



Universidade do Porto
Faculdade de Direito

JOANA RITA OLIVEIRA SAMPAIO

**IVA- IMPLICAÇÕES EM SEDE DE POLÍTICA
FISCAL**
UM INSTRUMENTO DE MODELAÇÃO DE
COMPORTAMENTOS?

Mestrado em Direito
Ciências Jurídico Económicas

Trabalho realizado sob a orientação da Professora Doutora
Glória Teixeira

Julho de 2013

*Aos meus pais e irmãos pelo carinho de sempre,
Ao meu Carlos Filipe, pelo apoio incondicional, pela confiança e imensa compreensão nas
horas de estudo roubadas ao lazer,
À minha orientadora, Prof. Dr.^a Glória Teixeira, pela disponibilidade e conselhos,*

Um sincero obrigada!

RESUMO

É objeto do nosso estudo o IVA- Imposto sobre o Valor Acrescentado. Sem pretender caracterizar toda a estrutura do imposto, estudaremos a adoção deste imposto no contexto comunitário e nacional, fazendo uma incursão sobre a evolução do IVA em Portugal. Nesta tarefa, dedicaremos especial atenção às alterações registadas em matéria de isenções e incidência das taxas reduzidas, de forma a avaliar as suas implicações em sede de política fiscal. Indiscutivelmente, apresentando-se os impostos como a principal fonte de financiamento do nosso Estado e da generalidade dos países, aproveitamos o momento para questionar se os objetivos da corrente imposição de um imposto como o IVA, poderão passar por aspirações de modelação dos comportamentos dos contribuintes, influenciando desta forma, a política fiscal traçada pelos governantes. Analisada a estrutura do imposto, nomeadamente o seu regime de taxas e isenções, os argumentos e méritos associados a tal estrutura, veremos que a decisão é acima de tudo política e, em muito, influída pela ciência económica.

ABSTRACT

The subject of our study is VAT-Value Added Tax. Without intending to characterize tax's entire structure, we will analyze the adoption of this specific tax within the EU context and the national context, we will make an incursion through VAT's evolution in Portugal. For this effect, we will devote special attention to the changes concerning exemptions and incidence of reduced rates in order to assess their implications on fiscal policy. Being taxes the main source of funding for our state and of most countries, we will take the opportunity to question whether the underlying purpose of the current imposition of a tax such as VAT is to shape taxpayers' behaviour, this way influencing the fiscal policy drawn by the rulers. Once we have analyzed the tax's structure, including its system of rates and exemptions, and the arguments and merits associated with this structure, we will come to the conclusion that such decision is mostly political being significantly influenced by economic science.

ÍNDICE

1. INTRODUÇÃO	3
2. PERSPETIVA HISTÓRICA	6
2.1 NA UNIÃO EUROPEIA	6
2.2 EM PORTUGAL	11
3. POLÍTICA FISCAL	15
4. TAXAS	20
4.1 ANÁLISE DO ARTIGO 18º DO CIVA	20
4.2 PERSPETIVA HISTÓRICA DAS ALTERAÇÕES EM SEDE DE TAXAS DO IVA	23
5. ISENÇÕES, IVA À TAXA ZERO, TAXAS REDUZIDAS	28
5.1 BENS E SERVIÇOS SUJEITOS A ISENÇÃO/IVA À TAXA ZERO/TAXA REDUZIDA	31
5.1.1 BENS ALIMENTARES	31
5.1.2 ELETRICIDADE E GÁS	32
5.1.3 BENS DE MÉRITO	34
6. O PROBLEMA	41
6.1 ARGUMENTOS A FAVOR DE UMA TAXA ÚNICA	44
6.2 QUAL A OPÇÃO?	46
6.3 IMPOSTOS ESPECIAIS SOBRE O CONSUMO	50
7. CONCLUSÃO	54
8. BIBLIOGRAFIA	58

LISTA DE ABREVIATURAS

ASECE	Apoio Social Extraordinário ao Consumidor de Energia
AT	Autoridade Tributária
Cap.	Capítulo
CEE	Comunidade Económica Europeia
CIVA	Código do Imposto sobre o Valor acrescentado
CIEC	Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo
CRP	Constituição da República Portuguesa
DL	Decreto Lei
DR	Diário da República
IEC	Imposto Especial sobre o Consumo
IHRU	Instituto da Habitação e da Reabilitação Urbana
INSEE	Institut National de la Statistique et des Études Économiques
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IT	Imposto de Transações
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
JO	Jornal Oficial das Comunidades Europeias
L	Lei
LGT	Lei Geral Tributária
LOE	Lei do Orçamento de Estado
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
TJCE	Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias
UE	União Europeia

1. INTRODUÇÃO

No âmbito do leque de impostos que cada Estado tem à sua mão e que compõem a política fiscal, o IVA, enquanto imposto indireto, ocupa um lugar pioneiro na tributação, já que é um dos principais responsáveis pela maior fatia de receitas.

Com origem em França, onde foi aplicado pela primeira vez, foi adotado pela então Comunidade Económica Europeia. A adoção daquele imposto no seio da Comunidade aparece necessariamente associada à ideia de harmonização, já que os estados membros partilhavam impostos plurifásicos e cumulativos diferentes.

Neste estudo, iremos abordar no capítulo dois (ponto 2.1) os principais diplomas que instituíram o imposto no seio da comunidade, tais como: das diretivas do Conselho, de 11 de abril, 67/227/CEE (primeira diretiva) e 67/228/CEE (segunda diretiva), a diretiva do Conselho 77/338/CEE, conhecida como a sexta diretiva, de 17 de maio. Esta última, revogou a segunda diretiva e constituiu durante quase três décadas a base do IVA na Comunidade, pelo que é um diploma de extrema importância em matéria de IVA. Referiremos também outros instrumentos (diretivas e regulamentos) que, no período de vigência da sexta diretiva, complementaram aquela regulação do IVA, entre os quais destacamos a diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de novembro, vulgarmente conhecida por diretiva IVA, que procedeu à revogação da sexta e primeira diretivas. Desta forma, passou a constar de um só documento o “sistema comum de IVA”.

Faremos também uma incursão sobre a evolução do IVA em Portugal. A adoção do IVA no nosso país ocorreu em 01 de janeiro de 1986 e veio substituir o Imposto de Transações. As razões que estiveram na base da adoção deste novo imposto foram, essencialmente, o reconhecimento do mérito obtido nos países que o já tinham adotado e, as necessidades crescentes de financiamento do sector público que exigem um acréscimo de receita fiscal.

E porque o nosso estudo tem como anfitriã a figura do imposto, não podemos deixar de reservar algumas considerações sobre a política fiscal. Após a delimitação do conceito, veremos que a política fiscal apresenta uma ligação à política orçamental, entendendo-se esta como o processo de determinação das despesas públicas necessárias e da respetiva forma de pagar, essas mesmas despesas. A ligação justifica-se pois, indiscutivelmente, a principal fonte de financiamento do nosso Estado e da generalidade dos países é os impostos.

Neste contexto, e intimamente relacionado com o tema do nosso estudo, faremos uma análise à Lei nº 66-A/2012, de 31 de dezembro¹, que aprovou as Grandes Opções do Plano para 2013 e à Lei nº 64-A/2011, de 30 de dezembro de 2011, que aprovou as Grandes Opções do Plano para 2012-2015. Veremos quais as alterações propostas e implementadas em sede de IVA, nomeadamente em matéria de isenções e incidência das taxas reduzidas. Aproveitamos o *timing* criado por aquelas alterações para fazer a primeira abordagem aos objetivos da corrente imposição de um imposto como o IVA. Pode aquele instrumento prosseguir objetivos de outra índole, nomeadamente a modelação de comportamentos económicos e sociais? O contexto em que colocamos a questão é, de alguma forma, desafiador já que a crise económica presente a nível mundial têm exigido dos governantes um esforço suplementar, na medida em que veem-se obrigados a descobrir estratégias que estimulem as suas economias, de forma a sair da recessão e conseguir alguma estabilidade. É esta necessidade de estabilidade que leva os *entroidados* a dedicar às preocupações económicas, em detrimento das sociais, lugares de maior destaque.

Seguidamente faremos uma análise das taxas aplicáveis em sede de IVA previstas no artigo 18º do CIVA, enumerando os bens e serviços sujeitos às taxas reduzida e intermédia, com a ressalva das alterações introduzidas nesta matéria nos últimos anos.

Feita a análise às várias taxas do IVA em Portugal será tempo de esmiuçar as razões que fundamentam a existência e manutenção de isenções, taxa zero e taxas reduzidas.

Seja por razões de progressividade, de equidade ou por difícil taxação, as isenções mantêm-se de uma forma generalizada. Dentro dos bens e serviços sujeitos a isenção/IVA à taxa zero/taxas reduzidas, existem os comumente aceites como os bens alimentares, serviços hospitalares e os que causam alguma divergência, como as atividades culturais.

Num tema em que o conflito de argumentos emerge, há uma harmonia, quase generalizada, na preferência do IVA, principalmente quando o objetivo da sua imposição é a angariação de receita. Repare-se que, no triénio 2010-2012, quase metade dos estados membros aumentaram a taxa padrão e/ou reduzida para aumentar as suas receitas. Só em casos excecionais, alguns Estados optaram (em alguns casos temporariamente) por uma redução da carga tributária para bens e serviços específicos, movendo-os para as taxas mais baixas. Mudanças que se justificam não só por razões de distribuição (taxas reduzidas para os bens como alimentos ou bens de mérito), mas também por preocupações sobre a evolução económica em sectores específicos como por exemplo, a construção.

¹ Lei nº 66-A/2012, de 31 de dezembro, página 14 ponto 2.4.

² O conceito subjacente ao IVA terá a autoria do alemão Wilhelm Von Siemens nos anos vinte do século passad4

Apesar da harmonia na preferência, na estrutura de taxas do imposto vigora a divergência. Efetivamente, a diferença de taxas implementadas em vários países está identificada como um problema, que vai afetar a eficiência do sistema de IVA, na medida em que implementa a complexidade, o que se traduzirá num aumento de custos. É neste contexto que surgem argumentos a favor de uma taxa única de IVA, apontando-se que uma tal estrutura permitiria por um lado, maiores receitas e, por outro lado, uma diminuição dos custos fiscais da Administração Tributária, bem como dos custos de cumprimentos para as empresas. A final, o resultado poderia ser a aplicação de uma taxa standard mais baixa.

Mas porque é que subsistem as taxas reduzidas? Alguns efeitos positivos são assinalados, tais como a promoção do emprego, o aumento da produtividade, a promoção de determinados bens e produtos de forma a impelir a consciência cultural ou a saúde da população e o amparo de grupos mais desfavorecidos.

Mas qual a opção?

Não existe um sistema ideal de IVA. A estrutura e design daquele imposto irá sempre depender das características económicas, políticas, sociais e históricas do local em causa, bem como, do nível de receitas necessário pelo sector público, desde logo, para financiar o próprio sector público. Não obstante, as análises económicas sugerem que o maior potencial do IVA conseguiria melhor ser sucedido se se procedesse a um alargamento da base de incidência e se se eliminasse as taxas reduzidas.

Por último, faremos referência, em capítulo próprio, aos impostos especiais sobre o consumo, com base no argumento de que podem aqueles visar, além da receita, desencorajar o consumo de certos produtos que são considerados prejudiciais. Têm sido, portanto, utilizados como um meio influenciador do comportamento consumista em vários setores.

2. PERSPETIVA HISTÓRICA

O IVA enquanto novo e autónomo imposto surgiu pela primeira vez em França, pela intervenção do então inspetor de Finanças Maurice Lauré². O contexto do seu nascimento fora a reforma fiscal naquele país no ano de 1954 e teve o objetivo de atenuar os preços dos bens. Isto porque, sobre os produtos recaia um imposto denominado por “imposto sobre a produção”. Tendo por base aquele imposto sobre a produção, Maurice Lauré, criou um novo imposto a incidir apenas no valor acrescentado dos produtos - imposto sobre o valor acrescentado³. Atento o sucesso deste novo imposto naquele país, a então Comunidade Económica Europeia rendeu-se e adotou-o nos finais da década de sessenta, conforme veremos *infra*.

Atualmente, o IVA apresenta-se como uma das principais fontes de receita de um significativo número de países (mais de cento e cinquenta). Segundo dados da OCDE⁴, é responsável por 30% de toda a receita recolhida pelos governos em toda a OCDE, sendo o IVA a principal forma de tributar o consumo em 33 dos 34 estados membros da OCDE (com exceção dos EUA) representando dois terços das receitas totais da tributação do consumo⁵.

2.1 NA UNIÃO EUROPEIA

Atento o objetivo comunitário presente no artigo 99⁶ do tratado fundador da Comunidade Económica Europeia de 1957, o Tratado de Roma, de construção de um mercado comum de modo a conseguir e garantir a livre concorrência entre os estados membros, a adoção de um imposto como o IVA, com provas de sucesso dadas em França, pareceu uma solução acertada. A adoção de um imposto como o IVA aparece, no seio da Comunidade, necessariamente associada à ideia de harmonização. Desde logo porque, com exceção da França pioneira naquele imposto, os restantes estados membros partilhavam impostos

² O conceito subjacente ao IVA terá a autoria do alemão Wilhelm Von Siemens nos anos vinte do século passado – veja-se EBRILL V. LIAM, KEEN MICHAEL, BODIN JEAN-PAUL e SUMMERS VICTORIA, *The Modern VAT*, International Monetary Fund, Washington, D.C., 2001.

³ Na definição económica, “valor acrescentado” é a diferença entre as vendas de uma empresa e as suas compras de matérias-primas e de serviços de outras empresas. SAMUELSON/NORDHAUS, *Economia*, cópia do original *Economics*, 16ª edição, McGraw Hill de Portugal, Lda., 1999, página 394.

⁴ OECD (2011), *Consumption Tax Trends 2010: VAT/CST and Excise Rates, Trends and Administration Issues*, OECD Publishing, pág. 8.

⁵ O terço restante é constituído pelos impostos de consumo específicos, tais como impostos especiais sobre o consumo.

⁶ O artigo 99º do Tratado de Roma dispõe que “A Comissão analisará em que medida podem ser harmonizadas no interesse do mercado comum as legislações dos diferentes Estados-Membros relativas aos impostos sobre o volume de negócios, sobre consumos específicos e outros impostos indiretos, incluindo as medidas de compensação aplicáveis às trocas comerciais entre os Estados - Membros.”

indiretos plurifásicos e cumulativos, entre nós o Imposto de Transações, cuja base de incidência incorria na entrega de certos bens e serviços⁷.

O processo de implementação e harmonização, teve início com a aprovação das diretivas do Conselho, de 11 de abril, 67/227/CEE (primeira diretiva) e 67/228/CEE (segunda diretiva).

A primeira diretiva impôs o prazo de adoção do IVA nos estados membros⁸. Enquanto primeira diretiva, continha aqueles que se queriam como traços gerais do tributo então imposto: 1) era um imposto geral sobre o consumo, com incidência nas transações de mercadorias e prestações de serviços⁹; 2) era proporcional ao preço das mercadorias e dos serviços,¹⁰; 3) uma aplicação a jusante com dedução do imposto pago a montante¹¹; 4) uma aplicação até à fase do retalhista (inclusive)¹². Esta diretiva continha também o imperativo da supressão da tributação na importação e o desagravamento na exportação em relação às trocas comerciais entre os estados membros.

No que respeita à segunda diretiva, continhas as normas executórias da primeira diretiva e, em especial, normas interpretativas de conceitos considerados conceitos - chave do novo imposto, tais como *território do país, sujeito passivo, entrega e importação de um bem, prestação de serviços*¹³.

Apesar da definição, conforme expusemos, dos traços gerais e das medidas de aplicação e execução do imposto, era deixado aos estados membros uma considerável margem de discricionariedade. Discricionariedade quer, por exemplo, no que respeita a taxas a aplicar (apenas se definia um intervalo entre 5% para a taxa mínima e 15% para a taxa máxima) e em matéria de isenções, já que não estabelecia uma enumeração taxativa das isenções a atribuir. Refira-se até que, nesta última matéria a segunda diretiva orientava os estados membros no

⁷ O imposto sobre as transações será abordado, ainda que de modo superficial, mais à frente no ponto 2.2 deste estudo.

⁸ Prazo esse inicial de 01 de janeiro de 1970, mas que fora prorrogado pelas diretivas do Conselho 69/463/CEE de 09 de dezembro, 71/401/CEE de 20 de dezembro e 72/250/CEE de 04 de julho.

⁹ Refere a diretiva em análise que o sistema de imposto sobre o valor acrescentado consegue a maior simplicidade e a maior neutralidade se o imposto for cobrado da forma mais geral possível e se o seu âmbito de aplicação abranger todas as fases da produção e da distribuição, bem como o sector das prestações de serviços.

¹⁰ Isto independentemente do número de transações ocorridas no processo anterior à tributação (processo de produção e distribuição), veja-se o artigo 2º da primeira diretiva.

¹¹ *Ibidem*.

¹² Relativamente à aplicação do imposto ao comércio a retalho, estabelece a diretiva que, podendo daí advir dificuldades para alguns estados membros de natureza prática e política, é deixada a faculdade de aplicarem o sistema comum até ao estágio do comércio por grosso, inclusive, e de aplicarem ao estágio do comércio a retalho um imposto complementar autónomo.

¹³ Vejam-se os artigos 3º a 7º da segunda diretiva.

sentido de privilegiarem as isenções à exclusão da base de incidência¹⁴. Com isto que acabamos de dizer, facilmente se concluirá que, a considerável margem de discricionariedade dada aos estados membros poderá prejudicar o objetivo de uniformização e harmonização¹⁵, já que em vez de um sistema comum poderemos ter vários subsistemas (internos). Prejudicado este objetivo parece-nos que ficará em risco a ideia mentora da comunidade - a criação de um mercado comum.

Continuando com a perspetiva do sistema de IVA em sede da Comunidade Europeia teremos de mencionar a diretiva do Conselho 77/338/CEE, conhecida como a sexta diretiva, de 17 de maio. Esta revogou a segunda diretiva e constituiu, durante quase três décadas, é certo com alterações¹⁶, a base do IVA na Comunidade. Efetivamente, é possível assinalar importantes alterações: 1) a introdução de uma lista comum de isenções¹⁷; 2) a obrigação de declaração periódica das operações realizadas¹⁸; 3) a harmonização dos regimes especiais e regimes das deduções; 4) a clarificação de conceitos como sujeito passivo, operação tributável, prestações de serviços, importações, facto gerador, entre outros¹⁹; 5) a instituição de um procedimento de consulta²⁰. No seu período de vigência a sexta diretiva vira-se complementada por outros instrumentos, tais como²¹:

- Diretiva 91/680/CEE do Conselho de 16 de dezembro, que complementa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a diretiva 77/388/CEE.

- Diretiva 92/77/CEE do Conselho de 19 de outubro: referente às taxas de imposto. A motivação deste diploma fora a necessidade, sentida após a abolição dos controlos fiscais nas fronteiras e de forma a evitar distorções de concorrência, de uma matéria coletável uniforme do IVA, mas também, de uma série de taxas e níveis de taxas suficientemente aproximados

¹⁴ Veja-se o disposto no anexo A, nº 2, segundo parágrafo da segunda diretiva: “se um Estado-membro pretender não tributar determinadas atividades, é conveniente que o faça mediante isenções em vez de excluir do âmbito de aplicação do imposto as pessoas que exercem as atividades em questão.”

¹⁵ Veja-se a disparidade nas taxas do imposto, por exemplo na taxa normal, 15% no Luxemburgo, 24% na Roménia, 25% em países como a Suécia e Dinamarca e Hungria com a taxa mais alta, 27%. A discricionariedade leva a diferentes tratamentos para os mesmos bens, consoante o estado membro. Veja-se um exemplo prático, o IVA incidente sobre os *ebooks* no Luxemburgo é de 3% ao passo que em Portugal é de 23%.

¹⁶ Foram mais de trinta, desde a sua adoção.

¹⁷ Vejam-se os artigos 13º a 16º do título X da sexta diretiva.

¹⁸ Sempre que tal se revele necessário para apurar e fiscalizar a matéria coletável dos recursos próprios.

¹⁹ Vejam-se os artigos 3º a 10º da sexta diretiva.

²⁰ Consulta dos estados membros com vista à elaboração periódica de um relatório sobre o funcionamento do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado nos diferentes estados.

²¹ Para além dos que especificamente abordamos vejamos as Diretiva 79/1072/CEE do Conselho, de 6 de dezembro, Diretiva 83/181/CEE do Conselho, de 28 de março (oitava diretiva), Diretiva 86/560/CEE do Conselho, de 17 de novembro, o Regulamento (CE) 1777/2005 do Conselho, de 17 de outubro.

entre os estados membros. Neste sentido, esta diretiva de 1992 alterou a sexta diretiva, estabelecendo taxas mínimas de imposto. Fora estabelecida a taxa de 15% para a taxa normal e 5% para a taxa reduzida. A par desta definição, estabeleceu-se igualmente a proibição da adoção de taxas agravadas e, para alguns estados membros, derrogações (provisórias) à aplicação das novas taxas. Em anexo, referiam-se os bens e serviços a que os estados membros poderiam aplicar taxas reduzidas de IVA²².

- Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de novembro (vulgarmente designada por diretiva IVA)²³. Esta diretiva procedeu à revogação das sexta e primeira diretivas, passando, daquela forma, a constar de um só documento o *sistema comum* do IVA²⁴. Na leitura dos seus pressupostos dois objetivos revelam-se como ordem de trabalho, por um lado, a desejada harmonização do sistema de IVA, tornando-o comum a todos os estados membros, por outro, o controle da evasão e fraude fiscais em sede deste imposto. No que respeita ao primeiro, existe a preocupação em harmonizar as legislações dos estados membros de forma a “*eliminar tanto quanto possível, os factores que possam falsear as condições de concorrência, tanto no plano nacional como no plano comunitário*”²⁵. Da prossecução destes dois objetivos deriva um rol de medidas e esclarecimentos. Vejamos, em matéria de taxas de IVA e atenta a possibilidade de as diferenças em sede de taxas normais aplicadas pelos Estados membros²⁶ puderem redundar em distorções na Comunidade e, em determinados setores de atividade, na concorrência, fixa-se a taxa normal mínima²⁷. A par prevê-se a possibilidade de

²² Veja-se o anexo H do diploma em análise: lista dos bens e serviços a que se poderão aplicar taxas reduzidas de IVA.

²³ Alterada pelas diretivas do Conselho 2006/138/CE de 19 de dezembro de 2006, 2007/75/CE de 20 de dezembro de 2007, 2008/8/CE de 12 de fevereiro de 2008, 2008/117/CE de 16 de dezembro de 2008, 2009/47/CE de 05 de maio de 2009, 2009/69/CE de 25 de junho de 2009 e 2009/162/UE de 22 de dezembro de 2009.

²⁴ Esta integração do sistema comum num só diploma é de aplaudir já que entre outros méritos facilita, porque simplifica, o estudo, interpretação e aplicação do imposto e respetivo procedimento. Posteriormente à diretiva IVA vejam-se as diretivas do Conselho 2007/74/CE de 20 de dezembro referente à isenção do IVA e dos IEC's cobrados sobre mercadorias importadas por viajantes provenientes de países terceiros; 2008/8/2008 de 12 de fevereiro que alterou a diretiva IVA em matéria do lugar das prestações de serviços; 2008/9/CE de 12 de fevereiro que entre outras alterações, definiu as modalidades de reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no estado-membro de reembolso, contemplou o uso das novas tecnologias simplificando-se procedimentos.

²⁵ Incrementa-se a tributação da totalidade dos serviços de telecomunicações utilizados na Comunidade, de forma a evitar distorções de concorrência naquele domínio. Para o mesmo efeito, prevê-se que os serviços de radiodifusão e televisão e os serviços prestados por via electrónica a partir de territórios terceiros a pessoas estabelecidas na Comunidade ou, a partir da Comunidade, a destinatários estabelecidos em territórios terceiros deverão ser tributados no lugar de estabelecimento do destinatário desses serviços.

²⁶ Cfr. o disposto no artigo 96º da diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28 novembro de 2006 “Os Estados-Membros aplicam uma taxa normal de IVA fixada por cada Estado-Membro numa percentagem do valor tributável que é idêntica para a entrega de bens e para a prestação de serviços”.

²⁷ Cfr. artigo 97º da mesma diretiva estabelece que “a partir de 1 de janeiro de 2006 e até 31 de dezembro de 2010, a taxa normal não pode ser inferior a 15%”.

estabelecimento de derrogações ao número e nível das taxas. Nomeadamente em matéria de taxas reduzidas²⁸, também se questiona os objetivos e os efeitos da manutenção de tais taxas. Desde logo, prevê o reexame de dois em dois anos do âmbito de aplicação das taxas reduzidas e a elaboração de um relatório de avaliação global do impacto da aplicação das taxas reduzidas a serviços fornecidos localmente, incluindo serviços de restauração, nomeadamente em termos de criação de emprego, crescimento económico e bom funcionamento do mercado interno²⁹³⁰. Parece-nos que, atento o elemento literal, será de concluir que é reconhecido algum mérito a esta figura, e isto porque, prevê-se que os estados membros sejam autorizados a ponderar uma descida do IVA em serviços “com grande intensidade do factor trabalho”, como medida de combater o desemprego e, em simultâneo, como incentivo à desistência da laboração em sede de economia paralela. Contudo, não descarta os riscos, “para o bom funcionamento do mercado interno e para a neutralidade do imposto”, de uma redução das taxas do IVA. Daí que, preconiza que aquela autorização seja delimitada no tempo e passível de verificação³¹.

Das disposições específicas e transitórias a que aludimos, referimos a possibilidade de, os Estados membros que em 01 de janeiro de 1991 concediam isenções com direito à dedução do IVA pago no estágio anterior, ou aplicavam taxas reduzidas inferiores ao mínimo de 5%, poderem manter em vigor e, portanto, continuar a aplicar. Aquelas isenções ou taxas, porém, devem ter como justificação motivos de interesse social e o benefício dos consumidores finais³²³³. A par deste regime de taxas reduzidas, a diretiva em análise estabelece uma “lista

²⁸ Em conformidade com o disposto no artigo 98º da diretiva os estados membros podem aplicar uma ou duas taxas reduzidas, que incidem somente nas entregas de bens e prestações de serviços das categorias constantes do seu Anexo III. Exclui do âmbito de aplicação das taxas reduzidas os serviços prestados por via eletrónica (menção introduzida pela diretiva 2008/8/CE do Conselho de 12 de fevereiro de 2008). No artigo 99º é fixada a percentagem mínima, com efeito, as taxas reduzidas não podem ser inferiores a 5%.

²⁹ Cfr. artigos 100º e 101º.

³⁰ Resultado da alteração introduzida pela diretiva 2009/162/UE do Conselho de 22 de dezembro de 2009, os estados membros ficaram autorizados a aplicar uma taxa reduzida aos fornecimentos de gás natural, de eletricidade ou de aquecimento urbano (artigo 102º). Especificamente para Portugal, prevê a diretiva que pode ser aplicada às portagens da zona de Lisboa uma das duas taxas reduzidas previstas no artigo 98º, bem como, a aplicação de taxas de montante inferior às aplicadas no Continente, às operações efetuadas nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira e às importações efetuadas diretamente nestas regiões (Art. 105º resultado da alteração pela diretiva 2009/47/CE do Conselho de 05 de maio de 2009).

³¹ No capítulo 4 da diretiva preveem-se disposições específicas cujo período de aplicação é delimitado até à introdução do regime definitivo. Este regime definitivo, é um regime baseado no princípio da tributação, no Estado membro de origem, das entregas de bens e das prestações de serviços (art. 402º). Um regime comum de IVA, daí a preocupação em “restringir progressivamente ou suprimir as derrogações (Art. 403º *in fine*)

³² Artigo 110º.

³³ O artigo 113º consagra uma cláusula aberta na medida em que prevê a possibilidade de os Estados membros, que em 01 de janeiro de 1991 em conformidade com a legislação comunitária, concediam isenções com direito à dedução do IVA pago no estágio anterior, ou aplicavam taxas reduzidas inferiores ao mínimo de 5%, no que respeita a bens e serviços não referidos no anexo III, aplicar a taxa reduzida ou uma das duas taxas reduzidas

de isenções”³⁴. A razão pela qual se estabelece esta lista de isenções é a mesma pela qual se estabelece a possibilidade de aplicar taxas reduzidas em determinadas situações, a proteção de determinados setores de atividade e a garantia de que certos bens e serviços estão de mais fácil alcance.

2.2 EM PORTUGAL

O IVA surgiu em Portugal em substituição do denominado “Imposto de Transações”³⁵. Este apresentava-se como um imposto monofásico, incidindo sobre os grossistas. Enquanto imposto geral sobre o consumo, incidia sobre qualquer mercadoria produzida no país ou importada, passando, a partir de 1979³⁶, a contemplar algumas prestações de serviços. O Imposto de Transações veio substituir diversos impostos de consumo³⁷ e foi abolido pelo Decreto Lei nº 394-B/84, de 26 de dezembro, que criou o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA). A adoção do IVA no nosso país ocorreu em 01 de janeiro de 1986³⁸. Apesar da coincidência com a entrada na então Comunidade Económica Europeia (CEE), a adoção do IVA não foi imposta como requisito de entrada na Comunidade. Contudo, como decorrido um período transitório todos os estados membros teriam de o adotar, Portugal decidiu pela sua implementação e consequente revogação do Imposto de Transações³⁹. Aliás,

previstas no artigo 98º à entrega de tais bens ou à prestação de tais serviços. Já os Estados membros que em 01 de janeiro de 1993 foram obrigados a aumentar em mais de 2% a sua taxa normal em vigor em 01 de janeiro de 1991 podem aplicar uma taxa reduzida inferior ao mínimo de 5% às entregas de bens e às prestações de serviços das categorias referidas no anexo III (artigo 114º). Estes mesmos estados membros podem aplicar aquela mesma taxa reduzida ao vestuário e calçado de criança e à habitação (Esta possibilidade fora introduzida pela diretiva 2009/47/CE do Conselho de 05 de maio de 2009). Quanto aos Estados membros que 01 de janeiro de 1991 aplicavam uma taxa reduzida ao vestuário e calçado de criança e à habitação, podem continuar a aplicar essa taxa à entrega desses bens ou à prestação desses serviços (artigo 115º). Prevê-se ainda que os estados que naquela mesma data aplicassem uma taxa reduzida às entregas de bens e às prestações de serviços não referidas no Anexo III pudessem continuar a aplicar a taxa reduzida ou uma das duas taxas reduzidas do artigo 98º, desde que essa taxa não fosse inferior a 12% (Artigo 118º; este regime não se aplica às entregas de bens em segunda mão, de objetos de arte e de coleção ou de antiguidades). A taxa reduzida poderia ainda ser aplicada às entregas de plantas vivas e outros produtos de floricultura e às entregas de lenha (art. 122º). Além das situações que referimos de possibilidade de aplicação de taxas reduzidas a diretiva estabelece outras específicas para certos estados membros (Áustria (117º), Grécia (119º), República Checa (123º), Chipre(125º), Malta (127º), Polónia (128º) e Eslovénia (129º)).

³⁴ Título IX, artigos 131º a 137º. O artigo 132º estabelece as “isenções em benefício de certas actividades de interesse geral”.

³⁵ Aprovado pelo DL nº 47.066, de 01 de julho, que aprovou o Código do Imposto de Transações e entrou em vigor a 01 de agosto de 1966.

³⁶ Com a alteração introduzida pelo DL nº 374- D/79, de 10 de setembro.

³⁷ Encontrando antecedentes nas sisas sobre transações de bens móveis e no Imposto sobre o Valor das Transações criado pela Lei nº 1368, de 21 de setembro de 1922 e abolido pelo Decreto Lei nº 16731, de 13 de abril, de 1929.

³⁸ De acordo com o disposto no nº 1 do artigo 10º do Decreto Lei nº 394-B/84, de 26 de dezembro, após alteração introduzida na respetiva redação pelo art. 1º da Lei nº 42/85, de 22 de agosto.

³⁹ Repare-se que à data da aprovação do CIVA (1984) Portugal era país candidato a membro.

no próprio preâmbulo do diploma que aprovou o CIVA⁴⁰, ao mesmo tempo que é feita a referência ao direito comunitário, em matéria deste imposto, como “ponto de referência básico na construção do sistema do imposto”⁴¹, entenda-se, em Portugal, esclarece-se que a entrada em vigor do CIVA num momento em que “Portugal se não encontra vinculado a qualquer aproximação ao *acquis communautaire* significa que a opção pelo IVA como modelo de tributação geral do consumo se desligou das incidências da adesão à CEE para assentar nos próprios méritos do IVA em confronto com o sistema monofásico do IT”⁴².

Fora de um contexto de adesão à CEE, foram várias as razões apontadas pelo legislador português para a adoção do IVA como modelo de tributação das transações. Em primeiro lugar, foram os méritos do IVA nos diferentes países que o tinham já em funcionamento⁴³. Por outro lado, as necessidades crescentes de financiamento do sector público que exigem um acréscimo de receita fiscal. Efetivamente, o Imposto de Transações até então vigente revelava algumas fragilidades que imploravam a sua substituição. E isto, apesar das sucessivas alterações. Assistiu-se a um crescimento a um “ritmo avassalador” dos níveis de evasão e fraude fiscais no domínio do IT que além da subtração de receita aos cofres do Estado provocava “situações de flagrante injustiça pelas distorções de concorrência que originava”⁴⁴. Outra das críticas apontadas pelo legislador ao IT quando aprovou o IVA fora a dificuldade de articular a tributação das mercadorias no estágio do grossista (que caracterizava o IT) com o alargamento do campo de aplicação do imposto à generalidade das prestações de serviços. O alargamento impunha-se por “objetivos de equidade e neutralidade fiscais”, mas também como forma de incrementar a produtividade deste imposto geral, em detrimento da

⁴⁰ O IVA fora aprovado pelo DL n.º 394-B/84 de 26 de dezembro que criou o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA).

⁴¹ Continua com a referência de que “vários desvios” foram “entrevistos como necessários, atendendo às especiais condições de Portugal relativamente à generalidade dos países da CEE”, tais como: “exclui-se da base de incidência objectiva do IVA um conjunto de bens essenciais - os constantes da lista I -, a fim de evitar uma passagem brusca de um imposto de base estreita como o IT, abrangendo tão-somente cerca de 30% das despesas familiares, para um IVA de base totalmente alargada, do tipo do proposto pelas directivas comunitárias, cuja aplicação em pleno conduziria à tributação de cerca de dois terços daquelas despesas. A exclusão da base de incidência é actuada aplicando às transacções dos referidos bens o regime de isenção com reembolso dos impostos pagos a montante, também frequentemente designado «regime de taxa zero»”.

⁴² Contudo, enquanto país candidato à adesão à CEE optou-se por considerar, na implementação do IVA em Portugal, as soluções comunitárias como uma necessidade, em nome de uma maior aproximação e convergência ao sistema comum de IVA imposto pela condição de estado membro, que viria efetivamente a ocorrer a 01 de janeiro de 1986.

⁴³ À data da implementação do IVA em Portugal, países como França, Dinamarca, Alemanha, Bélgica, Luxemburgo, Reino Unido, já o tinham adotado como imposto geral sobre o consumo.

⁴⁴ Cfr. o preâmbulo do diploma que aprovou o CIVA.

praticabilidade de taxas demasiado elevadas, geradoras de incentivos à evasão e fraude e de “enfraquecimento da moralidade fiscal”⁴⁵.

Foi neste contexto que o IVA foi apontado como envolvendo uma técnica muito mais perfeita que a do IT, “assegurando uma maior neutralidade na tributação” e constituindo um sistema com “maiores potencialidades de obtenção de receitas”. Uma maior neutralidade na tributação, na medida em que, cobrado em todos os estádios da produção e incidindo sobre o preço efetivo da transação (e não sobre o *valor normal*) o peso do imposto dilui-se por um maior número de operadores⁴⁶ e dificulta-se a manipulação dos valores tributáveis. As “maiores potencialidades de obtenção de receitas” estão visíveis na possibilidade permitida pelo IVA de alargamento da tributação das transações à área das prestações de serviços⁴⁷.

A introdução no nosso ordenamento jurídico e fiscal de um imposto como o IVA foi tida como uma reforma de fundo. Reforma que exigia esforços e disponibilidade de adaptação aos diferentes operadores envolvidos, tanto serviços tributários, como sujeitos passivos, e, quanto a estes, em especial daqueles que no regime do imposto de transações não estavam contemplados. Este seria o preço, no entender do legislador, de se dotar o país de um imposto mais neutro e mais produtivo⁴⁸.

Apesar da reforma de fundo, houve a preocupação em não romper de forma abrupta com o estipulado pelo Imposto de Transações, mesmo que, dessa forma, constituíssem verdadeiras derrogações ao sistema comum do imposto proveniente de orientações comunitárias. Assim, consagrou-se, em matéria de incidência objetiva, uma série de exclusões para os denominados “bens essenciais”. A exclusão é operada através do frequentemente designado “regime de taxa zero”, ou regime de isenção com reembolso dos impostos pagos a montante. A opção por este regime tem o efeito semelhante ao conseguido no Código do Imposto de Transações através da isenção completa de imposto para os bens constantes da lista I anexa àquele. A questão é

⁴⁵ Veja-se o preâmbulo do diploma que aprovou o CIVA: “o alargamento da base de incidência da tributação do consumo é o único caminho para compatibilizar o objectivo de crescimento das receitas fiscais com o de não praticar níveis de taxas irrealistas, geradoras de mal estar entre os contribuintes e, em última análise, de evasão ilegítima”.

⁴⁶ No Imposto de Transações os contribuintes eram apenas os produtores e grossistas; com o IVA passaram a ser também os prestadores de serviços e retalhistas.

⁴⁷ Podemos ler no preâmbulo do diploma que aprovou o IVA que “a adoção do IVA vai implicar um sensível alargamento dessa base de incidência, uma aproximação à base ampla que é hoje de regra na tributação geral do consumo nos países avançados e cujo paradigma é a base de incidência uniforme construída pela 6ª diretiva. Aliás, é justamente o facilitar a construção dessa base ampla uma das principais vantagens da opção do imposto”.

⁴⁸ “Só perderíamos se o desejo de não modificar hábitos arraigados conduzisse a abrir, para além de limites toleráveis, exceções e desvios às regras básicas de funcionamento do IVA e às suas características de generalidade e neutralidade: em breve assistiríamos à erosão da base tributável, à perda das principais vantagens do imposto e à sua transformação num simulacro de imposto geral, que nenhum progresso afinal representaria relativamente ao anterior sistema do IT”.

diferença é que, no regime do IVA, procurou encurtar-se a lista daqueles bens sujeitos ao regime especial, de forma a que ficasse reservado aos bens cuja natureza de bens essenciais (sobretudo os alimentares) fosse indiscutível⁴⁹. Repare-se, porém, que a consagração destes regimes de benefício vinha acompanhada de “prazo de validade”, uma vez que, desde logo o legislador estabelecia o seu caráter temporário já que contrariavam as diretrizes comunitárias e a entrada em vigor em pleno do sistema comum de IVA implicaria a extensão da base de incidência àquelas transações.

Por outro lado, estabeleceu-se um regime de isenção para as pequenas unidades produtivas, ou seja, com reduzido volume de negócio⁵⁰, que, tal como consumidores finais, suportariam o imposto faturado pelos seus fornecedores.

No que respeita a taxas, optou-se por uma estrutura de taxas diferenciadas⁵¹: taxa reduzida de 8%, taxa normal de 16% e taxa agravada de 30%. A taxa reduzida estava reservada para o conjunto de bens que fazia parte da lista I do Código do Imposto de Transações que, agora, já não beneficiam de isenção por não serem considerados “tão essenciais” mas são tributados a uma taxa inferior, e também, para algumas prestações de serviços. A taxa agravada, fora estabelecida em cumprimento do preceito constitucional que prevê a oneração dos consumos de luxo⁵². Por exclusão de partes, o que não estivesse sujeito às duas taxas referidas, era tributado à taxa normal. Na escolha por esta estrutura de taxas esteve o objetivo de alcançar uma receita de IVA aproximada da obtida com os impostos que o IVA pretendia substituir⁵³.

Com a consagração de Portugal como estado membro e uma vez findo o período transitório para a adaptação do IVA à Diretiva n.º 77/388/CEE, fora necessário adaptar a legislação portuguesa às normas comunitárias. Neste contexto obteve especial relevo o DL n.º 195/89 de 12 de junho⁵⁴. Posteriormente, foram muitas as alterações ao CIVA, muitas das quais em cumprimento das diretivas e regulamentos comunitários em vigor a cada momento. Atento o tema do nosso estudo faremos a alusão a tais alterações à medida que se julgue necessário e oportuno.

⁴⁹ Precisamente o mesmo se previa para os bens de produção da agricultura, restringindo-se ao mínimo a lista daqueles bens que beneficiavam do regime da isenção com reembolso à montante.

⁵⁰ Predominantes especialmente no comércio a retalho e nos serviços.

⁵¹ Apesar de se concluir que a preferência, no limite e no plano estritamente técnico, seria por uma taxa única.

⁵² Artigo 107º n.º 4 da CRP.

⁵³ O imposto de transações, imposto ferroviário, imposto de turismo, veja-se o artigo 2º do DL n.º 394-B/84 de 26 de dezembro.

⁵⁴ Além do objetivo de adaptação do imposto às normas comunitárias este diploma visou a adaptação ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) e Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) já que alterou as remissões para os impostos cedulares, profissionais e contribuição industrial. Em simultâneo, aboliu as taxas zero para os vinhos comuns e bilhetes de cinema, mantendo, no entanto, a taxa zero para os medicamentos, livros e jornais (bens estes que não constam do Tratado de adesão).

