), Bosquet (2000) e Chiroleu-Assouline (2001); por outro lado, os que advogam que a tributação ambiental tem um ganho positivo no emprego (ou na economia em geral), nomeadamente Terkla (1984), Lee e Misiolek (1986), Goulder (1995a), Goulder (1995b), Koskela e Schöb (1999), Parry e Bento (2000), Koskela *et al.* (2001), Glomm *et al.* (2008) e Labandeira *et al.* (2004).

No caso português, existem essencialmente dois tipos de estudos: por um lado, os que compilam legislação ambiental dispersa, por exemplo Carreira *et al.* (2007) e Vasques e Martins (2007); Por outro lado, os estudos críticos, ou de classificação da reforma fiscal verde, por exemplo Alves e Palma (2004) e Borrego (2012, 2016).

Apesar do elevado número de estudos sobre a importância da tributação ambiental como ferramenta pró-ambientalistas, não são do nosso conhecimento, nem nacional, nem internacionalmente, pesquisas que se foquem em estudos de caso de decisões empresariais, situação tratada neste artigo, pelo que o consideramos um contributo para a literatura, por ir colmatar um *gap* de conhecimento.

Na secção seguinte, para uma melhor compreensão do uso da fiscalidade ambiental enquanto ferramenta de gestão, vamos abordar as normas de fiscalidade ambiental aplicadas em Portugal ao nosso objecto de estudo, *i.e.* as frotas empresariais de VLP.

4. A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL APLICÁVEL ÀS FROTAS DE VLP EM PORTUGAL





4.1. O regime das tributações autónomas em sede de IRC

As TA surgiram no âmbito do Decreto-Lei n.º 192/90, de 02 de junho, apresentando-se com uma função penalizadora, na medida em que tributam o consumo ou o gasto, sobretudo as despesas pessoais e não indispensáveis à actividade empresarial. Nesta perspectiva, as TA podem consubstanciar-se numa forma de tributação na fonte dos rendimentos em espécie, nomeadamente no caso de uso de viaturas, ou de rendimentos não declarados, por exemplo numa situação de despesas não documentadas, que se torne de difícil ou impossível tributação na esfera de quem deles usufruiu.

As TA, que inicialmente só se aplicavam às despesas confidenciais, contudo com a reforma fiscal de 2001, estenderam-se às despesas com viaturas ligeiras de passageiros (e às despesas de representação) e, posteriormente, a um conjunto muito diversificado de situações (ver art.º 88.º do CIRC³).

Esta matéria tem sido objeto de repetidas alterações ao longo destes últimos anos, no sentido, fundamentalmente, do seu aumento, particularmente no que concerne à tributação autónoma das viaturas ligeiras de passageiros.

Acresce, ainda, o facto de ter havido recentemente alterações às TA, em particular das viaturas ligeiras de passageiros, no âmbito da reforma da Fiscalidade Verde⁴, o que implicou que as TA e as depreciações deste tipo de viaturas possam vir a contribuir para o uso de viaturas menos poluentes.

Prevêem-se taxas diferenciadas para cada despesa e o seu agravamento em 10% no caso de se verificar um prejuízo fiscal no período de tributação em causa, nos termos do n.º 14 do art.º 88.º do CIRC.

³ TA também aplicáveis à categoria B do IRS (ver 73º do CIRS), contudo, sem enfoque em questões ambientais.

⁴ Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro.

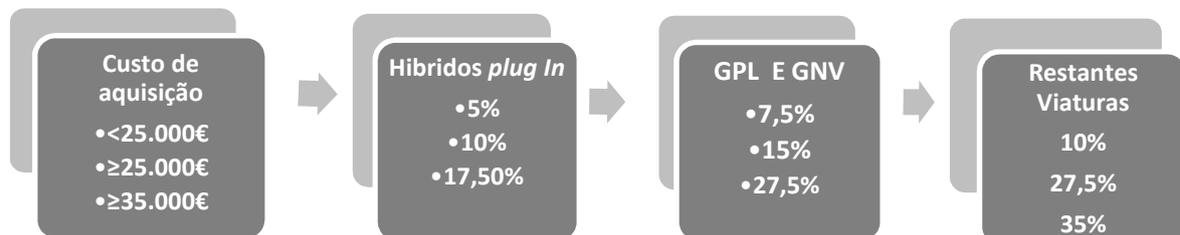




No que respeita mais concretamente às viaturas ligeiras de passageiros tem-se observado um crescente aumento das TA ao longo destes últimos anos. As sucessivas alterações legislativas conduziram, também, a uma diferenciação dos valores de TA em função do valor das viaturas, até que, em 2015, a Reforma da Fiscalidade Verde introduziu taxas de TA diferenciadas em função do nível de poluição das viaturas, despenalizando certos tipos (GPL⁵, GNV⁶ e híbridas *plug-in*), ou não tributando certos tipos específicos de viaturas.

