

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

Artigo/Verba: Art.88º - Taxas de tributação autónoma

Assunto: Viaturas ligeiras de passageiros (VLP) -Sujeição a tributação autónoma dos encargos com VLP; Elegibilidade das despesas com VLP (CFEI II e IFR)

Processo: 25614, com despacho de 2024-07-24, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação

Conteúdo: No caso em apreço estava em causa aferir:

da sujeição a tributação autónoma dos encargos com viaturas ligeiras de passageiros;

da elegibilidade das despesas com viaturas ligeiras de passageiros para os benefícios fiscais Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento II e Incentivo Fiscal à Recuperação.

Tratavam-se de viaturas ligeiras de passageiros afetas à atividade do sujeito passivo, de "Medicina, segurança e higiene no trabalho", as quais foram adquiridas com a finalidade de permitir a deslocação dos seus colaboradores afetos às áreas técnicas, nomeadamente na área da segurança.

I - Tributação Autónoma em Sede de IRC dos Gastos em Viaturas Ligeiras de Passageiros

1. Em sede de IRC, determina o n.º 3 do artigo 88.º do Código do IRC que "são tributados autonomamente os encargos efetuados ou suportados por 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 artigo 7.º do Código do Imposto sobre Veículos, motos ou motociclos, às seguintes taxas:

a) 8,5% no caso de viaturas com um custo de aquisição inferior a 27.500;

b) 25,5% no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a 27.500 e inferior a 35.000;

c) 32,5% no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a 35.000."

2. Estão abrangidos por esta tributação todos os encargos dedutíveis relativos a este tipo de viaturas, designadamente, depreciações, rendas ou alugueres, seguros, manutenção e conservação, combustíveis e impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização.

3. Contudo, foram expressamente excluídos desta norma os encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos, afetos à exploração do serviço público de transportes, destinados a serem alugados no exercício de atividade normal do sujeito passivo, bem como com viaturas automóveis relativamente às quais tenha sido celebrado o acordo previsto no n.º 9 da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do

IRS.

4. Ou seja, pretendeu-se excluir do âmbito de aplicação do artigo 88.º do Código do IRC, os casos em que a utilização das viaturas está diretamente relacionada com a exploração do serviço público de transportes ou com o aluguer das viaturas no exercício da atividade normal do sujeito passivo.

5. Portanto, importa esclarecer que, no que diz respeito aos veículos expressamente excluídos de tributação autónoma, caso o legislador tivesse a intenção de abranger outras situações para além das mencionadas, tê-lo-ia feito, explicitamente. Não compete ao "intérprete o pensamento legislativo que não tenha na lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente exposto." (vd. artigo 9.º, n.ºs 2 e 3 do Código Civil).

6. Assim sendo, e remetendo para a atividade a que se encontram afetas as referidas viaturas, importa salientar que a mesma consiste na prestação de serviços no âmbito da medicina, segurança e higiene no trabalho.

7. Efetivamente, a afetação das referidas viaturas não se reconduz a nenhuma das exceções previstas no n.º 6 do artigo 88.º do Código do IRC, nem, tão pouco, a atividade do sujeito passivo se desenvolve em torno da exploração das viaturas em causa, ao contrário do que sucede no caso de viaturas afetas às atividades referidas no já citado n.º 6.

8. Esta é uma norma antiabuso, de onde resulta que todos os encargos efetuados ou suportados com as viaturas mencionadas no n.º 3 do artigo 88.º do Código do IRC estão sujeitos a tributação autónoma, a não ser que se enquadrem nas exceções previstas no n.º 6 do artigo 88.º do CIRC, o que não é o caso.

9. Para efeitos da aplicação da exceção prevista no n.º 6, o que deve relevar não é se as viaturas se encontram exclusivamente afetas à atividade do sujeito passivo, mas sim, se as mesmas se encontram nalguma das situações previstas no referido normativo.

10. Resulta assim, no que concerne às viaturas ligeiras de passageiros utilizados para deslocação/transporte dos colaboradores das áreas técnicas, que os respetivos encargos não estão abrangidos pela exceção prevista no n.º 6 do artigo 88.º do Código do IRC, estando, por isso, sujeitos a tributação autónoma.

