

Ofício Circulado N.º: 25088

Data: 2025-11-21

Entrada Geral:

N.º Identificação Fiscal (NIF):

Sua Ref.^a:

Técnico: .

Exmos. Senhores

Subdiretores-Gerais

Diretores de Serviços

Diretores de Finanças

Diretores de Alfândegas

Chefes de Equipas Multidisciplinares

Chefes dos Serviços de Finanças

Chefes das Delegações Aduaneiras

Coordenadores das Lojas do Cidadão

Assunto: IVA – DIREITO À DEDUÇÃO - ARTIGO 21.º, N.º 2, ALÍNEAS F) E G) DO CÓDIGO DO IVA

Considerando as dúvidas suscitadas relativamente ao âmbito de aplicação das alíneas f) e g) do n.º 2 do artigo 21.º do Código do IVA, procede-se à divulgação das presentes instruções:

1. O exercício de operações tributáveis confere, em regra, o direito à dedução do IVA que incide na aquisição dos bens e serviços necessários à realização dessas operações, conforme resulta dos artigos 19.º e 20.º do Código do IVA e desde que verificadas as condições ali enunciadas.
2. Contudo, quanto à dedução do imposto relativo a despesas com a aquisição, fabrico ou importação, locação, utilização, transformação e reparação de "viaturas de turismo", as mesmas estão excluídas daquele direito, independentemente de serem ou não incorporadas na atividade produtiva, conforme previsto na parte final da alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do Código do IVA.
3. É considerada "viatura de turismo", de acordo com esta norma, "(...) 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 caráter agrícola, comercial ou industrial ou que, sendo misto ou de transporte de passageiros, não tenha mais de nove lugares, com inclusão do condutor".
4. Sobre esta matéria encontra-se em vigor o Ofício-circulado n.º 30152/2013, de 2013-10-16, divulgado pela Área de Gestão Tributária do IVA – Gabinete do Subdiretor-Geral.
5. Todavia, no quadro do incentivo à utilização de veículos elétricos, decorrente da reforma da fiscalidade verde, foi aditada a alínea f) ao n.º 2 do artigo 21.º ao Código do IVA, pela Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro, de acordo com a qual não se verifica a exclusão do direito à dedução relativamente a: "Despesas relativas à aquisição, fabrico ou importação, à locação e à transformação em viaturas elétricas ou híbridas plug-in, de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas elétricas ou híbridas plug-in, quando consideradas viaturas de turismo, cujo custo de aquisição não exceda o definido na portaria a que

se refere a alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º do Código do IRC", ou seja, cujo custo de aquisição não exceda os limites fixados na Portaria n.º 467/2010, de 7 de julho.

6. A mesma lei aditou a alínea g) ao n.º 2 do artigo 21.º do Código do IVA a qual prevê que as "despesas relativas à aquisição, fabrico ou importação, à locação e à transformação de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas movidas a GPL ou a GNV, quando consideradas viaturas de turismo, cujo custo de aquisição não excede o definido na portaria a que se refere a alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º do Código do IRC", é dedutível na proporção de 50%.

7. Os valores de referência, com exclusão do próprio IVA suportado, para os veículos ligeiros de passageiros ou mistos adquiridos nos períodos de tributação que se iniciem em 1 de janeiro de 2015 ou após essa data, previstos na citada portaria e que servem como referência para os valores de aquisição dos veículos elétricos, híbridos plug-in ou movidos a GPL ou GNV, nos termos das alíneas f) e g) do n.º 2 do artigo 21.º do Código do IVA, são, atualmente:

- a) 62.500 € relativamente a veículos movidos exclusivamente a energia elétrica;
- b) 50.000 € relativamente a veículos híbridos plug-in;
- c) 37.500 € relativamente a veículos movidos a gases de petróleo liquefeito ou gás natural veicular.

Exemplo 1:

Um sujeito passivo de IVA, enquadrado no regime normal, adquiriu em 2025 uma viatura ligeira de passageiros híbrida plug-in, cujo preço de aquisição ascendeu a 59.040 €, o qual inclui 11.040 € do correspondente IVA.