É o caso (de não tributação) das seguintes viaturas ligeiras de passageiros: (i) viaturas eléctricas; (ii) viaturas dos serviços de transportes públicos de passageiros, destinadas a ser alugadas no âmbito da actividade da empresa; (iii) viaturas tributadas em IRS. Nos restantes casos, aplicam-se as taxas constantes na figura 1, acrescidas de 10% em caso de prejuízo, como já referido anteriormente.

Figura 1 - Taxas de tributação autónoma em sede de IRC



Pelas diferenças substanciais de TA entre os vários tipos de combustíveis/energias utilizados nas viaturas e pelas taxas elevadas de tributação, entendemos que, este novo regime de tributações autónomas poderá ter um forte impacto no parque automóvel empresarial.

De referir que as taxas se aplicam à totalidade dos encargos incorridos com as viaturas⁷ e são definidas em função do valor de aquisição das mesmas,

⁵ Gás de Petróleo Liquidefeito.

⁶ Gás Natural Veicular.

⁷ Art.º 88º, nº 5 do CIRC.





independentemente do ano em que foram adquiridas, o que, na nossa opinião, coloca um problema de justiça fiscal, que se consubstancia na aplicação das mesmas taxas de tributação a viaturas com valores comerciais totalmente diferentes.

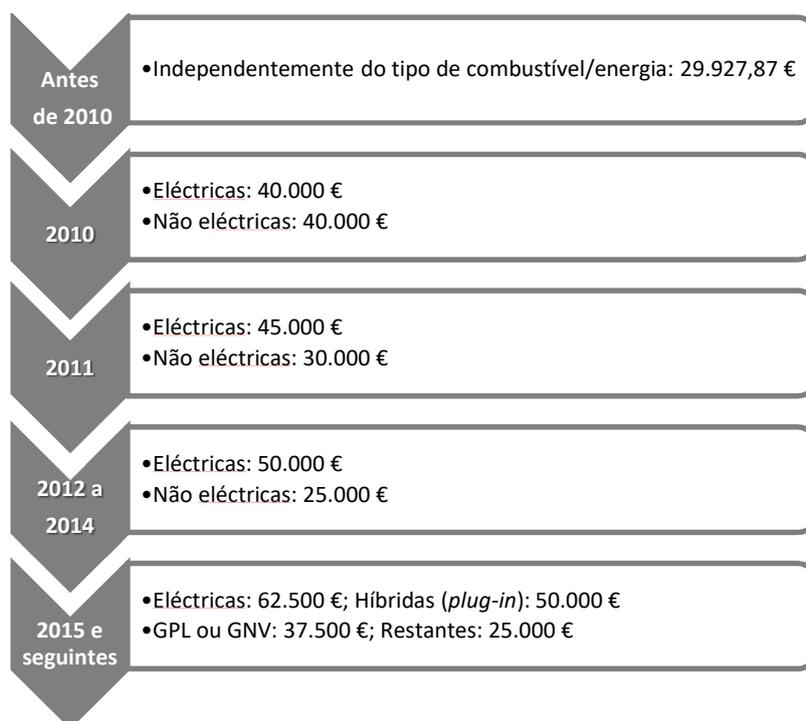
Ainda no contexto dos encargos com as viaturas alvo de tributações autónomas, cujos limites de aceitação vamos tratar no ponto seguinte, importa referir que os limites referidos na secção 4.2 só têm repercussão na aceitação dos gastos, uma vez que, para efeitos de determinação da base sobre a qual vai ser aplicada a tributação autónoma das viaturas, o valor de depreciação a considerar é aquele que tiver sido contabilizado e não o valor aceite fiscalmente.