II - Elegibilidade De Viaturas Ligeiras de Passageiros para Efeitos de Benefícios Fiscais

Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento II (CFEI II)

1. As despesas de investimento elegíveis para efeitos de CFEI II são as descritas no artigo 4.º do regime.

2. Nos termos do n.º 1 do referido normativo, para efeitos deste regime, consideram-se despesas de investimento em ativos afetos à exploração as relativas a ativos fixos tangíveis e ativos biológicos que não sejam consumíveis, adquiridos em estado de novo e que entrem em funcionamento ou utilização até ao final do período de tributação que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2021.

3. No n.º 5 do artigo 4.º do regime são excluídas as despesas de investimento em ativos, previstas no n.º 1, que sejam suscetíveis de utilização na esfera pessoal.

4. A norma é explícita ao excluir as despesas de investimento em ativos que são

suscetíveis de serem utilizados na esfera pessoal. A intenção do legislador foi, não apenas excluir as despesas de investimento em ativos efetivamente utilizados para fins pessoais, mas também aqueles em que existe a possibilidade de tal utilização, independentemente de esta ocorrer ou não.

5. A alínea a) do n.º 5 do artigo 4.º do CFEI II refere que se encontram excluídas "as viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, barcos de recreio e aeronaves de turismo, exceto quando tais bens estejam afetos à exploração do serviço público de transporte ou se destinem ao aluguer ou à cedência do respetivo uso ou fruição no exercício da atividade normal do sujeito passivo".

6. Ora, no caso em apreço, trata-se de um sujeito passivo que exerce a atividade de prestação de serviços no âmbito da medicina, segurança e higiene no trabalho, pelo que, ainda que seja de considerar que as viaturas (ligeiras de passageiros) que permitem a deslocação dos colaboradores das áreas técnicas são utilizadas no âmbito da atividade, não se poderá deixar de considerar que essa utilização tem um carácter acessório face à atividade desenvolvida e aos serviços prestados pela entidade.

7. Efetivamente, essas viaturas não se destinam a ser utilizadas no contexto da exploração do serviço público de transporte, nem se destinam ao aluguer ou à cedência do respetivo uso ou fruição no exercício da atividade normal do sujeito passivo.

8. Portanto, no caso em análise, considera-se que as viaturas ligeiras de passageiros em causa não cumprem com a exceção prevista na alínea a) do n.º 5 do artigo 4.º do CFEI II, isto é, as viaturas ligeiras de passageiros em causa não estão afetas "à exploração do serviço público de transporte" nem se destinam "ao aluguer ou à cedência do respetivo uso ou fruição no exercício da atividade normal do sujeito passivo", pelo que se conclui que não são elegíveis para o benefício fiscal CFEI II.

Incentivo Fiscal à Recuperação (IFR)

9. Conforme determina o n.º 1 do artigo 3.º do IFR, o benefício fiscal a conceder aos sujeitos passivos referidos no artigo 2.º corresponde a uma dedução à coleta de IRC das despesas de investimento em ativos afetos à exploração, que sejam efetuadas entre 1 de julho e 31 de dezembro de 2022.

10. Nos termos do n.º 1 do artigo 4.º do mesmo diploma, consideram-se despesas de investimento em ativos afetos à exploração relativas a ativos fixos tangíveis e ativos biológicos que não sejam consumíveis, adquiridos em estado novo e que entrem em funcionamento ou utilização até ao final do período de tributação que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2022.

11. Para efeitos do n.º 1 do artigo 4.º, refere o n.º 5 que são excluídas as despesas de investimento em ativos suscetíveis de utilização na esfera pessoal, considerando-se como tais, entre outras, as referidas na alínea a), isto é, as viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, barcos de recreio e aeronaves de turismo, exceto quando tais bens estejam afetos à exploração do serviço público de transporte ou se destinem ao aluguer ou à cedência do respetivo uso ou fruição no exercício da atividade normal do sujeito passivo.

12. Ora, no caso em apreço, trata-se de um sujeito passivo que exerce a atividade de prestação de serviços no âmbito da medicina, segurança e higiene no trabalho, pelo que as viaturas (ligeiras de passageiros e de mercadorias) que permitem a deslocação dos colaboradores das áreas técnicas, afiguram-se acessórias dos serviços prestados, ainda que necessárias para a realização da atividade.

13. Assim sendo, no caso em apreço, as viaturas ligeiras de passageiros não cumprem com a exceção prevista na alínea a) do n.º 5 do artigo 4.º do IFR, uma vez que não estão afetas "à exploração do serviço público de transporte" nem se destinam "ao aluguer ou à cedência do respetivo uso ou fruição no exercício da atividade normal do sujeito passivo", pelo que se conclui que estas viaturas não serão elegíveis para o benefício fiscal IFR.