Nos termos da alínea f) do n.º 2 do artigo 21.º do Código do IVA, e conforme os limites estabelecidos na Portaria n.º 467/2010, de 7 de julho, apenas é dedutível o IVA relativo a viaturas híbridas plug-in cujo custo de aquisição, com exclusão do próprio IVA, não excede o limite de 50.000 €. Nestes termos, considerando que o custo de aquisição, com exclusão do IVA, ascende a 48.000 €, o IVA suportado na aquisição desta viatura (11.040 €) é dedutível.

8. O legislador optou por manter excluído do direito à dedução o imposto suportado quanto a outras despesas relativas a "viaturas de turismo", nomeadamente, despesas de utilização, conservação ou manutenção, na medida em que não as incorporou nas citadas alíneas f) e g) do n.º 2 do artigo 21.º do Código do IVA, impossibilitando, assim, a sua dedução.

Exemplo 2:

Um sujeito passivo de IVA, enquadrado no regime normal, adquiriu em 2025 uma viatura ligeira de passageiros elétrica, cujo preço de aquisição ascendeu a 40.000 € (IVA incluído). Em setembro, suportou 1.230 € (IVA incluído) de despesas de manutenção da viatura.

Nos termos da alínea f) do n.º 2 do artigo 21.º do Código do IVA, e conforme os limites estabelecidos na Portaria n.º 467/2010, de 7 de julho, o IVA suportado com a aquisição de viaturas elétricas cujo custo de aquisição, com exclusão do próprio IVA, não exceda o limite de 62.500 € é dedutível. Ainda assim, não confere direito à dedução, o IVA suportado com as despesas de manutenção desta viatura, por configurarem despesas de utilização e/ou reparação e, como tal, não terem enquadramento nas exceções previstas na alínea f).

9. Não se verifica igualmente a exclusão do direito à dedução do imposto suportado na aquisição, fabrico ou importação, à locação e à transformação de viaturas com sistema bi-fuel, como é o caso das viaturas movidas a GPL e a gasolina/gasóleo.

Exemplo 3:

Um sujeito passivo de IVA, enquadrado no regime normal, adquiriu em 2025 uma viatura ligeira de passageiros com sistema bi-fuel (GPL e gasolina), cujo preço de aquisição ascendeu a 30.135 €, o qual inclui 5.635 € do correspondente IVA.

Nos termos da alínea g) do n.º 2 do artigo 21.º do Código do IVA, e conforme os limites estabelecidos na Portaria n.º 467/2010, de 7 de julho, o IVA suportado com a aquisição de viaturas que sejam movidas a GPL, ainda que não seja de forma exclusiva, confere direito à dedução na proporção de 50% quando o custo de aquisição, com exclusão do próprio IVA, não excede o limite de 37.500 €. Nestes termos, o IVA dedutível ascende a 2.817,50 € ($50\% \times 5.635 \text{ €}$).

I - Custo de aquisição dos veículos ligeiros de passageiros ou mistos elétricos ou híbridos plug-in

10. No que diz respeito à comercialização dos veículos elétricos, híbridos plug-in ou movidos a GPL ou GNV, importa esclarecer o que deve estar englobado no custo de aquisição dos veículos.

11. Para efeitos do limiar de direito à dedução, previsto nas alíneas f) e g) do n.º 2 artigo 21.º do Código do IVA, estão compreendidos no custo de aquisição do veículo, para além do respetivo preço de compra deduzido de eventuais descontos e abatimentos, todos os valores relacionados com a mesma, incluindo despesas legais, ainda que parte deles sejam faturados separadamente.

12. Ou seja, não é permitida a decomposição artificial do custo de aquisição dos veículos referidos nos pontos anteriores.

Exemplo 4:

Um sujeito passivo de IVA, enquadrado no regime normal, adquiriu em 2025 uma viatura ligeira de passageiros híbrida plug-in, cuja operação foi objeto de duas faturas distintas: uma correspondente ao

valor base da viatura, no montante de 47.000 € (IVA excluído), e outra referente ao sistema de navegação, no valor de 10.000 € (IVA excluído).

O custo total de aquisição da viatura, considerando ambas as faturas, ascendeu assim a 57.000 € (IVA excluído) pelo que, nos termos da alínea f) do n.º 2 do artigo 21.º do Código do IVA, e conforme os limites estabelecidos na Portaria n.º 467/2010, de 7 de julho, o IVA suportado com a respetiva aquisição não confere direito à dedução.