4.2. Os limites às depreciações das VLP

Quanto às depreciações de viaturas ligeiras de passageiros, os limites das depreciações fiscalmente aceites, previstos no art.º 34º, nº 1, al. e) do CIRC e na Portaria n.º 467/2010, de 07 de julho, sofreram, também, ao longo destes anos, várias alterações.

Figura 2- Evolução do valor máximo depreciável nas VLP



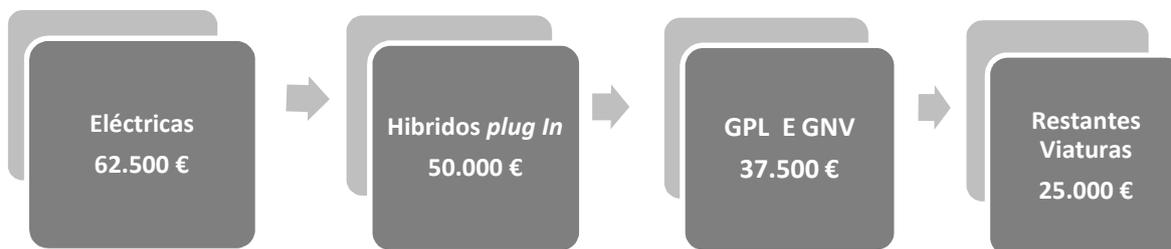


Tem-se, assim, verificado uma tendência para a diminuição progressiva do valor máximo depreciable nas viaturas convencionais e um aumento desse valor nas viaturas menos poluentes, conceito que tendo sido inicialmente aplicável só às viaturas eléctricas, foi, posteriormente, alargado, a partir de 2015, às híbridas *plug-in*, bem como às movidas a GPL e GNV, com limites diferenciados (ver figura 2).

Com a Reforma da Fiscalidade Verde, modificou-se os limites previstos na Portaria n.º 467/2010, de 07 de julho, sendo os valores máximos depreciables aceites para as viaturas ligeiras de passageiros adquiridas nos anos de 2015 e seguintes os que se realçam na figura 3.

Figura 3 – Valores máximos de depreciables das VLP adquiridas em 2015





4.3. A dedução do IVA nas VLP

A dedução do IVA nas viaturas ligeiras de passageiros só era permitida, até final de 2014, nos casos em que a compra e venda destas viaturas constituísse o objecto de actividade do sujeito passivo, ou aquelas que fossem manifestamente indispensável para o desenvolvimento da actividade empresarial em causa, como sucede, por exemplo, no caso dos táxis, ou das viaturas dos *rent a car*, segundo o art.º 21º, nº 2, al. a) do CIVA.

A entrada em vigor da Reforma da Fiscalidade Verde, através da Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro, alterou o art.º 21º, nº 2 do CIVA, alargando a dedução de IVA a situações que, embora não cumpram os pressupostos anteriores, são viaturas menos poluentes.

Assim, no caso de viaturas movidas a GPL e GNV, o IVA suportado é dedutível em 50%, e nas híbridas *plug-in* e eléctricas, em 100% (art.º 21º, n.º 2, al. f) e g) do CIVA), desde de que, em ambos os casos, o valor de aquisição das viaturas não ultrapasse os limites da Portaria n.º 467/2010, de 07 de julho, referidos na secção 2 (ver figura 3). A este propósito, importa referir que, de acordo com o Despacho de 2015-12-09 - Processo n.º 9577, articulado com o n.º 4 do art.º 2.º do Decreto Regulamentar 25/2009, de 14





de setembro⁸, estando em causa uma norma que permite a dedução do IVA os limites da referida Portaria são, para este efeito, considerados com exclusão do IVA.

É, ainda, importante dar ênfase ao facto de que este direito à dedução se confina às operações de “aquisição, fabrico ou importação, à locação e à transformação” das viaturas, não sendo, porquanto, extensível aos seus encargos, cuja dedução contínua a ser vedada pelo art.º 21º, nº 1, al. a) do CIVA.

Em suma, continuam a excluir-se do direito à dedução do IVA, a não ser nos casos já referidos, excepcionados pela art.º 21º, nº 2, al. a) do CIVA, as viaturas ligeiras de passageiros a gasolina e a gasóleo, ou seja as viaturas convencionais.