Demos de título a esta dissertação as implicações em sede de política fiscal, no que respeita ao tratamento e sucessivas alterações do IVA, atendendo em especial à estrutura de taxas. Isto porque, parece-nos relevante abordar a eventualidade de a política fiscal, entendida como a “*atividade de transferência de riqueza concretizada pela criação e arrecadação de impostos*”⁵⁵, poder ser instrumento de realização de uma tributação, assente em pressupostos de preocupações sociais e não meramente económico-financeiras. Efetivamente, não podemos olvidar que o pressuposto principal da política fiscal é a angariação de receitas. Contudo, analisaremos se pode pretender alcançar outras finalidades, nomeadamente a modelação de comportamentos económicos e sociais⁵⁶.

Veremos, inicialmente, uma noção de política fiscal.

3. POLÍTICA FISCAL

A política fiscal tem por cerne a figura dos impostos. Tem a ver, “*em termos micro, com que impostos podem ser criados e cobrados e, em termos macro, com que quantidade ou parte do PIB pode ser exigida em impostos numa economia de mercado, de modo a obter os meios de financiamento necessários à realização dos objetivos que os poderes públicos fixaram*”⁵⁷. Isto significa que, a política fiscal⁵⁸ irá abarcar aquelas decisões tomadas em matéria de impostos, tendo em vista o cumprimento dos objetivos traçados pelos governantes de um determinado país.

A política fiscal apresenta uma ligação à política orçamental. A política orçamental apresenta-se como o processo de determinação das despesas públicas necessárias e da respetiva forma de suportar essas mesmas despesas. Define o montante a gastar e o modo de o pagar (quais as receitas a angariar e quais os respetivos meios de angariação). Tendo como pressuposto a constatação e certeza de que a principal fonte de financiamento do nosso Estado, e da generalidade dos países, é os impostos, facilmente percebemos a ligação da política fiscal à política orçamental. De facto, a política fiscal não pode deixar de ser tida em conta na altura em que, em sede de política orçamental se fixa que determinado montante das despesas públicas seja coberto por impostos. Esta relação está presente tanto a nível económico como

⁵⁵ NABAIS, CASALTA, *Por um Estado Fiscal Suportável Estudos de Direito Fiscal*, volume II, Almedina, 2008, página 42.

⁵⁶ Em vez de poder pretender alcançar outras finalidades veremos que pode mesmo assumir-se como uma necessidade, atenta a evolução dos comportamentos humanos, para remediar ou evitar males piores.

⁵⁷ NABAIS, CASALTA, op. Cit., página 43.

⁵⁸ Ou *políticas fiscais* como refere o Doutor Casalta Nabais na obra referenciada, referindo-se a todo o coletivo de políticas fiscais adotadas nos diversos setores da atividade pública.

social. A nível económico, na medida em que os decisores devem prever as consequências, sobre o desenvolvimento e atividade económica, da opção pelos diferentes impostos para a cobertura de despesas; a nível social, uma vez que aqueles mesmos decisores, justificando ser do interesse geral, podem optar por beneficiar certos grupos sociais. Esta beneficiação pode ser efetuada pela via da política fiscal, através da figura dos benefícios fiscais, ou, pela via da política orçamental, mediante a instituição de subvenções diretas.

A definição de uma política fiscal assume especial relevância num Estado como o nosso, um Estado fiscal. É fiscal, porque assenta, fundamentalmente, na figura dos impostos para seu suporte financeiro. Na verdade, existem razões que forçam a consideração do nosso estado como fiscal. Vejamos por um lado, existe um conjunto de tarefas estaduais que assumem uma natureza pública, no sentido de que visam concretizar necessidades coletivas, e, por outro, existem tarefas que embora visem saciar carências individuais, não podem deixar de ser financiadas por impostos, em cumprimento das obrigações constitucionais (tal como o ensino obrigatório gratuito, a saúde e justiça, gratuita para quem padeça de insuficiência económica). E esta característica, a de Estado Fiscal, é pressuposto prévio para a existência de uma política fiscal⁵⁹.

Atendendo ao contexto português podemos observar, seguindo de perto a Lei nº 66-A/2012, de 31 de dezembro⁶⁰, que aprovou as Grandes Opções do Plano para 2013, que, para aquele ano, a política fiscal terá como linhas estratégicas, os seguintes vetores: a) continuação da reforma estrutural da administração tributária; b) reforço do combate e evasão à fraude fiscais e aduaneiras; c) alargamento da base tributável e reestruturação das taxas; d) alargamento da rede de convenções para evitar a dupla tributação firmadas com outros Estados. Saltam à vista como emergentes as preocupações de maior simplificação, controlo e, em consequência, receita.”⁶¹. O alargamento da base tributária e reestruturação das taxas dos diversos impostos é justificado como possibilidade de redundar numa simplificação legal e repartição equitativa do esforço adicional de consolidação orçamental por via fiscal, imposto e assumido no Programa de Ajustamento Económico e Financeiro⁶².

⁵⁹ NABAIS, CASALTA, op. Cit., página 45.

⁶⁰ Lei nº 66-A/2012, de 31 de dezembro, página 14 ponto 2.4.

⁶¹ “*para que o sistema fiscal seja mais justo e equitativo é decisivo, por um lado, promover um alargamento da base tributável e que todos sejam chamados a contribuir de acordo com a sua real capacidade contributiva e, por outro, que a administração tributária tenha capacidade operacional para controlar e fiscalizar as situações de evasão fiscal*”. NABAIS, CASALTA, op. Cit., página 15.

⁶² Portugal pediu oficialmente assistência financeira à União Europeia, aos estados-membros da zona do euro e ao Fundo Monetário Internacional (FMI) em 7 de Abril de 2011. Esta assistência destina-se a apoiar um programa de políticas para restaurar a confiança e permitir o regresso da economia a um crescimento sustentável, preservando a estabilidade financeira em Portugal, na zona euro e na UE. O acordo de empréstimo foi aprovado

Em termos de política fiscal internacional, ambiciona-se o alargamento da rede de convenções para evitar a dupla tributação e, também, para combater a fraude e evasão fiscais.

Especificamente em termos do IVA, não se registaram alterações em sede de taxas do imposto, verificando-se sim, a revogação da isenção prevista para o sector agrícola, o qual passou a ser tributado, ainda que à taxa reduzida⁶³.

Esta corrente de ideias vem, de alguma forma, traçada de anos anteriores. Efetivamente, já na Lei nº 64-A/2011, de 30 de dezembro de 2011, que aprovou as Grandes Opções do Plano para 2012-2015, é visivelmente assumida a necessidade de justificar as opções orçamentais com a necessidade de dar cumprimento aos compromissos assumidos pelo Estado Português no PAEF (Programa de Ajuda Económica e Financeira)⁶⁴.

Em termos do Imposto sobre o Valor Acrescentado, verificaram-se profundas alterações. Reduziram-se as isenções e executou-se uma reestruturação e racionalização das listas do imposto anexas ao CIVA, conforme abordaremos neste estudo⁶⁵, com a transferência de categorias de bens e serviços entre as diferentes listas e com a revogação de alguns deles, passando portanto para a taxa normal de imposto, *“evitando-se desta forma a subida das actuais taxas de imposto”*. Diz-se porém, na referida lei, que preservou-se *“a aplicação da taxa reduzida ao cabaz de bens e serviços essenciais, designadamente produtos alimentares de primeira necessidade, medicamentos, produtos farmacêuticos e transportes (...) como forma de proteger os grupos sociais mais vulneráveis do impacto das medidas de consolidação orçamental. Em simultâneo, efectua-se uma redução considerável do âmbito dos bens sujeitos à taxa intermédia, assegurando-se, no entanto, a sua manutenção para um conjunto limitado de bens cruciais para sectores de produção nacional, como a vinicultura, a agricultura e as pescas”*. Como forma de reforçar as políticas sociais, determina-se que *“uma parte da receita adicional de IVA gerada por esta reestruturação será alocada ao financiamento do Programa de Emergência Social, aumentando os recursos destinados ao auxílio das famílias portuguesas afectadas pela exclusão e carências sociais”*.

pelo Conselho Europeu e assinado em 17 de Maio de 2011. O conselho de administração do FMI aprovou o acordo no âmbito do seu instrumento de financiamento alargado, em 20 de Maio de 2011, disponível em: http://ec.europa.eu/portugal/temas/ajuda_economica_portugal/index_pt.htm

⁶³ Capítulo 4, ponto 4.2.

⁶⁴ *“o qual compreende um vasto conjunto de medidas fiscais, essenciais para a prossecução do objectivo imperioso de redução do défice das administrações públicas para 7645 milhões de euros (4,5% do PIB) em 2012. Este esforço é crucial para recuperar a credibilidade no plano interno e externo, num contexto macroeconómico marcado pela redução da procura interna e por um elevado grau de incerteza relativamente ao enquadramento internacional.”*

⁶⁵ Capítulo 4.

Feita esta análise, e nomeadamente em termos de IVA, poderemos colocar a questão que dá mote a este estudo: quais as implicações em sede de política fiscal?

Antes de qualquer tentativa de resposta, não esqueçamos, conforme referimos anteriormente, que o principal objetivo prosseguido pela política fiscal é a obtenção de receita. Contudo, **poderá prosseguir objetivos de outra índole, nomeadamente a modelação de comportamentos económicos e sociais?** Neste último caso, e sempre que tenhamos impostos com aquele fim, vulgarmente são denominados por *impostos extrafiscais*. Isto porque, os verdadeiros impostos (fiscais) visam, quase exclusivamente, a arrecadação para os cofres do Estado de receita; os impostos *extrafiscais*, por sua vez, relevam para segundo plano a finalidade de angariação de receita e revelam outras intenções⁶⁶. A sua cobrança pode objetivar uma justa repartição dos rendimentos e da riqueza⁶⁷, o financiamento de certos serviços públicos, ou mesmo a evitação de certos comportamentos⁶⁸.

O contexto em que colocamos a questão é, de alguma forma, desafiador.

Efetivamente, a crise económica presente a nível mundial têm exigido dos governantes um esforço suplementar, na medida em que veem-se obrigados a descobrir estratégias que estimulem as suas economias, de forma a sair da recessão e conseguir alguma estabilidade. Esta ânsia de estabilidade é importante já que pode valer na própria prevenção de recidivas crises. A médio e longo prazo, os governos terão de pagar os custos da crise, equilibrar os seus orçamentos, promover o crescimento e desenvolvimento⁶⁹. Neste contexto, fala-se da necessidade de mudar o alvo da angariação de receita, passando da tributação dos rendimentos (das pessoas singulares e coletivas) e das contribuições para a Segurança Social para a tributação do consumo e da propriedade. Dentro da tributação do consumo, proclama-se que o IVA seria mais eficiente se se alarga-se a base de aplicação da taxa normal com a inerente remoção da maior parte das isenções, taxa zero e taxas reduzidas. A introdução de uma base tributável mais alargada, bem como a aplicação generalizada da taxa normal, gerariam mais receitas e a menor custo, conforme iremos abordar mais à frente neste estudo. Ora, se está em cima da mesa uma necessidade de modernização do sistema do IVA⁷⁰, de

⁶⁶ De natureza económica e social.

⁶⁷ Veja-se o artigo 103º nº 1 da Constituição da República Portuguesa.

⁶⁸ São exemplo os impostos autonómicos espanhóis sobre as terras não cultivadas.

⁶⁹ PALMA, CLOTILDE CELORICO, “A recente comunicação da Comissão sobre o futuro do IVA”, revista TOC nº 144, Março de 2012, disponível em: <http://www.otoc.pt/fotos/editor2/gabineestudos144.pdf>, “a crise financeira expôs os Estados membros a um duplo desafio em termos de política económica: incentivar o crescimento económico sustentável e consolidar as finanças públicas”.

⁷⁰ Repare-se que, após a adoção do Livro Verde sobre o Futuro do IVA (2010) a Comissão recebeu mais de mil e setecentas contribuições (de empresas, académicos, cidadãos e autoridades fiscais), em resposta ao convite à reflexão crítica sobre todos os aspetos do sistema do IVA na UE. Tais contribuições, bem como um relatório

forma a adaptá-lo às novas e correntes exigências, porque não aproveitar o momento para questionar os propósitos a prosseguir com o imposto: serão meramente económicos? Ou terão uma vertente marcadamente social e extrafiscal?

Nos excertos que colocamos anteriormente das leis que aprovam as grandes opções orçamentais referentes ao ano corrente e anterior, parece-nos que, apenas de forma muito subtil, poderá apontar-se alguma preocupação social nas alterações levadas a cabo no IVA. Há uma referência expressa à necessidade de simplificação, de alargamento da base tributável, de combate da evasão e fraude fiscal, mas tendo em vista parece-nos, a arrecadação, de forma mais eficaz, de receita. A vertente social, estará na manutenção do tratamento privilegiado de um conjunto de bens e prestações de serviços, pensando nos mais desfavorecidos e vulneráveis.

Como já o dissemos, é desafiador...

4. TAXAS

As operações tributáveis estão sujeitas ao IVA às taxas e condições que cada Estado em que têm lugar, mantiver. As taxas são fixadas numa percentagem do valor tributável da transmissão de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto, que regra geral, é o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro⁷¹.

No nosso caso, as taxas do IVA estão fixadas no CIVA, no seu artigo 18º, o qual passamos a analisar.

4.1 ANÁLISE DO ARTIGO 18º DO CIVA

Em matérias de taxas do imposto o legislador português está limitado pela orientação comunitária⁷². De facto, é estabelecido na Diretiva IVA⁷³ que os estados membros podem ter duas taxas reduzidas de imposto, entre 5% a 12%, e uma taxa normal entre 15% a 25%. A mesma diretiva estabelece também em que condições podem os estados membros aplicar as taxas reduzidas, limitando essa aplicação aos bens e serviços constantes do seu Anexo III⁷⁴.

O nosso CIVA estabelece, no seu artigo 18º⁷⁵, quais as taxas do IVA a aplicar no continente e nas regiões autónomas, já que são distintas⁷⁶. A **taxa reduzida** de 6% é aplicável às importações, transmissões de bens e prestações de serviços constantes da **lista I anexa ao CIVA** (alínea a) do nº 1 do artigo 18º)⁷⁷⁸. A **taxa intermédia** de 13%, por sua vez, aplica-se

⁷¹ Cfr. artigo 16º nº 1 do CIVA.

⁷² A atual estrutura de taxas do IVA foi adotada pelo Conselho em 1992, como parte de um pacote de medidas considerado necessário para a abolição dos controlos nas fronteiras e a criação do Mercado Interno. O IVA é um *imposto comunitário*, que “*pressupõe a sua aplicação nos Estados – membros, em condições de concorrência e em consonância com os princípios ou liberdades fundamentais da UE*”, TEIXEIRA, GLÓRIA, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª edição, Almedina, 2010, pág. 198.

⁷³ Diretiva 2006/112/EC, artigos 96º a 99º.

⁷⁴ Este anexo III fora reformulado pela diretiva 2009/47 de 05 de maio, publicada no JO nº L116, de 09 de maio de 09. Esta diretiva procedeu ainda a uma alteração específica para Portugal, do artigo 105º da diretiva IVA, passando a constar que “Portugal pode aplicar às portagens nas pontes da zona de Lisboa uma das duas taxas reduzidas previstas no artigo 98º.” Sobre esta matéria, veja-se o já exposto neste trabalho capítulo 2 ponto 2.1.

⁷⁵ As taxas constantes do artigo 18º resultam da redação dada a este artigo pela Lei nº 55-A/2010, de 31 de dezembro.

⁷⁶ A possibilidade de Portugal aplicar taxas mais reduzidas nas regiões autónomas foi expressamente consagrada na sexta diretiva com caráter definitivo no seu nº 6 do artigo 12º, que atualmente corresponde ao artigo 105º da diretiva IVA. Temos, para o continente (artigo 18º nº 1) a taxa reduzida de 6%, a taxa intermédia de 13% e a taxa normal de 23%. Para as regiões autónomas (artigo 18º nº 3⁷⁶) a taxa reduzida é de 4% (Açores) e 5% (Madeira), a taxa intermédia de 9% (Açores) e 12% (Madeira) e, por último, a taxa normal de 16% (Açores) e 22% (Madeira).

⁷⁷ Os bens e serviços incluídos nesta lista I são os seguintes:

- Produtos alimentares (verba 1): tais como cereais e preparados à base de cereais, carnes e miudezas comestíveis, frescas ou congeladas de espécie bovina, suína, ovina e caprina, equídea, aves de capoeira e coelhos domésticos, peixes e moluscos, leite e laticínios, ovos de aves, gorduras e óleos gordos, frutas frescas, legumes e produtos hortícolas, água, mel de abelhas, sal (cloreto de sódio), sumos e néctares de frutos ou de produtos

hortícolas e produtos dietéticos destinados à nutrição entérica e produtos sem glúten para doentes celíacos (verba 1.1 a 1.12).

- Outros (verba 2), tais como:

- Jornais, revistas de informação geral e outras publicações periódicas que se ocupem predominantemente de matérias de carácter científico, educativo, literário, artístico, cultural, recreativo ou desportivo e livros em todos os suportes físicos. (verba 2.1) - Excetuando-se as publicações ou livros de carácter obsceno ou pornográfico, como tal considerados na legislação sobre a matéria, e as obras encadernadas em peles, tecidos de seda ou semelhante. - Contribuição para o audiovisual cobrada para financiamento do serviço público de radiodifusão e de televisão. (verba 2.2) - Papel de jornal, referido na subposição 48.01 do sistema harmonizado. (verba 2.3) - Compreendem-se nesta verba os resguardos e fraldas. - Produtos farmacêuticos e similares e respetivas substâncias ativas a seguir indicados (verba 2.5): a) Medicamentos, especialidades farmacêuticas e outros produtos farmacêuticos destinados exclusivamente a fins terapêuticos e profiláticos; b) Preservativos; c) Pastas, gazes, algodão hidrófilo, tiras e pensos adesivos e outros suportes análogos, mesmo impregnados ou revestidos de quaisquer substâncias, para usos higiénicos, medicinais ou cirúrgicos; d) Plantas, raízes e tubérculos medicinais no estado natural; e) Tiras de glicémia, de glicosúria e acetonúria, agulhas, seringas e canetas para administração de insulina utilizadas na prevenção e tratamento da Diabetes mellitus. - Aparelhos ortopédicos, cintas médico-cirúrgicas e meias medicinais, cadeiras de rodas e veículos semelhantes, acionados manualmente ou por motor, para deficientes, aparelhos, artefactos e demais material de prótese ou compensação destinados a substituir, no todo ou em parte, qualquer membro ou órgão do corpo humano ou a tratamento de fraturas e as lentes para correção de vista, bem como calçado ortopédico, desde que prescrito por receita médica. (verba 2.6)

- Soutiens, fatos de banho ou outras peças de vestuário de uso medicinal, constituídas por bolsas interiores, destinadas à colocação de próteses utilizadas por mastectomizadas. (verba 2.8) - Utensílios e quaisquer aparelhos ou objetos especificamente concebidos para utilização por pessoas com deficiência, desde que constem de uma lista aprovada por despacho conjunto dos Ministros das Finanças, da Solidariedade e Segurança Social e da Saúde. (verba 2.9) - Utensílios e outros equipamentos exclusiva ou principalmente destinados a operações de socorro e salvamento adquiridos por associações humanitárias e corporações de bombeiros, bem como pelo Instituto de Socorros a Náufragos e pelo SANAS - Corpo Voluntário de Salvadores Náuticos. (verba 2.10) - Cadeiras e assentos próprios para o transporte de crianças em veículos automóveis, bem como outros equipamentos de retenção para o mesmo fim (verba 2.29).