II – Afetação temporária da viatura na esfera privada do sujeito passivo ou fora do âmbito da realização de operações sujeitas a imposto

13. A utilização na esfera privada do sujeito passivo ou fora do âmbito da realização de operações sujeitas a imposto e dele não isentas dos veículos elétricos, híbridos plug-in ou movidos a GPL ou GNV, afetos à respetiva atividade, cujo IVA suportado aquando da sua aquisição foi deduzido por aplicação das alíneas f) ou g) do n.º 2 artigo 21.º do Código do IVA, configura uma prestação de serviços tributável em IVA nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 4.º do Código do IVA.

14. O valor tributável desta prestação de serviços é determinado nos termos do artigo 16.º do Código do IVA, correspondendo ao valor normal do serviço, ou seja, o preço, aumentado das despesas acessórias inerentes, que um adquirente ou destinatário, no estádio de comercialização em que é efetuada a operação e em condições normais de concorrência, teria de pagar a um prestador independente, no tempo e lugar em que é efetuada a operação ou no tempo e lugar mais próximos, para obter o serviço ou um serviço similar, não podendo, na falta deste, o valor normal ser inferior ao custo suportado pelo sujeito passivo na execução da prestação de serviços.

15. Para este efeito, os sujeitos passivos devem adotar um critério baseado nos quilómetros efetivamente percorridos pela viatura durante o período de tributação em causa, apurando a proporção correspondente à utilização da viatura na esfera privada do sujeito passivo ou fora do âmbito da realização de operações sujeitas a imposto e dele não isentas relativamente ao total de quilómetros percorridos.

16. Sobre o valor tributável destas prestações de serviços deve ser liquidado IVA à taxa normal a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IVA.

Exemplo 5:

Um sujeito passivo, engenheiro civil, celebrou um contrato de locação financeira de uma viatura de turismo elétrica, para afetação e utilização predominante na sua atividade. O valor da viatura ascende a 50.000 € (IVA excluído) e o valor da renda a 800 € (IVA excluído).

Nos termos da alínea f) do n.º 2 do artigo 21.º do Código do IVA, e conforme os limites estabelecidos na Portaria n.º 467/2010, de 7 de julho, o sujeito passivo pode deduzir o IVA relativo à mera locação da viatura no valor de € 184 (800 € x 23%), uma vez que esta se encontra afeta à sua atividade e o custo da viatura encontra-se dentro do limite legal.

No entanto, nesse mês utilizou a viatura na sua esfera privada, representando essa utilização 40% do total dos kms efetuados. Considerando que tal utilização configura uma prestação de serviços tributável em IVA, nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 4.º do Código do IVA e que o valor tributável desta prestação de serviços é determinado nos termos do artigo 16.º do Código do IVA, correspondendo ao valor normal do serviço, o imposto liquidado à taxa normal de 23%, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IVA, a constar nos campos 3 e 4 da declaração periódica de IVA corresponde a:

$$800 \text{ €} \times 23\% \times 40\% = 73,60$$

A este montante deve ser acrescido o valor proporcional ao IVA suportado na aquisição de eletricidade para utilização da viatura que tenha sido deduzido nos termos da alínea h) do n.º 1 do artigo 21.º do Código do IVA.

III - Locação operacional

17. No caso particular dos contratos de locação operacional, vulgarmente designados “renting”, as dúvidas estão relacionadas com a dedutibilidade, na esfera dos locatários (sujeitos passivos de IVA que afetem os veículos a atividades que confirmam o direito à dedução), do imposto incorrido neste tipo de operações (locação operacional), quando em causa estão veículos ligeiros de passageiros ou mistos elétricos, híbridos plug-in ou movidos a GPL ou GNV (quando considerados “viaturas de turismo”, nos termos do Código do IVA), cujo custo de aquisição não exceda os limites legalmente previstos.

18. As dúvidas surgem em virtude de o valor pago, que corresponde à remuneração pela utilização dos veículos, incluir, além da locação, outro tipo de despesas, designadamente, despesas de reparação, manutenção e/ou utilização

19. Recorde-se que a opção legislativa, vertida na Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro, foi no sentido de introduzir, especificamente, as alíneas f) e g) do n.º 2 do artigo 21.º do Código do IVA, por via das quais passou a ser permitida a dedução do imposto suportado na aquisição, fabrico ou importação, locação e transformação, de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas elétricas, híbridas plug-in ou movidas a GPL ou GNV, quando consideradas viaturas de turismo, prevendo um limite para o custo de aquisição.