O facto de a dedução de IVA ser um factor-chave na escolha das viaturas ligeiras empresariais, estas novas regras no direito à dedução nas viaturas ligeiras de passageiros poderão ter um impacto de grande relevo no parque automóvel empresarial. Estas regras revestem-se de maior importância, se atendermos ao facto inegável de que durante muitos anos as empresas optaram pela aquisição de viaturas ligeiras de mercadorias de dois lugares, em detrimento das viaturas de passageiros, devido a dois factores importantes: (i) a dedução integral do IVA: (ii) a não aplicabilidade das tributações autónomas.

Esta situação modificou-se drasticamente, a partir de 2009, na medida em que, em alguns casos, deixou de ser possível deduzir o IVA nas viaturas ligeiras de mercadorias, nomeadamente nas situações em que não existe “conexão da utilização de viaturas de mercadorias com o tipo de operações tributáveis praticadas pelo sujeito passivo” de acordo com o entendimento proferido pela AT (Autoridade Tributária e Aduaneira) em Informação Vinculativa Processo: D051 2009030 de 25-03-2009. A este cenário acresce o facto de, em 2015, por alteração introduzida pela Lei n.º 82-C/2014, de 31 de

⁸ “No custo de aquisição ou de produção inclui-se o imposto sobre o valor acrescentado (IVA) que, nos termos legais, não for dedutível, designadamente em consequência de exclusão do direito à dedução, não sendo, porém, esses custos influenciados por eventuais regularizações ou liquidações efetuadas em períodos de tributação posteriores ao da entrada em funcionamento ou utilização”.





dezembro, ao nº 3 do art.º 88º do CIRC, algumas viaturas ligeiras de mercadorias passaram a estar sujeitas a tributações autónomas.

Assim, as viaturas ligeiras de passageiros movidas a GPL, GNV, híbridas *plug-in* e eléctricas, em virtude da dedução do IVA que lhes está associada, poderão começar, na nossa opinião, a apresentar-se no contexto empresarial como fortes candidatas à substituição das tradicionais viaturas ligeiras de mercadorias de dois lugares.

4.4. Tributação automóvel em Portugal

Em Portugal, a tributação automóvel reparte-se pelo ISV (Imposto Sobre Veículos), que tributa a aquisição de veículos e o IUC (Imposto Único de Circulação) que tributa a sua posse/utilização.

No caso das viaturas ligeiras, estes impostos têm a particularidade de terem sido criados já como uma tributação baseada no nível de poluição e de outros impactos ambientais, tendo em conta, principalmente as emissões de CO₂ em gramas por quilómetro – legislação aprovada pela Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho. A Fiscalidade Verde veio aumentar, ainda mais, a importância do factor «poluição ambiental», prevendo isenções ou reduções de tributação em sede do ISV e do IUC para os veículos híbridos *plug-in*, eléctricos, movidos a GPL ou GNV.

A filosofia de base dos dois impostos é similar, isto é, tributação com base na poluição e no desgaste nas infra-estruturas rodoviárias, contudo no nosso estudo só vamos aprofundar a aplicação do IUC, como suporte à compreensão dos cálculos realizados no caso prático; quanto ao ISV, não fazemos os cálculos deste imposto pois o mesmo já se encontra incluído nos valores de aquisição das viaturas.

Assim, no que se refere ao IUC, o seu cálculo passa, em primeiro lugar, pela determinação da categoria em que se enquadra, sendo que as viaturas ligeiras de





passageiros matriculadas após 1 de julho de 2007 enquadram-se na categoria B (art.º 2º, nº 1, al. b) do CIUC). A tributação dos veículos matriculados após o 1 de julho de 2007, isto é, posteriormente à entrada em vigor da Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho, são tributados com base em duas vertentes, por um lado a cilindrada da viatura, por outro lado, a emissão de CO2 por gramas/Km, ambas previstas no art.º 10º, nº 1 do CIUC.

Para obter o valor do IUC, procede-se à soma daqueles dois valores e aplica-se o coeficiente de actualização previsto no art.º 10º, nº 2 do CIUC, que é tanto maior quanto mais recente for a viatura, uma vez que o seu objectivo é aproximar mais os valores a pagar de IUC das viaturas anteriores e posteriores à aprovação da nova tributação automóvel.

No que respeita às viaturas a gasóleo, estas têm a particularidade de terem uma taxa adicional, prevista no art.º 216º da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro, a qual é adicionada ao imposto anteriormente calculado, sempre que a viatura seja a gasóleo.