- Bens de produção da agricultura (verba 3), tais como: - Adubos, fertilizantes e corretivos de solos. (verba 3.1) - Animais vivos, exclusiva ou principalmente destinados ao trabalho agrícola, ao abate ou à reprodução. (verba 3.2) - Farinhas, resíduos e desperdícios das indústrias alimentares e quaisquer outros produtos próprios para a alimentação de gado e de outros animais, incluindo os peixes de viveiro, destinados a alimentação humana. (verba 3.3) - Produtos fitofarmacêuticos. (verba 3.4) - Sementes, bolbos e propágulos. (verba 3.5) - Forragens e palha. (verba 3.6) - Plantas vivas, de espécies florestais ou frutíferas. (verba 3.7) - Bagaço de azeitona e de outras sementes oleaginosas, grainha e folhelho de uvas. (verba 3.8) - Sulfato cúprico, sulfato férrico e sulfato duplo de cobre e de ferro. (verba 3.9) - Enxofre sublimado. (verba 3.10)

- As transmissões de bens efetuadas no âmbito das seguintes atividades de produção agrícola (verba 5)- (Esta verba fora aditada à lista I anexa ao CIVA pela Lei do Orçamento do Estado para 2013, Lei nº 66-B/2012, de 31 de dezembro): - Cultura propriamente dita: (verba 5.1) - Agricultura em geral, incluindo a viticultura; (verba 5.1.1)- Fruticultura (incluindo a oleicultura) e horticultura floral e ornamental, mesmo em estufas; (verba 5.1.2) - Produção de cogumelos, de especiarias, de sementes e de material de propagação vegetativa; exploração de viveiros. Excetuam-se as atividades agrícolas não conexas com a exploração da terra ou em que esta tenha carácter meramente acessório, designadamente as culturas hidropónicas e a produção em vasos, tabuleiros e outros meios autónomos de suporte. (verba 5.1.3) - Criação de animais conexas com a exploração do solo ou em que este tenha carácter essencial: (verba 5.2) - Criação de animais; (verba 5.2.1) - Avicultura; (verba 5.2.2) - Cunicultura; (verba 5.2.3) - Sericicultura; (verba 5.2.4) - Helicicultura; (verba 5.2.5) - Culturas aquícolas e piscícolas; (verba 5.2.6) - Canicultura; (verba 5.2.7) - Criação de aves canoras, ornamentais e de fantasia; (verba 5.2.8) - Criação de animais para obter peles e pelo ou para experiências de laboratório; (verba 5.2.9) - Apicultura; (verba 5.3) - Silvicultura; (verba 5.4) - São igualmente consideradas atividades de produção agrícola as atividades de transformação efetuadas por um produtor agrícola sobre os produtos provenientes, essencialmente, da respetiva produção agrícola com os meios normalmente utilizados nas explorações agrícolas e silvícolas. (verba 5.5)

⁷⁸ Já no que respeita às prestações de serviços tributadas à taxa reduzida, temos:

- As prestações de serviços médicos e sanitários e operações com elas estreitamente conexas feitas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares não pertencentes a pessoas coletivas de direito público ou a instituições privadas integradas no Serviço Nacional de Saúde, quando estas renunciem à isenção, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do Código do IVA. (verba nº 2.7)

às importações, transmissões de bens e prestações de serviços constantes da **lista II anexa ao CIVA**⁷⁹ (alínea b do nº 1 do artigo 18º)⁸⁰.

- Prestações de serviços, efetuadas no exercício das profissões de juriconsulto, advogado e solicitador a desempregados e trabalhadores no âmbito de processos judiciais de natureza laboral e a pessoas que beneficiem de assistência judiciária. (verba 2.11) - Transporte de passageiros, incluindo aluguer de veículos com condutor. (2.14)- Compreende-se nesta verba o serviço de transporte e o suplemento de preço exigido pelas bagagens e reservas de lugar. - Alojamento em estabelecimentos do tipo hoteleiro. (verba 2.17) - As empreitadas de construção de imóveis de habitações económicas ou de habitações de custos controlados, independentemente do promotor, desde que tal classificação esteja certificada por autoridade competente do ministério da tutela. (verba 2.18) - As empreitadas de bens imóveis em que são donos da obra autarquias locais, empresas municipais cujo objeto consista na reabilitação e gestão urbanas detidas integralmente por organismos públicos, associações de municípios, empresas públicas responsáveis pela rede pública de escolas secundárias ou associações e corporações de bombeiros, desde que, em qualquer caso, as referidas obras sejam diretamente contratadas com o empreiteiro. (verba 2.19) - Locação de áreas reservadas em parques de campismo e caravanismo, incluindo os serviços com ela estreitamente ligados. (verba 2.20) - Portagens nas travessias rodoviárias do Tejo, em Lisboa. (verba 2.21) - Prestações de serviços relacionadas com a limpeza das vias públicas, bem como a recolha, armazenamento, transporte, valorização e eliminação de resíduos. (verba 2.22) - Empreitadas de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico, realizadas em imóveis ou em espaços públicos localizados em áreas de reabilitação urbana (áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística, zonas de intervenção das sociedades de reabilitação urbana e outras) delimitadas nos termos legais, ou no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional. (verba 2.23) - As empreitadas de reabilitação de imóveis que, independentemente da localização, sejam contratadas diretamente pelo Instituto da Habitação e da Reabilitação Urbana (IHRU), bem como as que sejam realizadas no âmbito de regimes especiais de apoio financeiro ou fiscal à reabilitação de edifícios ou ao abrigo de programas apoiados financeiramente pelo IHRU. (verba 2.24) - As empreitadas de construção de imóveis e os contratos de prestações de serviços com ela conexas cujos promotores sejam cooperativas de habitação e construção, incluindo as realizadas pelas uniões de cooperativas de habitação e construção económica às cooperativas suas associadas no âmbito do exercício das suas atividades estatutárias, desde que as habitações se integrem no âmbito da política social de habitação, designadamente quando respeitem o conceito e os parâmetros de habitação de custos controlados, majorados em 20 %, desde que certificadas pelo Instituto Nacional de Habitação. (verba 2.25) - As empreitadas de conservação, reparação e beneficiação dos prédios ou parte dos prédios urbanos habitacionais, propriedade de cooperativas de habitação e construção cedidos aos seus membros em regime de propriedade coletiva, qualquer que seja a respetiva modalidade. (verba 2.26) - As empreitadas de beneficiação, remodelação, renovação, restauro, reparação ou conservação de imóveis ou partes autónomas destes afetos à habitação, com exceção dos trabalhos de limpeza, de manutenção dos espaços verdes e das empreitadas sobre bens imóveis que abranjam a totalidade ou uma parte dos elementos constitutivos de piscinas, saunas, campos de ténis, golfe ou minigolfe ou instalações similares. (verba 2.27)- A taxa reduzida não abrange os materiais incorporados, salvo se o respetivo valor não exceder 20 % do valor global da prestação de serviços. - As prestações de serviços de assistência domiciliária a crianças, idosos, toxicodependentes, doentes ou deficientes. (verba 2.28) - Prestações de serviços de manutenção ou reparação de próteses, equipamentos, aparelhos, artefactos e outros bens referidos nas verbas 2.6, 2.8 e 2.9. (verba 2.30) - Prestações de serviços silvícolas (verba 4): prestações de serviços de limpeza e de intervenção cultural nos povoamentos, realizadas em explorações agrícolas e silvícolas. - Prestações de serviços que contribuem para a realização da produção agrícola, designadamente as seguintes (verba 4.2): (Esta verba fora aditada à lista I anexa ao CIVA pela Lei do Orçamento do Estado para 2013, Lei nº 66-B/2012, de 31 de dezembro.) a) As operações de sementeira, plantio, colheita, debulha, enfardação, ceifa, recolha e transporte; b) As operações de embalagem e de acondicionamento, tais como a secagem, limpeza, trituração, desinfeção e ensilagem de produtos agrícolas; c) O armazenamento de produtos agrícolas; d) A guarda, criação e engorda de animais; e) A locação, para fins agrícolas, dos meios normalmente utilizados nas explorações agrícolas e silvícolas; f) A assistência técnica; g) A destruição de plantas e animais nocivos e o tratamento de plantas e de terrenos por pulverização; h) A exploração de instalações de irrigação e de drenagem; i) A poda de árvores, corte de madeiras e outras operações silvícolas.

⁷⁹ Esta lista sofreu significativas alterações com a Lei nº 64-B/2011, de 30 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2012; veja-se o artigo 123º nº 2 da referida lei que revogou quinze verbas.

⁸⁰ Produtos para alimentação humana (verba 1), tais como: Conservas de carne e miudezas comestíveis. (verba 1.1) - (Apenas enquadra as conservas de carne e miudezas comestíveis que não tenham sofrido qualquer transformação ou sido incluídos num preparado, para além do mero processo de conservação); Conservas de peixes e de moluscos (verba 1.2), com exceção das ostras; Vinhos comuns (verba 1.10); Águas de nascente,

Todas as importações, transmissões de bens e prestações de serviços não contempladas pelas taxas reduzida e intermédia, são tributadas à **taxa normal** de 23% (alínea c) do nº 1 do artigo 18º do CIVA).

Refira-se que, a taxa aplicável à operação tributária é a que vigora no momento em que o imposto se torna exigível⁸¹.

Por outro lado, refira-se a resolução legal para as situações de transmissões de bens que tenham por objeto várias mercadorias que compõem um produto comercial diferente. Sempre que as mercadorias que compõem a unidade de venda não sofram alterações da sua natureza nem percam a sua individualidade, a taxa aplicável ao valor global das mercadorias é a que lhes corresponder ou, se lhes couberem taxas diferentes, a mais elevada; sempre que as mercadorias que compõem a unidade de venda sofram alterações da sua natureza e qualidade ou percam a sua individualidade, a taxa aplicável ao conjunto (como produto novo e diferente dos seus elementos constituintes) é a que, enquanto tal, lhes corresponder⁸².

4.2 PERSPETIVA HISTÓRICA DAS ALTERAÇÕES EM SEDE DE TAXAS DO IVA

Conforme expusemos anteriormente, o IVA foi introduzido no nosso ordenamento jurídico e sistema fiscal em 1986. Desde aí, tem-se verificado constantes alterações em sede de taxas. Inicialmente, foram fixadas três taxas, uma reduzida de 8%, a normal de 16% e a taxa agravada (para o consumo considerado de luxo) de 30%⁸³. No ano de 1992, verificou-se uma descida da taxa reduzida para o continente para 5%, que se manteve até 30 de junho de 2010, já que a partir de 01 de julho deste ano a taxa reduzida passou a 6%. No que respeita à taxa normal, entre 1986 e 2001 verificou-se uma oscilação entre 16% e 17%. A partir de 05 de junho de 2002 passou a 19%, voltando a registar-se uma subida para 21% no ano de 2005. Nos anos de 2008 e 2009 assistimos a uma descida 20%⁸⁴. A Lei nº 12-A/2010 de 30 de junho, alterou a redação das als. a) a c) do nº1 e do nº 3 do artigo 18º do Código do IVA, alteração que entrou

minerais, medicinais e de mesa, águas gaseificadas ou adicionadas de gás carbónico, com exceção das águas adicionadas de outras substâncias. (verba 1.11); Outros, tais como (verba 2): Petróleo e gasóleo, coloridos e marcados, e fuelóleo e respetivas misturas. (verba 2.3); Utensílios e alfaías agrícolas, silos móveis, motocultivadores, motobombas, eletrobombas, tratores agrícolas, como tal classificados nos respetivos livretes, e outras máquinas e aparelhos exclusiva ou principalmente destinados à agricultura, pecuária ou silvicultura. (verba 2.5); Entradas em espetáculos de canto, dança, música, teatro, cinema, tauromaquia e circo. (verba 2.6)-excetuam-se as entradas em espetáculos de carácter pornográfico ou obsceno, como tal considerados na legislação sobre a matéria.

⁸¹ Artigo 18º nº 9 do CIVA.

⁸² Nº 4 do artigo 18º do CIVA.

⁸³ Isto para o continente. Para as regiões autónomas as taxas foram fixadas em 6%, 12% e 21% (reduzida, normal e agravada, respetivamente).

⁸⁴ Lei nº 26-A/2008 de 27 de junho que alterou a taxa normal, descendo-a de 21% para 20%.

em vigor em 01 de julho de 2010. Com efeito, a taxa reduzida do IVA passou a ser de 6% no que se refere às operações realizadas no Continente, mantendo-se em 4% no que se refere às operações que sejam consideradas⁸⁵ como efetuadas nas Regiões Autónomas. A taxa intermédia passou para 13% e 9%, consoante se trate de operações realizadas no Continente ou nas Regiões Autónomas, respetivamente e, por último, a taxa normal, sobe para 21% e 15%.

Ainda no mesmo ano de 2010, em sede da Lei do Orçamento de Estado para 2011⁸⁶, verificou-se nova alteração nesta matéria. Aquela lei alterou a redação da alínea c) do nº1 e do nº3 do artigo 18º e do artigo 49º, ambos do Código do IVA (CIVA), bem como a do nº1 do artigo 1º do DL nº 347/85 de 23 de agosto. Estas alterações entraram em vigor no Continente bem como nas Regiões autónomas em 01.01.2011. De acordo com tais alterações, a taxa normal do IVA passou a ser, a partir da data referida anteriormente de 23% para as operações realizadas no continente e de 16% para as operações que sejam consideradas como realizadas nas regiões autónomas. Este diploma introduziu alterações em sede das listas anexas ao código do IVA⁸⁷ que elencam os bens sujeitos a taxas mais reduzidas. Focando-nos nestas alterações já que estão intimamente relacionadas com o tema que nos propomos debater, vejamos as alterações em sede da lista I que contempla os bens sujeitos à taxa reduzida. Na verba 2.1⁸⁸ verifica-se um alargamento do campo de aplicação já que passa a abranger matérias de carácter científico, literário e artístico, para além das de natureza cultural, educativa, recreativa e desportiva já consagradas. Ao mesmo tempo, passa a incluir as revistas de informação geral e outras publicações periódicas, desde que se ocupem das matérias nela referidas, deixando de se aplicar apenas a revistas ou publicações periódicas de temática específica. Ainda nesta verba, estão agora contemplados os livros, em todos os suportes físicos⁸⁹. É excluída a disponibilização de livros por via electrónica. De acordo com o disposto no nº 7 do artigo 18º do CIVA, a prestação de serviços por via electrónica está sujeita à taxa normal.

⁸⁵ De harmonia com os nºs 2 e 3 do artigo 1º do DL nº 347/85, de 23 de agosto.

⁸⁶ Lei nº 55-A/2010, de 31 de dezembro.

⁸⁷ Artigo 103º da Lei nº 55-A/2010 de 31 de dezembro.

⁸⁸ “Jornais, revistas de informação geral e outras publicações periódicas que se ocupem predominantemente de matérias de carácter científico, educativo, literário, artístico, cultural, recreativo ou desportivo e livros em todos os suportes físicos.

Exceptuando-se as publicações ou livros de carácter obsceno ou pornográfico, como tal considerados na legislação sobre a matéria, e as obras encadernadas em peles, tecidos de seda ou semelhante”.

⁸⁹ Por exemplo, em formato CD ou DVD.

A verba 2.11⁹⁰ da mesma lista também sofrera alterações, em especial no que respeita ao seu âmbito de aplicação. Ficou mais restrito o universo de destinatários da taxa reduzida nas prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões de jurisconsulto, advogado e solicitador, na medida em que deixam de ser tributados à taxa reduzida os serviços prestados por aqueles profissionais a reformados, desempregados em processos judiciais que não sejam de natureza laboral, e a qualquer interessado, nos processos sobre o estado das pessoas⁹¹.

Por último, a verba 2.15⁹² fora alterada em 2007 pela Lei 67-A/2007 de 31 de dezembro que a levou a incluir provas desportivas e a prática de atividades físicas e desportivas. Com a alteração em análise, mantêm-se as exceções previstas nas alíneas a) e b) mas, passa a ser tributada à taxa normal a prática de atividades físicas e desportivas.

O artigo 104º da Lei 55-A/2010 determinou a revogação da verba 2.4 da lista I. Tendo em conta a nova redação da verba 2.1 e a revogação da verba 2.4, deixam de beneficiar da taxa reduzida, passando a ser tributadas à taxa normal, os folhetos e outras publicações não periódicas de natureza cultural, educativa, recreativa e desportiva, brochados ou encadernados. O mesmo artigo ainda revoga a verba 2.13 da mesma lista, que incluía os utensílios e outros equipamentos exclusiva ou principalmente destinados ao combate e detecção de incêndios, os quais passam também a ser tributados à taxa normal, sem prejuízo da aplicação da taxa reduzida aos utensílios e equipamentos previstos na verba 2.10⁹³ da mesma lista, quando adquiridos pelas entidades nela mencionadas.

Por último, o artigo 105º da mesma lei revoga as verbas 2.1 e 2.2⁹⁴ da lista II anexa ao CIVA. Em sede de lei do Orçamento do Estado para 2012, a Lei nº 64-B/2011, de 30 de dezembro, que entrou em vigor em 01 de janeiro de 2012, verificaram-se novas alterações às listas anexas ao CIVA.

Da lista I foram alteradas as redações das verbas 1.4.9, 1.7 e 1.11. Da verba 1.4.9⁹⁵ foram suprimidas as sobremesas de soja, que passaram a estar sujeitas à taxa normal. Quanto à verba

⁹⁰ “Prestações de serviços, efectuadas no exercício das profissões de jurisconsulto, advogado e solicitador a desempregados e trabalhadores no âmbito de processos judiciais de natureza laboral e a pessoas que beneficiem de assistência judiciária.”

⁹¹ A exclusão destas categorias não impede que os mesmos possam beneficiar da taxa reduzida de IVA em processos relativamente aos quais beneficiem de assistência judiciária.

⁹² que passou a ter a seguinte redação: “Espectáculos, provas e manifestações desportivas e outros divertimentos públicos. Exceptuam-se: a) ... b) ...”

⁹³ “Utensílios e outros equipamentos exclusiva ou principalmente destinados a operações de socorro e salvamento adquiridos por associações humanitárias e corporações de bombeiros, bem como pelo Instituto de Socorros a Náufragos e pelo SANAS - Corpo Voluntário de Salvadores Náuticos.” (verba 2.10).

⁹⁴ Contemplavam as flores de corte, folhagem para ornamentação e composições florais decorativas e plantas ornamentais.

⁹⁵ “Bebidas e iogurtes de soja, incluindo tofu.”

1.7⁹⁶, por via desta alteração passa a estar sujeita à taxa reduzida apenas a água para consumo, disponibilizada pelas redes de abastecimento de água potável. As águas de nascente, minerais, medicinais e de mesa, águas gaseificadas ou adicionadas de gás carbónico, passam a estar sujeitas à taxa intermédia. Já as águas adicionadas de outras substâncias continuam sujeitas à taxa normal. Por último, na verba 1.11⁹⁷ deixam de estar abrangidos os refrigerantes, bem como os xaropes, bebidas concentradas e produtos concentrados de sumos, que passam a ser tributados à taxa normal.

Foram revogadas as verbas 14.8 e 1.10⁹⁸, que passam a estar sujeitos à taxa normal.

A verba 2.15, que referimos aquando expusemos as alterações derivadas da LOE de 2011, voltou a sofrer alterações. Desta vez a verba foi revogada, o que resultou que as entradas em espetáculos de canto, dança, música, teatro, cinema, tauromaquia e circo, com exceção das de carácter pornográfico ou obsceno, passassem a estar sujeitos à taxa intermédia de 13%, por aditamento da verba 2.6 à lista II. Já as entradas em outros espetáculos bem como em provas e manifestações desportivas e outros divertimentos públicos, passaram a estar sujeitos à taxa normal⁹⁹.

No que respeita à lista II (bens e serviços sujeitos à taxa intermédia), da verba 2.3¹⁰⁰ foi suprimido o gasóleo de aquecimento que passa a estar sujeito à taxa normal do imposto. Foram aditadas as verbas 1.11 referente às águas¹⁰¹ e 2.6 referente às entradas em espetáculos¹⁰² a que já fizemos referência anteriormente. Por último, foi revogado um amplo conjunto de verbas, cujos bens e serviços ficaram sujeitos à taxa normal¹⁰³.

⁹⁶ “Água, com exceção das águas de nascente, minerais, medicinais e de mesa, águas gaseificadas ou adicionadas de gás carbónico ou de outras substâncias.”

⁹⁷ “Sumos e néctares de frutos ou de produtos hortícolas.”

⁹⁸ 1.4.8 – bebidas e sobremesas lácteas e 1.10- batata fresca descascada, inteira ou cortada, pré-frita, refrigerada, congelada, seca ou desidratada, ainda que em puré ou preparada por meio de cozedura ou fritura

⁹⁹ Também tributado à taxa normal ficou a rafia natural, por revogação da verba 3.11.

¹⁰⁰ “Petróleo e gasóleo, coloridos e marcados, e fuelóleo e respetivas misturas”

¹⁰¹ As águas de nascente, minerais, medicinais e de mesa, águas gaseificadas ou adicionadas de gás carbónico, com exceção das águas adicionadas de outras substâncias.

¹⁰² As entradas em espetáculos de canto, dança, música, teatro, cinema, tauromaquia e circo. Excetuam-se as entradas em espetáculos de carácter pornográfico ou obsceno, como tal consideradas na legislação sobre a matéria.

¹⁰³ 1.3- Frutas e frutos: 1.3.1- Conservas de frutas ou frutos, designadamente em molhos, salmoura, ou calda, suas compotas, geleias, marmeladas ou pastas; 1.3.2- Frutas e frutos secos, com ou sem casca.