20. Efetivamente, foi alargado o direito à dedução do imposto suportado em determinadas despesas relativas a “viaturas de turismo” que tenham certas características, e dentro de determinados limites de custo de aquisição.

21. Contudo, o alargamento do direito à dedução limita-se às despesas suportadas na aquisição, fabrico, ou importação, locação e transformação de veículos, quando considerados “viaturas de turismo”, cujo custo de aquisição não exceda o valor definido na portaria a que se refere a alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º do Código do IRC.

22. O imposto suportado em despesas de utilização ou reparação, nas quais se inclui a conservação e a manutenção, todas relativas às “viaturas de turismo”, ainda que estas viaturas sejam veículos elétricos, híbridos plug-in ou movidos a GPL ou GNV, cujo custo de aquisição não exceda o definido na portaria a que se refere a alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º do Código do IRC, continua excluído do direito à dedução do IVA.

23. No caso particular da locação operacional, considerando as características típicas destes contratos, a remuneração engloba a prestação de outros serviços além da mera locação do veículo.

24. As diferentes componentes da locação operacional (disponibilização do veículo, reparações, seguros, gestão e tratamento de portagens e multas, etc.), embora abrangidas num único contrato não perdem a sua individualidade.

25. Os sujeitos passivos têm a liberdade de configurar as suas operações conforme o que considerem ser mais conveniente dentro das normas legais vigentes.

26. Na locação operacional está em causa uma operação económica que, inequivocamente, se apresenta com diferentes componentes, tendo cada um deles um tratamento diferenciado em sede de direito à dedução.

27. Assim, se os elementos desta operação forem discriminados, permitindo identificar o preço de cada um dos elementos pagos pelos locatários, o imposto relativo à mera locação das “viaturas de turismo” que reúnam as características acima referidas é dedutível, não sendo dedutível o imposto suportado nos restantes serviços referentes à manutenção, utilização e reparação das viaturas, os quais se encontram excluídos por aplicação da alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do Código do IVA.

Exemplo 6:

Um sujeito passivo celebra com uma sociedade de *renting* um contrato de locação operacional de uma viatura de turismo, elétrica, para utilização pelos seus colaboradores durante um período de 36 meses. O valor da viatura ascende a 50.000 €.

Na fatura mensal emitida pela empresa de *renting* são discriminados os seguintes elementos:

- Valor da locação da viatura: 800 € (IVA excluído)
- Valor dos serviços de manutenção e assistência: 100 € (IVA excluído)
- Valor do seguro e gestão administrativa: 50 € (IVA excluído)

Neste caso, por se encontrarem devidamente discriminados os diversos elementos da operação, o sujeito passivo pode deduzir o IVA relativo à mera locação da viatura ($800 \text{ €} \times 23\%$) nos termos da alínea f) do n.º 2 do artigo 21.º do Código do IVA, e conforme os limites estabelecidos na Portaria n.º 467/2010, de 7 de julho.

Contudo, não é dedutível o IVA correspondente aos restantes serviços (manutenção, assistência, seguro e gestão), os quais se encontram excluídos do direito à dedução, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do Código do IVA.

28. De modo contrário, se os valores dos diversos componentes do contrato não forem discriminados e a respetiva contraprestação for constituída por um valor único, nos termos estabelecidos no contrato, o imposto suportado não é dedutível na sua totalidade.

Exemplo 7:

Um sujeito passivo celebra com uma sociedade de *renting* um contrato de locação operacional de uma viatura de turismo, híbrida plug-in, para utilização pelos seus colaboradores durante um período de 36 meses. O valor da viatura ascende a 45.000 €.

Nos termos do contrato, o sujeito passivo paga uma renda mensal única de 950 €, que abrange simultaneamente, a utilização da viatura, os serviços de manutenção e assistência, o seguro e a gestão administrativa do contrato.

Como o valor da contraprestação é apresentado de forma global, sem discriminação dos diversos componentes (locação, serviços e seguros), não é possível identificar o montante correspondente à mera locação da viatura.

Desta forma, o IVA suportado sobre a totalidade da renda mensal não é dedutível, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do Código do IVA.

Com os melhores cumprimentos.

O Subdiretor-Geral