No que se refere às viaturas eléctricas, estas estão isentas de IUC, de acordo com o art.º 5º do CIUC.

Definido o enquadramento técnico-legislativo, a nível da fiscalidade ambiental, para as frotas empresariais de viaturas ligeiras de passageiros, na secção seguinte iremos aplicar esse enquadramento a uma decisão empresarial de gestão fiscal.

5. ESTUDO DE CASO

Suponhamos que a Sociedade Exemplo, SA pretende adquirir uma viatura ligeira de passageiros. Perante a oferta diversificada de viaturas no mercado, vamos verificar qual poderá ser a solução mais vantajosa para a empresa na perspectiva fiscal.





Foram seleccionadas pela empresa quatro viaturas de gama similar, com diferentes combustíveis/energia: uma viatura a gasolina, uma a gasóleo, uma a GPL e uma eléctrica. As viaturas escolhidas têm as características constantes no quadro 1.

Quadro 1- Características das viaturas

	Gasolina	Gasóleo	GPL	Eléctrica
Preço de aquisição (IVA incluído)	25.000,00€	30.020,00€	28.290,00€	35.000,00€
Motorização/Motor eléctrico	1.362 cc	1.956 cc	1.364 cc	80 Kw
Categoria (Art.º 2º, nº 1, al. b) do CIUC)	B	B	B	B
Emissões de CO2 (gramas/Km)	144-152	139-150	139-156	---

A partir desta pré-selecção, procedemos à elaboração de três quadros com as respectivas características e cálculos, de modo a obter os correspondentes valores em termos de dedução de IVA, de depreciações, de IUC e de cálculos de tributações autónomas (ver quadro 2 a 4). Estes resultados têm como pressuposto os seguintes:

- A Sociedade Exemplo, SA é um sujeito passivo de IVA enquadrada no regime normal;
- A viatura a adquirir vai ser utilizada durante 11 meses⁹ por ano;
- A sua rota será em média de 2.000 km/mês e os consumos são calculados de acordo com as especificações do fabricante, sendo o preço do combustível o que vigorava em maio/junho de 2015¹⁰;
- A taxa de depreciação é a máxima aceite para este tipo de viaturas, de acordo como Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro: 25%;

⁹ A empresa fecha durante um mês no verão.

¹⁰ Data de elaboração do estudo.





- Presume-se que a empresa não apresenta prejuízos no ano de entrada em funcionamento da viatura, nem nos três anos seguintes;
- Estima-se que a viatura escolhida tenha 1.000 €/ano de encargos com a manutenção e 400 €/ano com o seguro;
- O IUC considerado foi calculado de acordo com as características de cada viatura.

Dos resultados obtidos no quadro 2 constata-se que o IVA só pode ser deduzido em duas viaturas, como podemos verificar, na viatura a GPL em que o valor do IVA dedutível é de 2.645,00€ e na viatura eléctrica cujo valor é de 6.544,72€.

No que se refere às depreciações aceites fiscalmente, considerando as limitações impostas pela Portaria 467/2010, de 07 de julho, verifica-se que no caso da viatura a gasóleo, pelo facto de exceder os 25.000,00€ previstos na referida Portaria, tem um excesso de depreciações de 1.255,00€ e que a viatura eléctrica admite um maior gasto com as depreciações, que importa contudo relativizar tendo em conta o seu custo de aquisição mais elevado.

Quadro 2- Cálculo de encargos com as viaturas (excepto IUC)

	Gasolina	Gasóleo	GPL	Eléctrico
Preço de aquisição (IVA incluído)	25.000,00€	30.020,00€	28.290,00€	35.000,00€
IVA dedutível (Artº 21º, nº 2, f) e g) CIVA)	0,00€	0,00€	2.645,00€	6.544,72€
Depreciação para efeitos fiscais	6.250,00€	6.250,00€ ¹¹	6.411,25€ ¹²	7.113,82€ ¹³
Rota estimada (2.000 km/x 11 meses)	2.200 km	2.200 km	2.200 km	2.200 km

¹¹ Limite máximo de depreciação: 25.000,00€.