1.4- Produtos hortícolas: 1.4.1- Conservas de produtos hortícolas, designadamente em molhos, vinagre ou salmoura e suas compotas. 1.5- Gorduras e óleos comestíveis: 1.5.1- Óleos diretamente comestíveis e suas misturas (óleos alimentares); 1.5.2- Margarinas de origem animal e vegetal. 1.6- Café verde ou cru, torrado, em grão ou pó, seus sucedâneos e misturas. 1.7- Aperitivos à base de produtos hortícolas e sementes. 1.8- Produtos preparados à base de carne, peixe, legumes ou produtos hortícolas, massas recheadas, pizzas, sandes e sopas, ainda que apresentados no estado de congelamento ou pré-congelamento e refeições prontas a consumir, nos regimes de pronto a comer e levar ou com entrega ao domicílio. 1.9- Aperitivos ou snacks à base de estrudidos de milho de trigo, à base de milho moído e frito ou de fécula de batata, em embalagens individuais. 2.4-

Em sede de lei do Orçamento do Estado para 2013, a Lei nº 66-B/2012, de 31 de dezembro, que entrou em vigor em 01 de janeiro de 2013, revogou a alínea 33) do artigo 9º, bem como os anexos A e B do CIVA, com efeitos a partir de 01 de abril de 2013. Temos, portanto que, a partir daquela data, as transmissões de bens efetuadas no âmbito da produção agrícola e as prestações de serviços agrícolas deixaram de estar isentas de IVA, passando a estar sujeitas a tributação, embora com direito à dedução do imposto suportado nas aquisições efetuadas pelos respetivos sujeitos passivos¹⁰⁴. De modo a atenuar os efeitos da revogação da isenção, aquela lei, aproveitando a faculdade prevista no número 11) do anexo III da diretiva do IVA¹⁰⁵, introduziu novas alterações à lista I anexa ao CIVA, referente à aplicação da taxa reduzida, passando a incluir os bens e serviços previstos na alínea 33) do artigo 9º do CIVA¹⁰⁶.

Aparelhos, máquinas e outros equipamentos exclusiva ou principalmente destinados a: a) Captação e aproveitamento de energia solar, eólica e geotérmica; b) Captação e aproveitamento de outras formas alternativas de energia; c) Produtos de energia a partir da incineração ou transformação de detritos, lixo e outros resíduos; d) Prospeção e pesquisa de petróleo e ou desenvolvimento da descoberta de petróleo e gás natural; e) Medição e controlo para evitar ou reduzir as diversas formas de poluição. 3- Prestações de serviços: 3.1- Prestações de serviços de alimentação e bebidas.

¹⁰⁴ O objetivo destas alterações prende-se, desde logo, com a necessidade sentida pelas autoridades tributárias de controlar o sector agrícola.

¹⁰⁵ O anexo III contém a lista de entregas de bens e prestações de serviços a que se podem aplicar as taxas reduzidas previstas no artigo 98º. No seu ponto 11) refere a *entrega de bens e prestação de serviços do tipo utilizado normalmente na produção agrícola, com exclusão dos bens de equipamento, tais como máquinas ou as construções*;

¹⁰⁶ 4.2- Prestações de serviços que contribuem para a realização da produção agrícola, designadamente as seguintes: a) As operações de sementeira, plantio, colheita, debulha, enfardação, ceifa, recolha e transporte; b) As operações de embalagem e de acondicionamento, tais como a secagem, limpeza, trituração, desinfecção e ensilagem de produtos agrícolas; c) O armazenamento de produtos agrícolas; d) A guarda, criação e engorda de animais; e) A locação, para fins agrícolas, dos meios normalmente utilizados nas explorações agrícolas e silvícolas; f) A assistência técnica; g) A destruição de plantas e animais nocivos e o tratamento de plantas e de terrenos por pulverização; h) A exploração de instalações de irrigação e de drenagem; i) A poda de árvores, corte de madeiras e outras operações silvícolas. 5- As transmissões de bens efetuadas no âmbito das seguintes atividades de produção agrícola: 5.1- Cultura propriamente dita: 5.1.1- Agricultura em geral, incluindo a viticultura; 5.1.2- Fruticultura (incluindo a oleicultura) e horticultura floral e ornamental, mesmo em estufas; 5.1.3- Produção de cogumelos, de especiarias, de sementes e de material de propagação vegetativa; exploração de viveiros. Excetuam-se as atividades agrícolas não conexas com a exploração da terra ou em que esta tenha caráter meramente acessório, designadamente as culturas hidropónicas e a produção em vasos, tabuleiros e outros meios autónomos de suporte. 5.2- Criação de animais conexa com a exploração do solo ou em que este tenha caráter essencial: 5.2.1- Criação de animais; 5.2.2- Avicultura; 5.2.3- Cunicultura; 5.2.4- Sericicultura; 5.2.5- Helicicultura; 5.2.6- Culturas aquícolas e piscícolas; 5.2.7- Canicultura; 5.2.8- Criação de aves canoras, ornamentais e de fantasia; 5.2.9- Criação de animais para obter peles e pelo ou para experiências de laboratório; 5.3- Apicultura; 5.4- Silvicultura; 5.5- São igualmente consideradas atividades de produção agrícola as atividades de transformação efetuadas por um produtor agrícola sobre os produtos provenientes, essencialmente, da respetiva produção agrícola com os meios normalmente utilizados nas explorações agrícolas e silvícolas.

5. ISENÇÕES, IVA À TAXA ZERO, TAXAS REDUZIDAS

As transações sobre bens e serviços ou são taxadas ou são isentas. Porém, as isenções no sistema de IVA geralmente não desafogam totalmente a transação de imposto, isto porque, os fornecedores/ prestadores isentos de IVA nas suas vendas, são taxados nas suas compras.

IVA à taxa zero (*zero rating*) significa que, o fornecedor é totalmente compensado pelo IVA que paga nos produtos que adquire (inputs). Distingue-se do comerciante/fornecedor isento pois este paga o IVA nas suas compras e aquisições mas não está habilitado a utilizar aquele valor que pagou como um crédito que possa impor nas suas vendas (isentas). Este fornecedor é tratado como um consumidor final¹⁰⁷. Já o fornecedor *zero rating* recupera todo o imposto que incidiu nos seus inputs e não tem qualquer imposto nos seus outputs, logo, quem adquire a este fornecedor compra os bens ou serviços livres de imposto.

A preocupação da Diretiva IVA (segunda diretiva) expressa no seu preâmbulo, é a de que as isenções podem originar dificuldades e, acrescente-se, algumas iniquidades. Daí dever-se, ao máximo, reduzir o número e âmbito das isenções. De modo que, a atual lista de isenções aprovadas pela UE é extremamente limitada¹⁰⁸.

Se um Estado, seja por razões sociais seja por razões económicas, quer implementar uma taxa reduzida não deverá fazê-lo através de uma taxa tão baixa que não absorva as deduções devidas pelo imposto pago nas etapas anteriores. *In theory, zero rating should be used when the authorities really wish to ensure that a product is to be free of VAT*¹⁰⁹. Usando uma isenção de IVA significa que o imposto fica a cargo do comerciante, e se esse comerciante vende para o público, ele tem de passar o imposto que suportou nos inputs para o público incluindo-o no seu preço ou reduzir os pagamentos aos seus fatores de produção (capital e trabalho). Isto poderá sugerir que, os países que realmente desejem passar para o consumidor os benefícios do IVA dos bens e serviços gratuitos, devem ser autorizados a utilizar a taxa zero em vez de isenções. Contudo, verificou-se que, na prática, os países “franziram a testa” à utilização da taxa zero e preferiram as isenções.

Nas palavras de Alan Tait a taxa zero é usada em fraca extensão, apesar de ser a única forma verdadeira de garantir o fornecimento livre de imposto sobre o valor acrescentado¹¹⁰¹¹¹. Em

¹⁰⁷ “*Is out of the VAT system*” TAIT, ALAN, *Value Added Tax: International Practice and Problems*, International Monetary Fund, 1988, pág. 49

¹⁰⁸ Basicamente exportações, serviços postais, educação, serviços culturais e serviços financeiros.

¹⁰⁹ Idem, pág. 51

¹¹⁰ Idem, pág. 53

sede da União, a taxa zero não é um mecanismo a que deva dar-se privilégio na utilização. Aliás, no artigo 28º nº 2 da sexta diretiva é estabelecida a temporalidade da medida, estabelecendo-se que “podem ser mantidas até data a fixar pelo Conselho”. A tendência portanto da Comissão tem sido a de implementar de forma gradual a abolição das taxas zero.

No que respeita às taxas reduzidas, alguns efeitos positivos são assinalados e, a seu pretexto, os Estados-Membros aplicam amplamente diferentes taxas de IVA, criando um sistema de IVA altamente diversificado e extremamente complexo¹¹². Os principais objetivos evocados para a aplicação de taxas mais reduzidas são: 1) a promoção do emprego, impulsionado pela redução dos preços e aumento da procura; 2) o aumento da produtividade; 3) a promoção de determinados bens/produtos de forma a impelir a consciência cultural ou a saúde da população, e 4) o amparo de grupos mais desfavorecidos.

No que respeita ao primeiro, argumenta-se que a redução da taxa de imposto de forma prolongada irá refletir-se numa redução do preço do bem ou serviço em causa. Essa redução do preço irá incrementar a procura por tais bens ou serviços uma vez que estão mais acessíveis. Se a procura é mais elevada, será necessário aumentar a produção para dar resposta àquela nova procura. Aquele incremento de produção, a final, promoverá o emprego. Desde que aplicadas em setores selecionados, as taxas reduzidas podem proporcionar algumas vantagens, ainda em termos de emprego, quando o sector de serviços fornecidos localmente emprega muitos trabalhadores de baixa qualificação. O argumento é que as taxas reduzidas de IVA, impulsionando a procura por tais serviços, estimulam a procura por trabalhadores de baixa qualificação e promovem, em consequência, um aumento dos seus salários, de forma que o emprego passa a ser uma opção mais atraente do que o desemprego.

A questão da produtividade está associada a áreas que por regra não geram receita fiscal, por contemplarem trabalhos que são realizados pelos próprios contribuintes (*do-it-yourself work*), tais como: trabalhos domésticos e pequenas reparações. A tributação de tais trabalhos pode incentivar os contribuintes a realizarem os próprios os trabalhos, em vez de os comprar, o que poderá originar trabalhadores qualificados a dedicarem o seu tempo a trabalhos domésticos por exemplo, menos exigentes em termos de qualificação, em vez de o dedicarem ao seu emprego, onde são mais produtivos. A sujeição de tais setores a taxas reduzidas de IVA, poderá induzir as pessoas a gastar menos horas em *do-it-yourself work* e aplicar-se mais sobre

¹¹¹ O primeiro país a utilizar a taxa zero foi a Holanda, para as exportações. Em vez de isentar tal como a Diretiva o impunha, aquele país taxava as exportações à taxa zero, o que permitia ao fornecedor/exportador reclamar como crédito a totalidade do imposto pago nos inputs.

¹¹² COPENHAGEN ECONOMICS, *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union, Final report, de 21.06.2007*, pág. 8.

seu trabalho e, assim, aumentar a produtividade e oferta de trabalho. Por sua vez, isso pode contribuir para a transição de elementos da economia paralela para o sector da economia formal¹¹³.

Em conclusão, argumenta-se que poderá haver um ganho de produtividade se um estado membro diminui a carga fiscal de forma geral (impostos sobre o rendimento, contribuições para a segurança social), e as taxas de IVA em particular, em setores onde o papel do *do-it-yourself work* e atividades subterrâneas é expressivo¹¹⁴, e aumenta as taxas do IVA nos setores onde aquele papel é exíguo¹¹⁵.

Quanto aos dois últimos argumentos, a promoção de certos bens de forma a alertar as consciências e o favorecimento de grupos mais carenciados, têm por base a consideração de que menores taxas de IVA sobre bens e serviços selecionados, principalmente consumidos por pessoas de menores rendimentos, tornam tais bens mais acessíveis e, a final, geram uma distribuição mais equitativa do rendimento. Na verdade, em muitos dos países que aplicam taxas reduzidas de IVA, a introdução é tradicionalmente justificada pela assunção de que as famílias mais pobres gastam uma significativa parte do seu rendimento com os bens essenciais¹¹⁶. Por outro lado, as menores taxas de IVA sobre bens e serviços triados (bens de mérito) podem impulsionar o consumo de tais bens, em virtude da baixa do seu preço, tornando-os acessíveis à população de menores rendimentos. Em alguns casos, a seleção de bens *favorecidos*, pode alertar as consciências para um consumo mais cuidado, por exemplo, que favoreça os alimentos saudáveis, que prefira os eletrodomésticos e aparelhos de forma geral energeticamente mais eficientes, o que, por sua vez, terá efeitos nos custos de saúde e desgaste ambiental.

¹¹³ Na medida em que, a carga fiscal pesada sobre tais serviços faz com que seja caro adquiri-los no mercado (formal), sendo mais atraente fazê-los o próprio ou adquiri-los no sector informal. Veja-se a este propósito OECD (2011), *Consumption Tax Trends 2010: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues*, OECD Publishing, pág. 100.

¹¹⁴ Este fenómeno da economia paralela, entendendo-se como o conjunto de atividades económicas que, embora realizadas no território nacional, não se refletem no produto do respetivo país, não tem qualquer correspondência na contabilidade nacional e não entra na quantificação do PIB, é uma preocupação geral à maioria dos Estados membros da UE. Alguns em particular, como Bélgica, Bulgária, Grécia, Hungria, Itália, Lituânia, Malta, Polónia, Portugal, Roménia, Eslovénia e Espanha, bem como o Chipre, enfrentam um desafio especial nesta área- European Commission, Taxation paper nº 34, “*Tax Reforms in EU Member States, Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability*”, 2012, pág. 75.

¹¹⁵ No relatório “*Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union*”, de 21 de junho de 2007, da Copenhagen Economics, contrapõe-se a realização de trabalhos domésticos ou pequenas reparações em casa com a produção do próprio computador, para referir que este último é um dos setores onde o papel do *do-it-yourself work* é menos expressivo já que a sua concretização exige um grau de qualificação que o torna menos apelativo para a produção própria.

¹¹⁶ COPENHAGEN ECONOMICS, op. Cit., pág. 73, analisando o cenário europeu, refere que as famílias de menores rendimentos gastam cerca de 20% do seu rendimento em alimentos, ao passo que as de maiores rendimentos gastam apenas 12%.

Esta questão da alteração de comportamentos individuais tem relevância já que o nível das taxas de IVA, pelo seu próprio mecanismo, só pode ter impacto nas compras realizadas pelos consumidores finais. Afetará indiretamente o comportamento das empresas através das alterações dos comportamentos dos consumidores.

5.1 BENS E SERVIÇOS SUJEITOS A ISENÇÃO/IVA À TAXA ZERO/TAXA REDUZIDA

As categorias em que, por regra e na maioria dos países, se aplicam taxas reduzidas são as seguintes: a) bens essenciais como serviços médicos e hospitalares, alimentação e abastecimento de água; b) certas atividades consideradas, tradicionalmente, como utilidades (serviços de transporte, postais e televisão públicos); c) atividades consideradas socialmente como desejáveis (serviços culturais, desportivos), ou que promovam o emprego local; d) áreas geográficas consideradas como merecedoras de um tratamento especial (ilhas, territórios distantes das zonas urbanas).

Vejamos, de seguida, alguns exemplos específicos de bens e serviços, bem como, as razões apontadas para tal regime especial de tratamento.

5.1.1 BENS ALIMENTARES

No que respeita aos bens/serviços alimentares existe uma forte inclinação para isentar ou taxar a uma taxa mais reduzida. A questão que podemos colocar é a de saber se todos os bens alimentares devem estar isentos ou sujeitos a uma taxa mais baixa ou, pelo contrário, devemos seleccionar quais os bens beneficiados de tal forma. Aqui assume extrema importância a delimitação das fronteiras (*boderlines*) dentro de uma mesma categoria de bens - alimentares. O pressuposto à isenção é o de que as famílias com menores rendimentos não têm acesso aos considerados alimentos de luxo. É necessário, desde logo, delimitar os chamados *bens essenciais* e os *bens de luxo*. Nesta matéria, parece-nos que podemos questionar se não deveria a legislação e ela própria definir o que são uns e o que são outros. Isto, em função da manifesta dificuldade em definir as tais fronteiras e numa tentativa de diminuir a subjetividade associada à natureza daquela definição. A legislação acaba por fazer essa definição ao estabelecer listas diferentes (e taxas diferentes) para o IVA. Mas a questão que a nosso ver se coloca é a de saber se na base dessas listas e da sua elaboração estão somente razões sociais, preocupações com a alimentação, por exemplo, que as pessoas devem cuidar e privilegiar, e não preocupações com angariação de receita.

No nosso caso, efetivamente a solução tem partido pela definição, em lista, do que está sujeito a uma taxa mais reduzida. As listas são efetuadas no pressuposto de que os alimentos considerados básicos para uma vivência são devem estar acessíveis a todos. Tributados a uma taxa reduzida, a tributação não significa inacessibilidade. A listagem de tais bens com base neste pressuposto pode originar algumas incongruências quando confrontadas com os comportamentos dos particulares. Vejamos, do ponto de vista da nutrição é desejável o consumo de produtos alimentares frescos pelo que devem estar dispensados ou sujeitos a uma taxa reduzida. Acontece que, as famílias de hoje têm horários menos flexíveis e em função do volume e pressa do trabalho dos seus empregadores, podem preferir comprar e consumir produtos enlatados e pratos congelados prontos a comer.

É neste contexto que pode defender-se a taxação da maior parte dos alimentos, possivelmente a uma taxa mais baixa, mas aceitando ou concordando com algumas isenções, nomeadamente atendendo às famílias de menores rendimentos.

A questão das isenções pode trazer alguns perigos e chegar mesmo a incrementar uma sequência de isenções¹¹⁷, que gerará mais complexidade na estrutura do imposto.

No caso português, uma grande variedade de bens e produtos alimentares beneficiavam de taxas reduzidas de imposto. Nos últimos anos, em especial a partir de 2010, as listas I e II anexas ao CIVA sofreram significativas alterações e revogações, o que fez com que grande parte do leque alimentar ali previsto passasse de uma tributação a taxas reduzidas para uma tributação à taxa normal. Esta ocorrência foi mais forte nos produtos que faziam parte da lista II (taxa de 13%), já que, só com a LOE 2012, vimos quinze verbas revogadas, cujos produtos passaram para a taxa de 23%¹¹⁸.

5.1.2 ELETRICIDADE E GÁS

Hoje, existe uma tendência mais ou menos unânime em taxar este tipo de serviços, mas tempos houve em que era permitida e usual a sua beneficiação.

¹¹⁷ Por exemplo, como refere Alan Tait (1988), a Costa Rica pretendeu isentar o consumo de gelados e isentar os produtores de gelados. Estes, por sua vez, pressionaram para isentar quem produz as máquinas que fabricam os gelados, os quais pressionaram para a isenção nas peças e componentes (inputs) que utilizam nas máquinas que produzem.

¹¹⁸ Entre os produtos que eram taxados a 13% e passaram a 23 frutas e frutos secos, com ou sem casca; óleos diretamente comestíveis e suas misturas (óleos alimentares); margarinas de origem animal e vegetal; produtos preparados à base de carne, peixe, legumes ou produtos hortícolas, massas recheadas, pizzas, sandes e sopas, ainda que apresentadas no estado de congelamento ou pré-congelamento e refeições prontas a consumir, nos regimes de pronto a comer e levar ou com entrega ao domicílio; e, em termos de prestações de serviços, as prestações de serviços de alimentação e bebidas.

Um dos argumentos utilizados em favor da tributação é o facto de o consumo destes bens ser proporcional ao rendimento das famílias, ou seja, à medida que aumenta esse rendimento aumenta o consumo destes bens. Por outro lado, está o facto de estes serviços serem geralmente prestados pelo serviço público e no caso de estarem isentos iria haver um acréscimo de utilização, por parte dos utilizadores, diz-se que, por vezes, até desnecessário e mal direccionado. Levanta-se aqui uma questão de coerência fiscal: fará sentido permitir, por um lado, aplicar uma taxa reduzida à eletricidade e ao gás natural, se partirmos do princípio que isso incentivará o consumo, quando, por outro, o que queremos é reduzi-lo através da promoção de materiais que permitem economizar energia e de produtos energeticamente eficientes, que são objeto de taxa uniformizada?¹¹⁹ Ora, este argumento está intimamente relacionado com a questão que aqui debatemos de modelação de comportamentos, já que, a tributação é encarada como uma forma de restringir a utilização, ou pelo menos uma utilização abusiva, daqueles bens. Isto claro, no pressuposto de que, o aumento da tributação leva à diminuição, ou pelo menos moderação, do seu consumo.

O facto de ser prestado pelo serviço público aliado ao facto de normalmente estar concentrado em poucos fornecedores permite uma mais fácil e eficiente recolha e administração do imposto cobrado.

No caso português, destaca-se a Lei nº 51-A/2011, de 30 Setembro, que eliminou a taxa reduzida de IVA sobre a eletricidade e gás natural, com a consequente sujeição destes bens à taxa normal¹²⁰.

Argumentando-se que a política energética prevê maior competitividade, transparência de preços, bom funcionamento e efetiva liberalização dos mercados energéticos, o DL nº 101/2011, de 30 de setembro, justifica, em simultâneo, a necessidade de “*adoção de medidas que garantam o acesso a estes serviços essenciais por todos os consumidores, designadamente os economicamente vulneráveis, independentemente do seu prestador*”. No cumprimento daquele objetivo, cria a **tarifa social** para o sector do gás natural. A tarifa social para a eletricidade foi estabelecida pelo DL nº 138-A/2010, de 28 de dezembro¹²¹¹²². A

¹¹⁹ COM (2007), op. Cit.