¹² (28.290,00€ - 2.645,00€) x 25%

¹³ (35.000,00€ - 6.544,72€) x 25%





Consumo estimado combustível/energia	1.430	1.254	1.892	3.300
Preço unitário do combustível/energia	1,507€	1,224€	0,719€	0,070€
Valor do combustível/energia (IVA inc.)	2.155,01€	1.534,90€	1.360,35€	231,00€
IVA dedutível do combustível/energia	0,00€	143,51€	127,19€	0,00€

Quadro 3- Cálculo do IUC das viaturas

	Gasolina	Gasóleo	GPL	Eléctrica ¹⁴
Escalão de cilindrada (Art.º 10º do CIUC)	56,50	112,89	56,50	---
Escalão de CO2 (Art.º 10º do CIUC)	86,55	86,55	86,55	---
Coeficiente de actualização (Art.º 10º do CIUC)	1,15	1,15	1,15	---
Taxa adicional do gasóleo ¹⁵	---	20,12	---	---
Total de IUC	164,51 €	249,48	164,51 €	

Quadro 4 – Cálculo das TA das viaturas

	Gasolina	Gasóleo	GPL	Eléctrica
Preço de aquisição (IVA incluído)	25.000,00€	30.020,00€	28.290,00€	35.000,00€

¹⁴ Isento – Art.º 5º do CIUC

¹⁵ Art.º 216º da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro.





Taxas de TA- artº 88º, nº 3 e nº 18 CIRC	27,5%	27,5%	15%	---
Depreciação para efeitos de TA	6.250,00€	7.505,00€ ¹⁶	6.411,25€	7.113,82€
Manutenção	1.000,00€	1.000,00€	1.000,00€	1.000,00€
Seguro	400,00€	400,00€	400,00€	400,00€
IUC ¹⁷	164,51€	249,48€	164,51€	--- € ¹⁸
Custo do combustível (sem IVA ded.)	2.155,01€	1.391,39€ ¹⁹	1.233,16€ ²⁰	231,00€
TA da viatura	2,741,62€	2.900,11€	1.381,34€	0,00€

No que respeita às TA a considerar no Quadro 10 da Modelo 22 de IRC para efeitos de pagamento, a viatura eléctrica, por imposição legal, não tem TA, e a viatura que se destaca com um valor mais elevado de TA é a viatura a gasóleo, apesar do valor de aquisição não ser o mais alto (ver quadro 4).

Seguidamente, no quadro 5 apresentamos os gastos associados a cada viatura durante os 4 anos da sua vida útil esperada (vida útil associada à taxa de 25%), considerando como tal todos os valores pagos, inclusivamente as TA, bem como o IRC pago a mais por depreciações não aceites fiscalmente²¹ (considerando a taxa geral de 21%).

¹⁶ TA incide sobre o valor contabilizado (30.020,00€ x 25%) e não sobre o valor aceite.

¹⁷ IUC calculado de acordo com as características técnicas da cada viatura (ver quadro 3).

¹⁸ Isenção prevista no Art.º 5º do CIUC.

¹⁹ Valor sem IVA dedutível: 1.534,90€ - 143,51€

²⁰ Valor sem IVA dedutível: 1.360,35€ - 127,19€

²¹ Considerando que existe um quantitativo de depreciação não aceite fiscalmente, o lucro fiscal vai aumentar nessa proporção, comparativamente com a situação em que tal limitação não existisse, assim, a forma de repercutir nos cálculos o efeito dessa «não aceitação fiscal» é mensurar o imposto pago a mais pela existência desse encargo não aceite (ver cálculo na nota ° 20).





Quadro 5 – Gastos associados às viaturas nos quatro anos de vida útil

	Gasolina	Gasóleo	GPL	Eléctrica
Preço de aquisição (sem IVA dedutível)	25.000,00€	30.020,00€	25.645,00€	28.455,28€
Imposto a pagar por depreciação não aceite fiscalmente	0,00€	1.054,20€ ²²	0,00€	0,00€
Manutenção (x 4 anos)	4.000,00€	4.000,00€	4.000,00€	4.000,00€
Seguro (x 4 anos)	1.600,00€	1.600,00€	1.600,00€	1.600,00€
IUC (x 4 anos)	658,04€	997,92€	658,04€	--- €
Custo do combustível (x 4 anos)	8.620,04€	5.565,56€	4.932,64€	924,00€
TA da viatura (x 4 anos)	10.966,48€	11.600,44€	5.525,36€	0,00€
Peso relativo da TA em relação ao preço de aquisição	43,86%	38,64%	21,55%	0%
Gastos totais associados às viaturas	50.844,56€	54.838,12€	42.361,04€	34.979,28€

Como podemos verificar pela análise dos dados do quadro 5, a viatura eléctrica, embora seja a viatura com o maior preço de aquisição, contudo, a médio prazo, torna-se a viatura que no conjunto de todos os encargos implica um menor gasto para a empresa, pela conjugação de uma série de factores:

- Dedutibilidade da totalidade do IVA na aquisição;
- Aceitação das depreciações na totalidade para as viaturas até 62.500,00 €.

²² 1.255€ x 21% x 4 anos





- Isenção de IUC e TA.
- Menor valor de combustível/energia gastos.

Realçamos, neste caso, o peso das TA na tomada desta decisão, pois como se reflecte no quadro 5 os valores da TA representam os maiores encargos associados às viaturas, excluindo-se o valor de aquisição. Em alguns casos, como acontece na viatura movida a gasolina, o valor total da TA ascende a cerca de 44% do valor de aquisição da viatura, o que constitui um peso suficientemente grande, que não pode deixar de ser tido em consideração na decisão de aquisição de uma viatura, bem como da venda de outras que façam parte do parque automóvel empresarial.

Importa, ainda, dar ênfase ao facto de não ter sido considerado o valor gasto em baterias, que sabemos ser substancialmente maior no caso das eléctricas, ainda assim, considerámos o valor irrelevante para a tomada e decisão em causa.

6. CONCLUSÃO

A compra de uma viatura para uma empresa, com particular destaque para as viaturas ligeiras de passageiros, é cada vez mais determinada em função dos seus encargos totais, com particular enfoque para as suas implicações fiscais, o que obriga a uma gestão criteriosa do impacto da sua carga fiscal para a empresa.

A opção pelo critério do preço de aquisição é, sem dúvida, um factor a ponderar na aquisição, contudo como podemos verificar, não é o único critério para a tomada de decisão consciente e ponderada, pois, como foi possível apurar existem outros elementos a ter em conta, como a dedução do IVA, a aceitação das depreciações, os consumos e, o mais importante de todas, as TA associadas a essas viaturas.

Como pudemos, também, verificar no nosso estudo de caso, as tributações autónomas podem variar entre zero (no caso das viaturas eléctricas) e valores consideráveis, que,





no estudo em apreço, em termos relativos, rondou os 44% do valor de aquisição da viatura (no caso da viatura a gasolina).

Pelo referido, consideramos que a questão fiscal e, particularmente, as TA, pelo peso que esta tributação representa no total dos encargos das viaturas, deve ser considerada como factor-chave a ponderar na compra de viaturas ligeiras de passageiros destinadas às actividades empresarias, bem como nas decisões de alienar as viaturas que representam um maior encargo fiscal nas empresas.

No que concerne às pistas para investigações futuras, consideramos que seria pertinente realizar um estudo que permitisse comparar as variações, nas TA nas viaturas, entre o «pré» e o «pós» diploma da Reforma da Fiscalidade Verde, de 2015.





REFERÊNCIAS

Alves, M. R., & Palma, C. (2004). Impostos ambientais e o duplo dividendo: experiências europeias. (Working Papers de Economia, 14. Universidade de Aveiro, Aveiro). Retrieved May 5, 2016, from: <http://econpapers.repec.org/RePEc:ave:wpaper:142004>

Baker, T., & Köhler, J. (1998). Equity and Ecotax Reform in the EU: Achieving a 10 per cent Reduction in CO2 Emissions Using Excise Duties, *Fiscal Studies*, 19(4), 375-402.

Baranzini, A., Goldenberg, J., & Speck, S. (2000). A Future for carbon Taxes, *Ecological Economics*, 32(3), 395-412.

Bohm, P. (1996). Environmental Taxation and the Double Dividend: Fact of Fallacy? (CSERG, Working Paper Nº GEC 96-01).

Borrego, A. C. (2012). Green Tax Reform: O Caso Português, Paper presented at XXII Jornadas Luso-Espanholas de Gestão Científica, Vila Real, Portugal, UTAD.

Borrego, A.C. (2016). Diploma da Fiscalidade Verde – Finalmente uma Green Tax Reform em Portugal?, Paper presented at XXVI Jornadas Luso Espanholas de Gestão Científica, Idanha-a-Nova, Portugal, IPCB.