¹²⁰ Revogou as verbas 2.12 e 2.16 da lista I anexa ao CIVA, com efeitos no dia 01 de Outubro de 2011. Além da revogação destas verbas e intimamente relacionado com o sector, o n.º 2 do artigo 123.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, revogou a verba 2.4 da lista II anexa ao CIVA passando tais produtos (relacionados com as energias renováveis) a estar sujeitos à taxa normal.

¹²¹ Complementada pela portaria nº 1334/2010, de 31 de dezembro.

¹²² O objetivo destas tarifas sociais é proteger os interesses dos clientes finais economicamente vulneráveis, entendendo-se os que beneficiam de: a) do complemento solidários para idosos; b) do rendimento social de inserção; c) do subsídio social de desemprego; d) do primeiro escalão do abono de família; e) da pensão social de invalidez.

prossecução destes objetivos decorre do Terceiro Pacote da Energia da União Europeia¹²³ que estabelecendo regras comuns para os mercados internos do gás natural e eletricidade, obriga à adoção de medidas de proteção dos consumidores vulneráveis.

Num contexto como o atual, de aumento do preço daqueles bens e serviços, efeito das medidas adotadas para consolidar as contas públicas e relançar a economia nacional, surge o DL n° 102/2011, de 30 de setembro, que cria o ASECE - **Apoio Social Extraordinário ao Consumidor de Energia**¹²⁴.

Questão interessante será a de avaliar se a compensação atribuída pelos mecanismos que expusemos é suficiente para “adormecer” o efeito agravador naqueles destinatários.

5.1.3 BENS DE MÉRITO

É comum referir-se que existe um conjunto de bens que devem estar isentos de imposto por serem considerados bens de mérito¹²⁵, que todos deverão tendencialmente consumir independentemente dos seus rendimentos e preferências. A sexta diretiva reconhece como atividades de “interesse público” os serviços postais, hospitais, serviços médicos, educação, atividades culturais, rádio e televisão públicos.

Usualmente estes bens são fornecidos por entidades públicas e financiados por impostos. A provisão pública destes bens, considerados essenciais insere-se numa lógica de o sector público realizar *“uma discriminação positiva no sentido da igualdade de oportunidades e do potencial melhor desempenho daqueles que, pelo infortúnio do nascimento, da saúde, do*

¹²³ Diretivas n° 2009/72/CE e 2009/73/CE do Parlamento e do Conselho, de 13 de julho.

¹²⁴ O ASECE é calculado mediante a aplicação de um desconto em percentagem na fatura da eletricidade e na fatura do gás natural dos consumidores finais elegíveis e pode ser cumulado com as tarifas sociais de eletricidade e gás natural. A Portaria n° 275-A/2011, de 30 de setembro, fixou aquela percentagem em 13,8% e que o desconto “incide sobre o valor dos consumos de energia e termos fixos ou de potência de eletricidade e de gás natural, líquido de outros descontos, excluindo o IVA, demais impostos, contribuições, taxas e juros de mora que sejam aplicáveis”. A portaria n° 275-B/2011, de 30 de setembro, fixa um conjunto de normas disciplinadoras dos procedimentos de atribuição, manutenção e fiscalização do ASECE. Este apoio é destinado às pessoas singulares que se encontrem em situação de beneficiar do regime da tarifa social de eletricidade ou de gás natural e tem como objetivo assegurar mecanismos de proteção dos consumidores finais economicamente vulneráveis face à situação de crescente incremento e volatilidade dos custos energéticos.

¹²⁵ Muitas vezes os bens de mérito relacionam-se com “os valores essenciais da comunidade, em que esta impõe aos cidadãos o que entende ser melhor para eles. (...) A sociedade quer que estes bens sejam providos, pois os bens de mérito contemplam algo mais do que a soma das preferências individuais, expressando valores coletivos que se impõem aos indivíduos. (...) Estão acima das decisões individuais e tornam-se uma condição à convivência numa dada sociedade.”, Cruz, Neves José, *Economia e Política: uma abordagem dialéctica da escolha pública*, Coimbra Editora, 2008, página 49.

território, ou outro factor, estariam à partida pior posicionados para usufruir das vantagens no mercado”¹²⁶.

Este conjunto de bens denominado por bens de mérito estão associados à ideia de uma quase obrigatória isenção. Vejamos em específico alguns desses bens¹²⁷.

5.1.3.1 VESTUÁRIO DE CRIANÇA

Existem países que consideram que este tipo de vestuário deve estar isento ou sujeito à taxa zero, no pressuposto de que pode representar uma maior parcela nas famílias de baixos rendimentos. O argumento, parece mais emocional¹²⁸ que racional. Desde logo, na constituição das peças de vestuário infantis e as peças de vestuário adulto não existe na sua composição nenhum elemento que seja próprio e exclusivo do vestuário de criança. Por outro lado, a proporção das despesas com o vestuário e calçado nas despesas totais das famílias, na maioria das vezes, aumenta à medida que aumentam as despesas do agregado e, portanto, os seus rendimentos.

Apesar de não se poder considerar vestuário de criança mas um produto de higiene, parece-nos interessante invocar aqui o caso das fraldas de criança. Em termos de IVA e no caso português, tempos houve em que se fazia a distinção entre fraldas para bebé e fraldas para adultos com incontinência. As primeiras seriam um produto de higiene, as segundas um produto de saúde, farmacêutico ou similar. As primeiras taxadas à taxa normal, as segundas à taxa reduzida¹²⁹. A lei do orçamento do Estado para 2005¹³⁰ alterou a verba em análise suprimindo a expressão “para adultos destinados a incontinentes”, o que fez com que as fraldas (bebé e adultos) tivessem um tratamento semelhante, ou seja, sujeitas ambas à taxa reduzida¹³¹. Atualmente ainda se mantém este tratamento, estando as fraldas de forma geral sujeitas à taxa reduzida de 6%¹³².

¹²⁶ “A provisão gratuita, ou tendencialmente gratuita, de bens classificados como meritórios (nomeadamente na saúde e na educação) é uma componente indispensável do bem-estar individual e social e fornece outra racionalidade para a intervenção pública no âmbito da justiça social, para além da distribuição do rendimento”, Pereira, Paulo Trigo; Afonso, António; Arcanjo, Manuela; Santos, José, *Economia e Finanças Públicas*, Escolar Editora, 2ª Edição, 2006, página 71 e 72.

¹²⁷ Seguimos de perto, nesta matéria, os exemplos de Alan Tait, op. Cit.

¹²⁸ “The emotional feeling that to tax children’s clothing is more “immoral” than taxing old people’s clothing or sick people’s clothing.”, TAIT, ALAN, op. Cit., pág. 70.

¹²⁹ Veja-se a lista I anexa ao CIVA, verba 2.4, que referia somente “resguardos e fraldas para adultos destinados a incontinentes”, em vigor desde 24-03-92.

¹³⁰ Lei nº 55-B/2004, de 30 de dezembro.

¹³¹ Fruto, então, desta alteração, as famílias gastadoras de fraldas para bebé viram o imposto descer de 19 para 5%.

¹³² Conforme verba 2.5 (porque a verba 2.4 anterior fora renumerada pelo artigo 6º do DL nº 102/2008, de 20 de junho) da lista I anexa ao CIVA que estabelece que “compreendem-se nesta verba os resguardos e fraldas”.

Coloca-se, perante isto, a questão de saber se devem as fraldas para bebé ser tratadas como as fraldas para adulto. Os estados¹³⁴ que optaram por aplicar taxas reduzidas arguem, além dos motivos atrás mencionados, que nenhuma diferença existe entre umas e outras, com exceção do utilizador.

Vejamos, as fraldas para bebés são uma necessidade cuja procura é determinada pelo número de crianças. Uma família compra tanto de fraldas quanto seja necessário para a higiene e comodidade da sua criança e enquanto a criança precisar. Por mais barato ou caro que seja, não vai comprar mais ou menos do que precisa. A procura será moldada pelo número de crianças, não pelo preço¹³⁵. Uma diminuição dos custos das fraldas através da aplicação de uma taxa reduzida em vez da taxa standard, não vai contribuir para o aumento da taxa de fertilidade, já que dificilmente pesará, nas decisões de planeamento familiar, o preço maior ou menor das fraldas (como se este fosse o único *custo* de ter um filho!). A maior acessibilidade às fraldas não vai levar a que haja mais procura, pois como referimos, a compra será efetuada em função das necessidades (temporárias e variáveis).

Todavia, o argumento de que o custo das fraldas pode ser uma despesa considerável no orçamento das famílias de menores rendimentos e com filhos pequenos, tem alguma sustentabilidade. Acontece que, poderá, em vez da sujeição a taxa reduzida, optar-se por uma transferência direta para as famílias mais carenciadas. E igual prescrição para as fraldas para adultos, pois a sujeição destas à taxa normal evitava o conflito de classificação entre fraldas para adultos e bebés. Quanto aos adultos poderia ser mais eficiente um sistema de reembolso das despesas com a prescrição médica de fraldas¹³⁶.

Veja-se a informação vinculativa da Administração Tributária, referente ao proc. nº 1083 e no decurso de um pedido de esclarecimento sobre a tributação em sede de Imposto Sobre o Valor Acrescentado relativamente a fraldas estampadas e tingidas: *“De harmonia com o entendimento desta Direcção de Serviços, as transmissões de “fraldas”, descartáveis ou não, e independentemente do material utilizado na respectiva confecção, beneficiam do enquadramento na verba 2.5 da Lista I anexa ao Código do IVA”*, disponível em <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/655D2CB7-C79E-478B-987AEA4F9780EFAE/0/INFORMA%20C3%87%C3%83O.1083.pdf>.

¹³³ As fraldas não constam da lista de bens que a Comissão admitiu que fossem alvo de taxas de IVA mais baixas (Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006 com a redação que lhe foi dada pela Diretiva 2009/47/CE). E, na verdade, logo que Portugal através da LOE para 2005 transferiu as fraldas para bebés da taxa normal para a taxa reduzida, vozes na União se insurgiram contra tal conduta, chegando mesmo a existir processos de infração. A justificativa da redução e sujeição à taxa mais baixa residia (e reside pois o regime ainda se mantém) na proteção das famílias com filhos, algumas com vários filhos a usar fraldas. Os governantes quiseram, daquela forma, mostrar alguma sensibilidade para com aquelas famílias e para com os seus custos.

¹³⁴ Portugal, Hungria, Polónia, Irlanda e o Reino Unido, através de acordos com a UE aplicam um tratamento especial às fraldas para bebé, sujeitando-as à taxa zero tal como outros artigos de bebé, como roupa e sapatos.

¹³⁵ COPENHAGEN ECONOMICS, *“Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union”*, de 21 de junho de 2007, pág. 79.

¹³⁶ Ibidem.

5.1.3.2 SERVIÇOS MÉDICOS E VETERINÁRIOS

O artigo 13 da sexta diretiva dispõe que devem estar isentas as prestações de serviços de assistência efetuadas no âmbito do exercício das atividades médicas e paramédicas, tal como são definidas pelo Estado-membro em causa¹³⁷. Podemos ter serviços como SPAs, massagens, que nuns países sejam consideradas atividades médicas e, portanto, isentas e estados que o não considerem, daí a definição ficar a cargo de cada estado membro¹³⁸. A opção pela isenção ou taxa zero traz inevitavelmente consigo um problema de qualificação: saber quais os serviços ou bens que devam ser considerados meritórios ao ponto de serem excluídos da tributação. A qualificação por si só pode levar a um uso desmesurado dos referidos serviços por quem tem capacidade contributiva e por quem não o tem. Poderá verificar-se um sobreconsumo do bem, já que os consumidores não estão a pagar o verdadeiro custo para a sociedade da produção do bem¹³⁹, podendo mesmo existir consumidores que só o consomem porque é “gratuito”. Ora, atendendo ao facto de tais serviços poderem ser prestados por organismos públicos implicará, desde logo, um acréscimo da despesa pública com tais serviços. Por outro lado, poderá argumentar-se, em desfavor da isenção¹⁴⁰ que, se o objetivo é ajudar um grupo de pessoas que, ou pelos baixos rendimentos não tenham forma de aceder a serviços de saúde que não a gratuita, ou pela sua patologia são compelidos a gastar grandes quantias em serviços deste género, será mais eficiente uma ajuda e assistência direta por parte do Estado.

¹³⁷ Artigo 13º alínea c).

¹³⁸ Relativamente ao conceito de prestações de serviços médicos, o acórdão do TJCE, de 14 de setembro de 2000, Processo 384/98, considera como tais, as que consistam em prestar assistência a pessoas, diagnosticando e tratando uma doença ou qualquer anomalia de saúde. No que respeita às atividades paramédicas, há que recorrer aos Decretos- Lei nº 261/93 de 24 de Julho e nº 320/99, de 11 de Agosto, que contêm em si os requisitos a observar para o exercício das respectivas atividades. De acordo com os referidos diplomas, o exercício destas atividades compreendem a utilização de técnicas de base científica com fins de promoção de saúde e de prevenção, diagnóstico e tratamento da doença, ou de reabilitação.

Veja-se a informação vinculativa da AT proferida no processo nº 1276: “No caso concreto e tendo em conta o conceito de prestação de serviços médicos ou paramédicos, afigura-se que os tratamentos de drenagem linfática não podem aproveitar do enquadramento na isenção prevista no art. 9º do CIVA, sendo sujeitos a tributação à taxa normal prevista no art. 18º do CIVA, disponível em <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/48AFBC2E-521B-460C-BBF7-44FF2F8F77A0/0/INFORMA%C3%87%C3%83O.1276.pdf>.

¹³⁹ “A utilização de preços administrativos, ou políticos, abaixo dos preços de mercado, reflete-se numa afetação de recursos ineficiente, em que demasiados recursos são investidos num dado sector, em detrimento de aplicações noutros sectores”. PEREIRA, PAULO TRIGO; AFONSO, ANTÓNIO; ARCANJO, MANUELA; SANTOS, JOSÉ, *Economia e Finanças Públicas*, Escolar Editora, 2ª Edição, 2006, página 74.

¹⁴⁰ Repare-se que quando falamos em isenção estamos a referir-nos a uma isenção dos serviços e bens para todos, tenham ou não capacidade contributiva.

Existem outras situações que, de forma comum, não são consideradas situações meritórias para isentar os respetivos bens e serviços, tais como os serviços veterinários¹⁴¹, por os mesmos não serem extensões dos serviços médicos. Estes serviços, quando utilizados por particulares e para fins particulares, de que são exemplo os animais de companhia, não é uma questão muito debatida, são tributados à taxa normal. Já porém, se estivermos a falar de animais e serviços veterinários que constituem verdadeiros *inputs* para os agricultores, poderão tais serviços beneficiar de uma isenção, isto em especial nos países em que a agricultura assume uma importante fonte de rendimento. Contudo, a orientação comunitária nesta matéria é clara no sentido de os não considerar “tão meritórios” como os serviços médicos e como tal devem estar sujeitos a IVA¹⁴².

No nosso caso, as prestações de serviços efetuadas no âmbito da atividade médico-veterinária, estavam isentas de IVA, ao abrigo do artigo 9º nº 1 al. c) do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado¹⁴³, na sua redação originária. Esta isenção foi revogada pela Lei nº 30-C/92, de 28 de dezembro. Desta forma, o IVA passou a aplicar-se a todas as prestações de serviços médico-veterinários efetuadas a partir de 7 de janeiro de 1993¹⁴⁴, quer tais prestações de serviços fossem realizadas no âmbito da agricultura, quer a animais de companhia e, independentemente de serem desenvolvidas por pessoas singulares ou coletivas.

Em termos de direito comunitário, aquelas prestações de serviços estavam previstas no nº 2 do Anexo F da sexta diretiva, anexo que continha as atividades que deviam ser tributadas em sede do IVA. Previa-se, contudo, a possibilidade de isentar tais atividades, mas apenas por um período transitório de cinco anos¹⁴⁵. A sexta diretiva foi revogada pela diretiva 2006/112/CE do Conselho que não introduziu alterações naquela matéria.

Posto isto, conclui-se que, a prestação de serviços no exercício da profissão de médico-veterinário não pode beneficiar de isenção em sede do IVA¹⁴⁶.

¹⁴¹ Veja-se a informação vinculativa da AT, referente ao proc. nº 1147, no seguimento de um pedido, de uma empresa que se dedica a alojamento hoteleiro para animais, de enquadramento na lista I do CIVA, à semelhança do enquadramento de que beneficiam idênticos serviços prestados a humanos, que considera que a atividade não tem enquadramento na verba 2.17 da Lista I, nem em qualquer outra Lista anexa ao CIVA, pelo que as referidas prestações de serviços são sujeitas a IVA à taxa normal em vigor, disponível em <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/C6A2269D-1F7D-4A6F-BDDF-CB68C272E263/0/INFORMA%C3%87%C3%83O.1147.pdf>.

¹⁴² A discricionariedade que fora concedida pela Comunidade a alguns estados fora unicamente porque esses mesmos estados já anteriormente não taxavam aqueles serviços.

¹⁴³ Aprovado pelo DL. Nº 394-A/84, de 26 de dezembro.

¹⁴⁴ Data em que entrou em vigor a alteração legal.

¹⁴⁵ Artigo 28º nº 4.

¹⁴⁶ Tal proibição deriva, não apenas de uma opção do legislador nacional mas do próprio direito comunitário. Uma questão que se coloca é a de saber se, em virtude do aditamento da verba 4.2 à lista I (taxa reduzida) anexa ao CIVA, pela Lei nº 66-B/2012, de 31 de dezembro, a lei do Orçamento do Estado para 2013, pode entender-se

5.1.3.3 ATIVIDADES CULTURAIS

Existe também a ideia generalizada de que as atividades culturais são suficientemente meritórias para serem livres de IVA. Das áreas mais específicas que vimos a abordar esta será a que maior margem para diferentes opiniões gerará. Isto porque, o que para uns é considerado cultura para outros pode ser um desperdício de dinheiro¹⁴⁷. A representação do que é e do sentimento que provoca no espectador é diferente de pessoa para pessoa. Há quem adore um espetáculo de ópera e esteja disposto a pagar uma grande quantia para o ver; há quem recuse um bilhete oferecido. Efetivamente, o valor do termo “Cultura” está na satisfação que cada um retira do objeto que se intitula como cultural.

Sendo este um conceito repleto de subjetividade, não será certamente fácil elencar as atividades culturais para efeito de isenção. Por esta razão há quem defenda que a melhor aposta não será a isenção de todas as atividades culturais mas sim a sujeição das atividades culturais à taxa normal e a ajuda direta, mediante a atribuição de subsídios por exemplo, a específicas atividades. Claro está que, mais uma vez, se coloca a dificuldade em justificar a atribuição a apenas um grupo ou atividade. Por exemplo, poderiam os titulares do poder político pretender beneficiar os agregados de menores rendimentos, facilitando o acesso

como cabendo no seu campo de incidência as prestações de serviços médicos veterinários no domínio dos animais afetos às explorações agrícolas. Em termos de direito comunitário, não lhe encontramos referência expressa no nº 11 do anexo III da diretiva do IVA, o que inviabiliza por esta via a integração de eventual lacuna. Por outro lado, aquela prestação de serviços não se encontra expressamente prevista em nenhuma das alíneas da verba 4.2 da lista I anexa ao CIVA. Contudo, conforme já referimos, a verba 4.2 nas suas alíneas a) a i) não constitui *numerus clausus*, admitindo-se a existência de outras prestações de serviços que nelas não estejam incluídas que beneficiem da redução da taxa, desde que, contribuam para a finalidade geral de realização da produção agrícola. A resposta passará, então, por saber se as prestações de serviços no exercício da profissão de médico veterinário no âmbito da agricultura, contribuem para a realização da produção agrícola, nos termos previstos na verba 4.2 e no nº 11 do anexo III da diretiva do IVA. Se assim for, poderão beneficiar do regime de taxa reduzida do IVA.

Por outro lado, tem-se entendido que cabem na alínea a) da verba 2.5 da lista I anexa ao Código do IVA, as transmissões de medicamentos para uso exclusivo em medicina humana, os medicamentos para uso exclusivo em medicina veterinária, bem como, os medicamentos para uso comum aos dois fins, não sendo, no entanto, abrangidos outros produtos para uso humano ou animal não inseridos no conceito de “*medicamentos, especialidades farmacêuticas e outros produtos farmacêuticos destinados exclusivamente a fins terapêuticos e profiláticos*”. Entende-se, assim, que possibilidade de aplicação de uma taxa reduzida de IVA prevista no ponto 3) do anexo III da diretiva IVA (2006/112/CE) também inclui os medicamentos de âmbito exclusivamente veterinário. Sobre isto veja-se a informação vinculativa da AT no processo nº 1028: “*se os médicos veterinários ou as clínicas veterinárias, na realização das suas prestações de serviços com aplicação de medicamentos, indicarem separadamente, na correspondente factura, as operações efectuadas (prestação de serviços e fornecimento de medicamentos), a respectiva tributação deve fazer-se à taxa correspondente a cada um; ou seja, devem aplicar a taxa normal à prestação de serviços e a taxa reduzida ao fornecimento dos medicamentos. Contudo e caso não seja evidenciada tal separação na factura, deve considerar-se que os medicamentos estão incluídos na prestação de serviços, devendo ser aplicada a taxa normal*”, informação disponível em <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/84B15603D008404EA7A467C914DF63E9/0/INFORMA%C3%87%C3%83O.1028.pdf>.

¹⁴⁷ Alan Tait, op. Cit., pág. 72

destes aos bens e serviços culturais. Poderá, contudo, acontecer que certas famílias por não terem “hábitos culturais”, já que têm uma tradição de pobreza que sempre as impediu de usufruir de espetáculos daquele género, ou porque são provenientes de áreas geográficas com menor oferta cultural, mesmo com os privilégios atribuídos, não prefiram tais bens.

No que respeita às publicações, qualquer solução que se proponha será subjetiva, pois vale o que referimos atrás. Será sempre complicado justificar que uma publicação ou tipo de publicação será mais importante que outro. A solução adotada dependerá sempre da opção política de quem no momento a terá de tomar. Para evitar a possibilidade de alteração consoante a alteração da orientação política de quem é chamado a governar e a legislar, uma forma será sujeitar todas as publicações à mesma taxa de IVA, à semelhança do que acontece no nosso país em que estão todos sujeitos à taxa 13^{o148}. A questão é que se fizermos isto não estamos a utilizar o IVA como modelador de comportamentos. Não vamos incitar à leitura. Não só não vamos incitar a comportamentos corretos como podemos direcionar o público para comportamentos menos corretos e mesmo ilegais. Até que ponto poderemos associar a propagação das cópias ilegais de músicas, filmes, livros à subida das taxas de IVA e consequente aumento de preços? Não serão estas ocorrências produto de escolhas por caminhos alternativos que permitam o acesso aos bens preferidos?¹⁴⁹

¹⁴⁸ Verba 2.1, na Redação da Lei n.º55-A/2010, de 31 de Dezembro, com exceção das publicações ou livros de carácter obsceno ou pornográfico, como tal considerados na legislação sobre a matéria, e as obras encadernadas em peles, tecidos de seda ou semelhante. A verba 2.4 (Livros, folhetos e outras publicações não periódicas de natureza cultural, educativa, recreativa e desportiva, brochados ou encadernados) foi revogada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, passando a ser tributados à taxa normal.

¹⁴⁹ COPENHAGEN ECONOMICS, op. Cit., página 82, é abordado o caso da Suécia que em 2002 baixou a taxa do IVA sobre os livros. Refere-se que, a Suécia aplicava uma taxa de 25% nos livros, enquanto que a taxa aplicável nos jornais e nos eventos culturais era de 6%. Em função da taxa alta de IVA os livros apareciam aos consumidores como bens mais caros do que outros de índole cultural. Perante isto, a internet permitia a compra de livros mais baratos noutros países que aplicavam taxas de IVA menores; as pequenas livrarias, localizadas em zonas mais distantes, fora consideradas particularmente afetadas, levando o Estado a distribuir subsídios (mais de 10 milhões em 2002). A descida do IVA na Suécia fora implementada para baixar os preços e incrementar as vendas, a fim de promover a leitura, qualidade dos livros e variedade de conteúdo. Em 2002 tomou-se a decisão de descer a taxa de IVA sobre os livros para 6%. A descida do IVA fora imediatamente refletida na descida dos preços. No ano a seguir ao da descida do IVA, as vendas de livros aumentaram 16%, e esta tendência manteve-se tendo o ano de 2005 ficado conhecido *as bumper year*. A descida do IVA fora semelhante a um subsídio sectorial, tendo o estado perdido mais de 600 milhões em receitas fiscais. O maior volume de negócios parece ter eliminado a necessidade e dependência de subsídios por parte das livrarias situadas nas regiões mais remotas e, simultaneamente, trouxe para o mercado um grande número de pequenos editores, especializados na qualidade ou conteúdo de nicho. Porém, à parte do aumento de vendas, não existem resultados conclusivos de que a leitura tenha sido impulsionada ou aumentada. As evidências mostram, aliás, que os preços baixos não aumentam a leitura por parte daqueles (ou entre aqueles) que já não queriam ou tinham vontade de ler.

6. O PROBLEMA

De uma forma quase generalizada, o IVA é um imposto preferido. Principalmente quando o objetivo da sua imposição é a angariação de receita. A característica da neutralidade e o efeito “anestesiante” sobre o consumo, levam àquela preferência. Há mesmo quem inculque que *“VAT is the most effective instrument for generating government revenue”*¹⁵⁰. Nas palavras de Sérgio Vasques (2005), *“trata-se, muito simplesmente, da mais formidável criatura fiscal até hoje concebida”*. As razões apontadas são as seguintes: de entre todos os impostos o IVA é o mais produtivo, tocando em princípio toda a transação de mercadorias e serviços; é o mais económico, deslocando os custos de gestão e policiamento da Administração para o contribuinte; o mais neutro, quer no que toca ao comércio interno, quer no que toca ao comércio internacional¹⁵¹.

No contexto comunitário¹⁵², entre 2011 e 2012, muitos Estados-Membros procederam a alterações em sede de IVA, tendo em vista um aumento da receita fiscal. Na sua maioria, subiram a taxa normal do IVA. Em Portugal, como já referimos, a partir de janeiro de 2011, a taxa normal foi aumentada em dois pontos percentuais, ficando nos 23%, três pontos acima de seu nível em junho de 2010. O Reino Unido, após uma redução temporária para 15% em 2009, elevou a taxa normal de 17,5% para 20% em janeiro de 2011. Em 2012, o Chipre e a Irlanda aumentaram as suas taxas normais em dois pontos percentuais, para 17% e 23%, respetivamente. A Hungria, desde 01 de janeiro de 2012 apresenta-se com a maior taxa a nível da UE, uma taxa normal de 27% (sete pontos acima do valor de 2009). Países como a Letónia, Polónia, Eslováquia e Itália, aumentaram em 1% as suas taxas, no ano de 2011. A Itália subiu em 2%, passando para 23% a sua taxa normal do IVA. Todas estas alterações, implicaram um aumento progressivo da média normal do IVA na UE-27 de 19,8% em 2009 para 21% em 2012. No triénio 2010-2012, quase metade dos Estados-Membros aumentaram a taxa padrão e /ou reduzida para aumentar a receita. Em vários países, foram aumentadas¹⁵³, outros optaram

¹⁵⁰ GO, DELFIN S., KEARNEY MARNA, ROBINSON SHERMAN, and THIERFELDER KAREN, *“An Analysis of South Africa’s Value Added Tax”*, World Bank Policy Research Working Paper Nº 3671, 2005, p.19, citado em *“An International Perspective on VAT”* by Alain Charlet and Jeffrey Owens in TAX NOTES INTERNATIONAL, Nº 12, setembro de 2010, p. 944.

¹⁵¹ VASQUES, SÉRGIO, *“Origem e Finalidades dos Impostos Especiais de Consumo”*, RFDT, Belo Horizonte, ano 3, nº 17, páginas 49-98, set./out 2005.

¹⁵² EUROPEAN COMMISSION, Taxation paper nº 34, *“Tax Reforms in EU Member States, Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability”*, 2012, pág. 119.

¹⁵³ Como na Letónia, Polónia, França, Bulgária (onde as taxas reduzidas aplicam-se apenas aos serviços de turismo) Grécia, e, em 2012, na República Checa, onde registou um aumento de 10 para 14%.

por um alargamento da incidência do IVA, mediante a revogação de isenções¹⁵⁴ e a redução do âmbito de aplicação das taxas reduzidas existentes (nomeadamente Portugal).

A maior parte destas alterações tiveram em vista um aumento da receita fiscal. Em casos excepcionais, alguns Estados optaram (em alguns casos temporariamente) por uma redução da carga tributária para bens e serviços específicos, movendo-os para as taxas mais baixas¹⁵⁵. Essas mudanças justificam-se não só por razões de distribuição (taxas reduzidas para os bens como alimentos ou bens de mérito), mas também por preocupações sobre a evolução económica em sectores específicos (por exemplo, a construção).

Fora da União Europeia, países como a Islândia, México, Nova Zelândia e Suíça, também aumentaram as taxas do IVA. Registam-se grandes diferenças de taxas entre os países da OCDE, indo de 5% no Japão e Canadá, até 25% na Dinamarca, Islândia, Noruega e Suécia e, 27% na Hungria.

No contexto generalizado de crise económica que atravessamos, a gestão dos impostos de forma global tende a posicionar-se na linha da frente do debate político. A palavra de ordem é “AUSTERIDADE” e, apesar de esta significar rigor no controle da despesa, verificamos que se apresenta acompanhada de um duro aumento da carga fiscal. Tendo em conta o cenário consequente, a manutenção/corte nos salários, as taxas de desemprego em crescimento, as taxas de contribuições para a segurança social provavelmente em declínio em função do aumento do desemprego e dos salários baixos, poderá verificar-se que o aumento da carga fiscal no sector rendimento não corresponda a um aumento de receita para o Estado. É aqui que o IVA se apresenta como o “preferido”, na medida em que poderá ser menos afetado, pois o consumo terá sempre de existir, embora as receitas poderão sofrer uma redução em função da diminuição do consumo também derivada da diminuição dos salários e rendimento disponível.

Estando o IVA na ribalta¹⁵⁶, existe um elemento a considerar como problema, o número de diferentes taxas implementadas em vários países. Efetivamente este é um tema em discussão acesa e sem aparências de ficar fechado em curto prazo¹⁵⁷.

¹⁵⁴ Por exemplo, Chipre, Bélgica, Dinamarca, Finlândia.

¹⁵⁵ Bélgica, Chipre, Grécia, Espanha e Suécia.

¹⁵⁶ “The recent financial and economic crises have pushed a number of governments to increase their standard VAT rates as a means of reducing deficits and this trend may continue.” OECD (2011), Consumption Tax Trends 2010: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues, OECD Publishing, pág. 75

¹⁵⁷ Taxation paper nº 2, *VAT Indicators*, Mathis, Alexandre, de abril de 2004, pág. 4 e 8, disponível em http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/vat_indicators.pdf é referido que no ano 2000, tendo em conta a média da UE - 15, 69% das transações sujeitas a IVA foram taxadas à taxa normal; Porém, em alguns estados membros (inclusive Portugal) a percentagem de transações sujeitas àquela taxa era inferior à

Alain Charlet e Jeffrey Owens (2010) debatem o referido problema: a existência de múltiplas taxas do IVA vai afetar a eficiência do sistema de IVA, na medida em que implementa a complexidade, o que se traduzirá num aumento de custos administrativos e “*compliance*”.

Segundo aqueles autores é possível apontar dois grupos de países: os países que introduziram regimes de IVA baseados no modelo francês e europeu e os países que implementaram um regime de IVA diferente. O primeiro grupo de países (na maior parte membros da UE), geralmente aplicam várias taxas reduzidas, pelo que, a base de cálculo e incidência sujeita à taxa normal é um pouco limitada¹⁵⁸. Acompanhando ainda os referidos autores, os mesmos referem que a principal razão para a aplicação de taxas reduzidas na Europa está na preocupação em aliviar os impostos nos bens e serviços que representem uma maior despesa nos orçamentos das famílias mais pobres. Voltaremos a esta questão mais à frente.

O segundo grupo¹⁵⁹ têm uma base mais ampla a nível de taxa normal, ainda que por vezes acompanhada da sujeição de alguns bens e serviços à taxa zero. Estes países apresentam, porém, uma taxa única menor que a maioria das taxas normais aplicadas nos estados membros da UE e menores que o mínimo de 15% determinado pela diretiva IVA¹⁶⁰.

Um estudo europeu que comparou a receita real do IVA com o rendimento que seria obtido se todo o consumo privado fosse tributado à taxa normal e a receita fosse efetivamente recolhida sinalizou um conjunto de países que devem melhorar substancialmente a concepção e estrutura do IVA, de forma a aumentar a sua eficiência¹⁶¹. Esta crise de eficiência do imposto é, muitas das vezes, imputada ao impacto da utilização de isenções e taxas reduzidas. Diz-se que é um problema de “eficiência política”. Outros factores, como a evasão e incumprimento de obrigações fiscais, uma questão de “eficiência de coleta”, contribuem para aqueles resultados.

media europeia e nalguns abaixo dos 50% (Irlanda, Luxemburgo e Espanha). Conclui-se portanto que as taxas reduzidas não são tão exceção como deveriam ser.

¹⁵⁸ De acordo com o que expusemos no capítulo dois ponto 2.1., a diretiva do conselho 2006/112/CE de 28 de novembro, permite aos estados membros da UE ter uma taxa normal que não pode ser inferior a 15% e duas taxas reduzidas que não podem ser inferiores a 5%. Por outro lado, vimos também que, permite aos estados membros mais antigos “*reserved rights*”, de acordo com os quais podem continuar a aplicar a taxa reduzida inferior ao mínimo indicado na diretiva, desde que aquela taxa esteja em vigor desde antes de 1991.

¹⁵⁹ Incluindo Austrália, Canadá, Coreia, Nova Zelândia, a África do Sul, Singapura.

¹⁶⁰ Veja-se o caso das taxas na Austrália (10% desde que implementou o IVA em 2000 e que se mantém), Canadá (7% desde 1992 e que desceu para 6% em 2007 e 5% em 2008) e Nova Zelândia (10% desde 1988, tendo subido no ano de 1990 para 12.5% e para 15% em 2011), países que não aplicam taxas reduzidas. OECD (2012), *Consumption Tax Trends 2012: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues*, OECD Publishing, página 69.

¹⁶¹ Grécia, Itália, Espanha, Letónia, Roménia, Reino Unido, Eslováquia, Portugal, França, Bélgica, Irlanda, Polónia e Lituânia, EUROPEAN COMMISSION, Taxation Paper nº 34, op. Cit. Pág. 72.

Na verdade, uma das prioridades da UE é a de tornar o sistema do IVA um sistema mais eficaz, eficiente e equitativo. Tal como aponta Clotilde Celorico Palma (2012)¹⁶², existe um sentimento geral de que a fragmentação do sistema de IVA em 27 sistemas nacionais é o principal obstáculo à eficácia do comércio intra-UE, na medida em que impede os cidadãos de usufruírem dos benefícios de um verdadeiro mercado único. Falando das empresas com atividade internacional, consideram que, o preço efetivo que pagam por uma fraca e insuficiente harmonização, resulta em complexidade, custos extraordinários de conformidade e incerteza jurídica. Por outro lado, as PME nem sempre dispõem dos recursos necessários para lidar com esta situação e, devido a tal facto, chegam mesmo a renunciar a participar em atividades transfronteiras, prejudicando/limitando a sua *performance*¹⁶³¹⁶⁴.

6.1 ARGUMENTOS A FAVOR DE UMA TAXA ÚNICA

Os estudos que têm sido feitos nesta matéria, vão no sentido de que uma base mais ampla e uma única taxa de IVA é o preferível, já que a atual estrutura de taxas de IVA é *mero resultado de negociações políticas passadas*¹⁶⁵. Este ponto de vista é suportado por recentes estudos¹⁶⁶ que alegam que uma base ampla com uma taxa única permitiria por um lado, maiores receitas e, por outro lado, uma diminuição dos custos fiscais da Administração Tributária, bem como dos custos de aplicação para as empresas¹⁶⁷. A final, o resultado poderia ser a aplicação de uma taxa standard mais baixa que as atualmente aplicáveis nos países que têm várias taxas de IVA¹⁶⁸.

¹⁶² PALMA, CELORICO CLOTILDE, “A recente comunicação da Comissão sobre o futuro do IVA”, Revista TOC nº 144, Março de 2012.

¹⁶³ O Instituto Nacional de Estatística, num estudo publicado a 29 de junho de 2012 e disponível em: http://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_destaques&DESTAQUESdest_boui=133411720&DESTAQUESmodo=2, conclui que em 2010 as micro, pequenas e médias empresas (PME) portuguesas representam 99,9% do tecido empresarial português, mas são responsáveis por menos de dois terços (60,9%) do volume de negócios do setor empresarial português.

¹⁶⁴ A questão da “eficiência da coleta”, é uma preocupação presente no âmbito da União Europeia. Preconiza-se um sistema do IVA robusto e à prova de fraude, exigindo-se que os métodos modernos de cobrança e controlo do IVA maximizem as receitas efetivamente cobradas e, em consequência, limitem a fraude e a evasão. Para tal, será necessário, desde logo, que as autoridades fiscais nacionais se concentrem em comportamentos de risco e, em última análise, que ajam coletivamente como uma autoridade europeia em matéria de IVA. Um intercâmbio de informações rápido, intensificado e automático entre as administrações fiscais nacionais será vital para alcançar este objetivo, PALMA, CELORICO CLOTILDE, Idem.

¹⁶⁵ COM (2007), op. Cit.

¹⁶⁶ COPENHAGEN ECONOMICS, “Study on Reduced VAT Applied to Goods and Services in the Member States of the European Union”, 21 de junho de 2007, reproduzido no Taxation Paper nº 13 da Comissão Europeia de 13 de outubro de 2008; Veja-se também: OECD (2011), Consumption Tax Trends 2010: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues, OECD Publishing, pág. 15.

¹⁶⁷ Em vinte e sete países membros da UE só a Dinamarca aplica uma taxa única (de 25%) de IVA.

¹⁶⁸ A título de exemplo, veja-se um estudo feito na Suécia sobre a aplicação de uma taxa uniformizada de IVA que conclui que tal aplicação implicaria uma redução dos custos de aplicação em 500 milhões de SEK (cerca de

Estes argumentos são geralmente suportados com a opinião que o IVA não é um instrumento apropriado para a manipulação de comportamentos sociais¹⁶⁹.

Outro dos argumentos utilizados em desfavor de uma estrutura do IVA com múltiplas taxas e isenções é o de que gera complexidade e será, por conseguinte, mais difícil para os contribuintes cumprir e para os órgãos de receita administrar¹⁷⁰. Aquela complexidade pode, ainda, traduzir-se numa incerteza em termos legais. Isto porque, produtos similares podem estar sujeitos à taxa normal ou taxa mínima consoante os ingredientes que contêm. Vejamos um exemplo do Reino Unido referente a produtos de cuja composição faz parte a batata: alimentos como batatas fritas estão sujeitos à taxa normal, os biscoitos, por sua vez, estão sujeitos à taxa zero¹⁷¹. Outro exemplo: os “teacakes” com cobertura de chocolate estão sujeitos à taxa normal, os biscoitos normais, sem aquela cobertura, estão sujeitos à taxa zero¹⁷².

Toda esta dificuldade na classificação dos bens e produtos pode gerar problemas entre empresários e autoridades, nomeadamente quando se trata de casos fronteira. Também poderá abrir espaço para a fraude, nomeadamente para uma classificação intencionalmente errónea dos produtos¹⁷³.

54 milhões de euros), Relatório 2006:3B sobre os custos de aplicação do IVA na Suécia, Skatteverket, disponível em <http://skatteverket.se/omskatteverket/rapporter/4.584dfe11039cdb626980000.html>.

¹⁶⁹ “An International Perspective on VAT” by Alain Charlet and Jeffrey Owens em TAX NOTES INTERNATIONAL, N° 12, setembro de 2010, p. 949. Veja-se também, Taxation Paper n° 2, op. Cit., pág. 5 “... this tax is not intended to alter the type or the quantities of goods and services purchase by the consumer.”

¹⁷⁰ “Information Note- Developments in VAT Compliance Management in Selected Countries”, OECD Forum on Tax Administration: Compliance Sub-Group, Agosto de 2009, disponível em <http://www.oecd.org/tax/administration/43728444.pdf>.