Bosello, F., Carraro, C., & Galeotti, M. (1998). The Double Dividend Issue: Modeling Strategies and Empirical Findings. Paper presented at National Conference on Energy and Environment, Roma, Italy.

Bovenberg, A. L., & Mooij, R. A. (1994). Environmental Levies and distortionary taxation, *American Economic Review*, 84, 1085-1089.





Bovenberg, A. L., & Mooij, R. A. (1995). Environmental Taxes, International Capital Mobility, and Inefficient Tax Systems: Tax Burden vs Tax Shifting, *International Tax and Public Finance*, 5, 7-39.

Carreira, F. A., Peixe, F., & Lima, R. (2007). A Fiscalidade e o Ambiente: O Caso Português, *Ciência e Técnica Fiscal*, 420, 301-342.

Castro, F., & Neves, T. C. (2008). Planeamento fiscal abusivo: O caso português no contexto internacional, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, 3, 116-150.

Chiroleu-Assouline, M. (2001). La double dividende. Modèles théoriques. (Working paper, Université de Paris, Paris).

Glomm, G., Kawaguchi, D., & Sepulveda, F. (2008). Green taxes and double dividends in a dynamic economy, *Journal of Policy Modelling*, 30, 19–32.

Goulder, L. H. (1995a). Environmental Taxation and the double dividend: A Reader's Guide, *International Tax and Public Finance*, 2, 157-183.

Goulder, L. H. (1995b). Effects of Carbon Taxes in an Economy with Prior Tax Distortions: An Intertemporal General Equilibrium Analysis, *Journal of Environmental Economics and Management*, 29(3), 271-297.

Goulder, L. H., Parry, I., Williams, R. C., & Burtraw, D. (1999). The Cost - Effectiveness of Alternative Instruments for Environmental Protection in a Second-Best Setting, *Journal of Public Economics*, 72(3), 329-360.





Howe, C.W. (1994). Taxes Versus Tradable Discharge Permits: A Review in the Light of the U.S. and European Experience. *Environmental and Resource Economics*, 4, 151–169.

Koskela, E., & Schöb, R. (1999). Alleviating unemployment: The case for green tax reforms, *European Economic Review*, 43, 1723-1746.

Koskela, E., Schöb, R., & Sinn, H. (2001). Green Tax Reform and Competitiveness, *German Economic Review*, 2(1), 19-30.

Labandeira, X., Labeaga, J. M., & Rodríguez, M. (2004). Green Tax Reforms in Spain, *European Environment*, 14, 290–299.

Lee, D. R., & Misiolek W. S. (1986). Substituting Pollution Taxation for General taxation: Some Implications for efficiency in Pollution Taxation, *Journal of Environmental Economics and Management*, 13, 338-347.

Nabais, J. C. (2004). *Direito Fiscal*, 4ª Ed., Coimbra:Almedina.

Nabais, J. C. (2010). A Liberdade de Gestão Fiscal das Empresas, *Fiscalidade*, 44, 5-42.

Parry, I., & Bento, A. (2000). Tax Deductions, Environmental Policy, and the “Double Dividend” Hypothesis, *Journal of Environmental Economics and Management*, 39(1), 67-96.

Parry, I., Robertson C. W., & Goulder, L. H. (1999). When Can Carbon Abatement Policies Increase Welfare? The Fundamental Role of Distorted Factor Markets, *Journal of Environmental Economics and Management*, 37(1), 52-84.





Sanches, J. S. (2006). Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional, Coimbra: Coimbra Editora.

Sanches, J.L. (2010). As duas constituições – nos dez anos da cláusula geral anti-abuso. In J.C. Amorim (Ed.), Planeamento e Evasão Fiscal – Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade do ISCAP (pp. 107-135). Porto: Vida Económica.

Sandmo, A. (2003). Environmental Taxation and Revenue for Development (Discussion paper World Institute for Development Economics Research, 2003/86, 1-27). Retrieved June 2, 2016, from: <http://www.cbd.int/financial/interdevinno/unu-dp2003-086.pdf>

Terkla, D. (1984). The efficiency value of effluent tax revenues, *Journal of Environmental Economics Management*, 11, 107-123.

Vasques, S., & Martins, G. (2007) A evolução da tributação ambiental em Portugal, *Revista do Fórum de Direito Tributário*, 28, 251- 266.