¹⁷¹ No âmbito desta problemática é sugestivo o “caso Pringles”. A questão estava na classificação das *Pringles* como batata frita ou como uma espécie de biscoito. Dependendo desta classificação, as *Pringles* poderiam estar sujeitas à taxa normal (se fossem consideradas batatas fritas) ou à taxa zero (enquanto biscoito). A High Court of Justice, decidiu em julho de 2008, no decorrer de um recurso de uma decisão de 2007 do VAT & Duties Tribunal, que as *Pringles* não podem ser consideradas como sendo feitas de batata uma vez que contêm apenas 42% de batata; para ficar sujeito a imposto o produto deve ser feito total ou substancialmente à base de batata. A Court of Appeal discordou em maio de 2009, considerando que as *Pringles* continham mais do que a suficiente percentagem de batata para ser consideradas como feitas à base de batata. De forma que, as *Pringles* estão sujeitas a IVA à taxa normal. Veja-se Revenue & Customs Brief 32/09, de maio de 2009, disponível em <http://www.hmrc.gov.uk/briefs/vat/brief3209.htm>; “Appeal Judges Decide Pingles Are Potato Crisps” The Telegraph, de 20 de maio de 2009, disponível em <http://www.telegraph.co.uk/news/newstoppers/politics/lawandorder/5355898/Appeal-judges-decide-Pringles-are-potato-crisps.html>; Pilgrim, Robin, “Pringles Liable to UK VAT, Court Rules”, LawAndTax-News.com, de 26 de maio de 2009, disponível em http://www.tax-news.com/news/pringles_liable_to_uk_vat_court_rules_36913.html;

¹⁷² Veja-se o acórdão do TJCE, proferido no caso *Marks & Spencer plc v. Commissioners of Customs and Excise*, processo C-309/06, de 10 de abril de 2008, disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=71049&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1049172>

¹⁷³ Um estudo publicado pela Comissão da UE em 2009, demonstra que a maior parte das receitas de IVA foram perdidas na EU (mais de 10 biliões de euros) como resultado de evasão e fraude, “Study to Quantify and Analyse the VAT Gap in the EU-25 Member States”, de 21 de setembro de 2009, disponível em

6.2 QUAL A OPÇÃO?

Esta problemática da aplicação/opção por taxas de IVA reduzidas em detrimento de uma única taxa standard tem vindo a ser apreciada, sempre que é pensada uma reforma em sede da tributação do consumo. Acontece que, a questão das taxas reduzidas de IVA não é conclusiva¹⁷⁴. Em 2009, a França desceu a taxa do IVA de 19,6% para 5,5% para os fornecedores de restauração e serviços de *catering*, no pressuposto de que tal medida iria ter como consequências uma redução substancial dos preços, um aumento dos salários, ou mesmo, a criação de novos empregos e postos de trabalho. De acordo com o Instituto Nacional de Estatísticas e Estudos Económicos Francês (INSEE), os preços dos restaurantes desceram apenas 1,1% em Julho, 0,2% em Agosto, 0,1% em Setembro, e subiram 0,1% em Outubro (de 2009). Aquele mesmo instituto repara que apenas 30% dos cortes no IVA foram repassados para os clientes/consumidores¹⁷⁵.

A descida nas taxas do IVA até pode, pelo menos em teoria, preservar empregos na indústria da restauração, potencialmente afetada com a crise económica, a questão é que, na prática, não parece fácil de quantificar. Uma pesquisa referente à taxa reduzida de IVA concedida na Alemanha para a indústria hoteleira, como parte de uma descida de impostos a vigorar a partir de 2010, demonstra que não foi repassado para os consumidores, na medida em que os preços ter-se-ão mantido¹⁷⁶. Mais uma vez, parece que os principais beneficiadores da descida do imposto terão sido os prestadores dos serviços, mediante investimentos do dinheiro poupado com o imposto em renovações ou aquisições.

Interessa também saber, para apreciar se os efeitos de uma descida das taxas do imposto repassam para o consumidor ou são consumidos pelo produtor e, por outro lado, se se manifestam no nível de emprego, qual a natureza dessa descida, isto é, saber se tem natureza prolongada ou é uma medida transitória. Isto porque, os produtores parecem mais dispostos a

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/combating_tax_fraud/reckon_report_sep2009.pdf, pág. 100.

¹⁷⁴ Em 2001, a África do Sul estendeu a taxa zero à parafina, um combustível muito utilizado pelas famílias mais pobres. Esta medida mostrou-se, porém, inoperante já que foram os fornecedores daquele produto que absorveram a maior parte dos benefícios e não foram passados para os consumidores como se pretendia, GO DELFIN S., KEARNEY MARNA, ROBINSON SHERMAN, and THIERFELDER KAREN, “*An Analysis of South africa’s value Added Tax*”, World Bank Policy Research Working Paper Nº 3671, 2005, citado em “*An International Perspective on VAT*” by Alain Charlet and Jeffrey Owens em TAX NOTES INTERNATIONAL, Nº 12, setembro de 2010, p. 950.

¹⁷⁵ “*Conjoncture française*”, INSEE, Dezembro de 2009, disponível em <http://www.insee.fr/fr/themes/indicateur.asp?id=29>.

¹⁷⁶ LOMAS, ULRICA, “*German Hoteliers Fail to pass On Vat Reduction*”, Janeiro de 2010, Tax-News.com, disponível em http://www.lawandtax-news.com/asp/German_Hoteliers_Fail_to_pass_On_Vat_Reduction_41129.html.

responder às alterações nas taxas do imposto sobre o consumo, nas situações em que aquelas alterações “*vieram para ficar*”. Na verdade, se aqueles se apercebem que a medida é temporária, menos dispostos estarão para ajustar a sua capacidade de produção, contratar mais trabalhadores, investir em nova maquinaria, já que, sendo transitória a alteração, também o será o acréscimo de procura dos seus bens. Retomando o imposto ao estado anterior, a procura acompanhará. Além de que, a alteração na produção e consequentemente nos preços dos bens poderá depender de custos que os produtores teriam necessariamente de suportar. Custos que existiriam e seriam de igual valor, quer a alteração nas taxas do IVA fosse de *grande ou pequeno porte*. Tratando-se de uma pequena alteração, os produtores poderão não alterar os preços ou, então, poderão aproveitar a oportunidade para ajustar um preço muito maior do que o resultante de pequenos ajustes anteriores que não fizeram.

Por outro lado, já referimos por diversas vezes que um dos argumentos principais dos Estados membros que fazem uso de uma estrutura de IVA com diversas taxas (inclusive taxas reduzidas) é o de chegar às famílias com menores rendimentos, tornando acessíveis a estas um leque de bens e serviços considerados essenciais. Um desses bens é, no geral, o cabaz alimentício. Acontece que, esta arguição ignora o facto de as famílias mais ricas também beneficiarem das taxas reduzidas, isto porque também consomem o cabaz alimentício, composto por bens sobre os quais incidem as taxas mais reduzidas de imposto. Aliás, geralmente, os mais ricos até consomem mais bens essenciais do que os pobres¹⁷⁷, podendo, o menor imposto ser um refeito para estes consumidores. O mesmo se diga para os chamados *bens de mérito*. Parte-se do pressuposto que a redução das taxas do IVA incrementa a procura. Refere-se à procura de bens de mérito (de que são exemplo livros, música, eventos culturais) mas também de bens com externalidades positivas como os dispositivos/equipamentos de poupança de energia¹⁷⁸¹⁷⁹.

Acontece que, na prática pode aquela sujeição a menor imposto não ter o efeito pretendido, já que podem ser as famílias de maiores rendimentos a aproveitar os mais baixos preços e comprar mais entradas em eventos culturais por exemplo¹⁸⁰. Podem as famílias de menores

¹⁷⁷ “Policy Brief – Consumption Taxes: The Way of the Future”, OECD Observer, outubro de 2007.

¹⁷⁸ OEDC (2011), op. Cit., pág. 98.

¹⁷⁹ A Constituição da República Portuguesa exige a correção de externalidades positivas: o Estado está obrigado a conceder às cooperativas benefícios fiscais e financeiros (art. 85º), a apoiar as pequenas e médias empresas (arts. 86º a 100º), a promover a investigação científica e a inovação tecnológica (art. 73º), a estimular a cultura física e o desporto (art. 79º).

¹⁸⁰ A aplicação de taxas reduzidas em alguns bens de mérito como livros e música tende a criar algumas tensões com o funcionamento do mercado interno, principalmente, devido à facilidade do comércio eletrónico.

rendimentos continuar, mesmo mais acessíveis, a não poder ou não querer pagar¹⁸¹. Quanto ao consumo de equipamentos energeticamente mais eficientes, o resultado poderá ser algo dúbio, já que tanto poderá levar os consumidores a comprar mais equipamentos mais eficientes, como pode, ao mesmo tempo, levar os consumidores a usar de forma mais intensificada os mesmos equipamentos. Tal como se acentua na obra OECD (2011) “... *it is difficult to predict consumers’ behaviour and therefore ensure that the objectives of reduced VAT rates are met*”¹⁸².

Outra das consequências apontada para a aplicação de taxas de reduzidas é a possibilidade de distorção das escolhas dos consumidores. O acesso mais fácil a certos produtos pode levar a um consumo exagerado por parte dos consumidores e, conseqüentemente, ao desperdício. Desta forma, os consumidores são adulterados pela diferenciação de taxas do IVA¹⁸³. Neste sentido aponta-se que a aplicação de taxas de IVA uniformes, fará com que todas as atividades económicas sujeitas a IVA sejam tratadas de forma equivalente, o que, da perspectiva do consumidor será elegível para não distorcer a sua escolha.

As alterações de preços derivadas da diversidade de taxas do IVA, podem ter, porém, alguns efeitos sobre as escolhas dos consumidores positivos, mediante o tipo de bens sobre que incidem. Assim, se estivermos a falar de bens alimentares, quando o preço destes sobe, em virtude, por exemplo, de uma harmonização das taxas do IVA, será mais natural que os consumidores continuem a consumir aqueles bens¹⁸⁴, tendo, no entanto, de reduzir o consumo de outros bens considerados como não essenciais.

À adoção e aplicação de uma estrutura diferenciada de taxas do IVA é assinalado outro inconveniente, os designados *custos de conformidade ou de aplicação*. Desde logo, na matéria referida anteriormente assinala-se a dificuldade, pelas Autoridades Tributárias, em medir as elasticidades. Na verdade, estas teriam de ser capazes de medir, para cada produto, a

¹⁸¹ “Reduced VAT rates are generally not the most efficient way of redistributing income”, “that consumption taxes are poor instruments for redistribution”. European Commission, Taxation paper nº 34, “Tax Reforms in EU Member States, Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability”, 2012, pág. 29 e 54 respetivamente.

¹⁸² OEDC (2011), op. Cit., pág. 99.

¹⁸³ Vejamos o seguinte exemplo: se custa menos produzir um par de sapatos do que uma camisola, mas a taxa de IVA sobre a camisola é tão baixa que a camisola é mais barata do que os sapatos, então, induz o consumidor a comprar uma camisola, enquanto ele teria preferido os sapatos, que estão a produzir de forma menos onerosa, Copenhagen Economics, op. Cit., pág. 46. Da mesma forma, se a taxa do IVA é mais baixa para o vestuário do que para os livros, por exemplo, o consumidor pode ser levado a comprar uma peça de vestuário em vez de um livro, que por acaso até já andava tentado para comprar. E repare-se que os custos de produção de ambos os produtos até podem ser iguais e o consumidor até poderia, entre os dois de preço igual, preferir o livro, mas o preço final para o adquirente (mais baixo na peça de roupa em virtude da menor taxa de imposto) será preponderante na escolha e decisão final.

¹⁸⁴ “Em vez de irem para a cama com fome”, COPENHAGEN ECONOMICS, op. Cit. Pág. 7 e 43.

elasticidade preço/rendimento, mas também, de reavaliar com regularidade aquela elasticidade, em conformidade com as preferências dos consumidores (que podem sofrer alterações, por exemplo, com a introdução no mercado de novos produtos).

Noutros sectores, os custos de conformidade são mais visíveis, atenta a diversidade de produtos, as classes e subclasses. Muitas vezes, como já referimos, as taxas menores são fruto de uma atração do legislador pela diferença de tratamento dos géneros mais saudáveis, dos equipamentos mais eficientes, etc. Porém, esta diferenciação pode criar custos administrativos significativos, na medida em que as taxas reduzidas podem criar conflitos entre os comerciantes, produtores e as autoridades tributárias, famulentos por uma taxa baixa para os seus produtos¹⁸⁵. Estas dificuldades são visíveis na delimitação dos casos limite ou fronteira.

Desta forma, a estrutura do IVA tem consequências no funcionamento do mercado interno, podendo alterar o modelo de comércio entre os estados membros¹⁸⁶.

Tal como se refere na Comunicação da Comissão de julho de 2007 consequente ao relatório final da Copenhagen Economics, os custos de aplicação espelham a falta de harmonização das regras: quanto mais regras diferentes forem aplicadas na UE mais as empresas têm que gastar para observar a regulamentação nos vários Estados-Membros. Uma empresa que vende os mesmos bens nos vinte e sete países da UE terá que investir numa análise em pormenor dos níveis das taxas, além de ter de suportar os custos administrativos das diferentes regras do IVA nos vários estados membros. Mesmo a nível nacional, os casos transfronteiriços dão origem a muitos problemas de interpretação sobre a aplicação das taxas aos produtos.

Em conclusão, parecem existir fortes argumentos para tornar o sistema de IVA um sistema mais simples e uniforme. Na perspetiva da simplificação conjugam-se aspetos de legislação do IVA (nacionais e comunitários) com aspetos relativos ao desempenho da administração fiscal (tendo em vista uma melhor coordenação e cooperação entre os Estados membros).

A conclusão que podemos retirar é a de que não existe um sistema ideal de IVA. A estrutura e design daquele imposto irá sempre depender das características económicas, políticas, sociais

¹⁸⁵ Idem, pág. 77, é nos referido o exemplo da Irlanda que tributa a pizza fria à taxa zero e a pizza quente a 13,5% como *take-away*. Outros exemplos que podemos referir: *Waterfields (Leigh) Ltd v Revenue & Customs* [2008] UKVAT V20761 (06 August 2008), disponível em [http://judgmental.org.uk/judgments/UKVAT/2008/\[2008\]_UKVAT_V20761.html](http://judgmental.org.uk/judgments/UKVAT/2008/[2008]_UKVAT_V20761.html), *Ainsleys of Leeds Ltd v Revenue & Customs* [2006] UKVAT V19694 (09 August 2006), disponível em [http://judgmental.org.uk/judgments/UKVAT/2006/\[2006\]_UKVAT_V19694.html](http://judgmental.org.uk/judgments/UKVAT/2006/[2006]_UKVAT_V19694.html) e *The Lewis's Group Ltd V4931* disponível em <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/vfoodmanual/vfood4320.htm>.

¹⁸⁶ Esta preocupação é mais saliente nas transações daqueles bens e serviços mais suscetíveis a vendas à distância, tais como: roupas de marca, ferramentas manuais, livros, CD's, DVD's, equipamentos electrónicos, não tanto nos bens com alta perecibilidade, como os alimentares. Taxation paper nº 13 da Comissão Europeia, de 13 de outubro de 2008, que reproduz o Estudo 2007 Copenhagen Economics.

e históricas do local em causa, bem como, do nível de receitas necessário pelo sector público, desde logo, para financiar o próprio sector público. Não obstante, as análises económicas sugerem que o maior potencial do IVA conseguiria melhor ser sucedido se se procedesse a um alargamento da base de incidência e se se eliminasse as taxas reduzidas¹⁸⁷.

6.3 IMPOSTOS ESPECIAIS SOBRE O CONSUMO

Uma análise ao conjunto dos impostos que temos no nosso ordenamento, e à semelhança de outros ordenamentos de forma geral, permite-nos constatar que existe uma gama de produtos que estão sujeitos a uma tributação específica, em regra, mais pesada. São exemplo: o tabaco, o álcool e bebidas alcoólicas, os produtos petrolíferos, entre outros. Estes bens, sobre os quais incidem, desde logo, os impostos especiais sobre o consumo (IEC'S), são considerados bens maléficos ou com consequências menos saudáveis, e também por tal motivo se justifica a sua tributação. Dizemos também porque, o objetivo principal da sua imposição não deixa de ser a angariação de receita (enquanto característica intrínseca à própria natureza do imposto).

Temos então que, os impostos especiais podem visar, além da receita, desencorajar o consumo de certos produtos que são considerados prejudiciais. Têm sido, portanto, utilizados como um meio influenciador do comportamento consumista em vários setores (encontrando-se, deste modo, a razão para no nosso estudo lhe atribuímos um capítulo/espço próprio).

A justificação, parece simples e lógica: no que respeita às bebidas alcoólicas e ao tabaco, beber e fumar são prejudiciais à saúde, a tributação incidente visa reduzir os hábitos de consumo, mediante o desincentivo; quanto aos combustíveis, é um misto de preocupações com a saúde ambiental e com a conservação das fontes/ recursos de energia.

Mas, qual o interesse, afinal, da alteração dos hábitos consumistas?

A razão da alteração tem de ser pensada não apenas no imediato mas como uma espécie de investimento a longo prazo. Vejamos, se por aquela via conseguirmos que as populações deixem de fumar (ou, pelo menos, reduzam), passem a preferir alimentos mais saudáveis, teremos uma maior percentagem de população sadia, teremos menos crianças obesas, por exemplo. Esta questão da educação infantil e das crianças como público alvo parece-nos importante pois se forem educadas “desde pequenas” com bons hábitos alimentares mais facilmente os passarão “de herança” aos seus e, dessa forma, garantiremos gerações vindouras

¹⁸⁷ OECD (2012), *Consumption Tax Trends 2012: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues*, OECD Publishing, pág. 66.

mais saudáveis e com hábitos mais equilibrados¹⁸⁸. Se controlamos a obesidade, reduziremos os custos inerentes a tratamentos hospitalares (por exemplo, internamentos para colocação de bandas gástricas), deixando os hospitais e estabelecimentos de saúde mais livres para outros tratamentos com causas menos “controláveis”. Igual se diga para o tabaco. Reduziremos os gastos com consultas de acompanhamento, os potenciais diagnósticos de cancro de pulmão, entre outros¹⁸⁹. Digamos que os benefícios surgiriam em cadeia, *uns levando a outros*.

As mesmas razões preventivas e dissuasoras de comportamentos levam a que, em alguns produtos, se façam distinções internas. Por exemplo, dentro do grande grupo do tabaco, os países optam por diferenciar aqueles menos prejudiciais, de forma a desviar os consumidores para o *vício menos malfeitor*. Os cigarros, por exemplo, são tributados a uma taxa superior do que o chamado “tabaco para enrolar”, isto porque a concentração de substâncias nocivas é superior nos primeiros¹⁹⁰.

A verdade é uma, os dados conhecidos e referentes à mortalidade causada por aqueles malfeitores, são assustadores!¹⁹¹. Segundo dados de 2011, as principais causas de morte em Portugal são as doenças do aparelho circulatório (30,7%), os tumores malignos (24,85%) e as doenças do aparelho respiratório (11,6%)¹⁹². A estas causas são associados fatores de risco que as potenciam, tais como: o tabagismo, a obesidade, o sedentarismo, a alimentação descuidada e o consumo de álcool. É neste sentido que surgem esforços crescentes para a sua redução, desde logo, mediante o fomento de estilos de vida mais saudáveis.

Uma das formas de fomento de estilo de vida mais saudável poderá ser pela via do imposto?

¹⁸⁸ A Associação Portuguesa Contra a Obesidade Infantil alerta, com base em dados da Organização Mundial de Saúde que, em Portugal, uma em cada três crianças tem excesso de peso ou obesidade infantil; de acordo com a Comissão Europeia, Portugal está entre os países europeus com maior número de crianças afetadas: 29% das crianças portuguesas entre os 2 e 5 anos têm excesso de peso e 12,5% são obesas. Na faixa etária dos 6 aos 8 anos, a prevalência do excesso de peso é de 32% e a obesidade é de 13,9%. Informação disponível em: <http://www.apcoi.pt/obesidade-infantil/>

¹⁸⁹ Um estudo da Organização Mundial de Saúde, disponível em http://www.who.int/whr/1998/whr98_ch2.pdf, com previsões até 2025 refere que os casos de cancro do pulmão e do colo irão continuar a aumentar, em muito devido ao tabagismo e dieta pouco saudável, respetivamente. Um outro estudo daquela organização, disponível em http://www.who.int/chp/steps/STEPS_Cameroon.pdf, menciona que em 1997 cerca de 190 milhões de pessoas em todo o mundo padeciam de diabetes, mas esse número atingirá os 330 milhões em 2025.

¹⁹⁰ Vejam-se os artigos 103º (referente aos cigarros) e 104º (restantes produtos de tabaco manufaturado) do CIEC. O último foi alterado pela Lei nº 66-B/2012, de 31 de dezembro (LOE 2013) que agravou as taxas do imposto.

¹⁹¹ Dados estatísticos referentes ao período de 2010 revelam que a taxa de mortalidade padronizada por doenças atribuíveis ao álcool rondava, em Portugal e por 100 000 habitantes, os 18,1%, sendo de 32% nos homens e 5,7% nas mulheres¹⁹¹. Já a taxa de mortalidade padronizada por doenças do aparelho respiratório por 100 000 habitantes, dados também de 2010, era de 58,6%, Informação do Instituto Nacional de Estatística, disponível em:

http://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_indicadores&indOcorrCod=0003786&contexto=bd&selTab=tab2

¹⁹² Informação disponível no sítio: [http://www.pordata.pt/Portugal/Obitos+por+algumas+causas+de+morte+\(percentagem\)-758](http://www.pordata.pt/Portugal/Obitos+por+algumas+causas+de+morte+(percentagem)-758)

Melhor, pela via do preço dos bens e serviços (no qual o imposto é incorporado)?

Antes de mais a resposta passa pela seguinte questão: até que ponto as preferências dos consumidores são elásticas, isto é, o aumento do preço (decorrente do aumento da carga fiscal) leva a que, por exemplo, os *bebedores* troquem o álcool por um refrigerante? Se a procura por estes bens for inelástica o efeito da incidência do imposto pode conduzir os contribuintes para a manutenção da *vida em pecado*, já que prescindem do consumo de bens mais meritórios e saudáveis¹⁹³.

Hoje em dia, a lógica que preside à tributação do álcool, tabaco e jogo já não é tanto uma lógica punitiva de comportamentos de pecado mas, quanto muito, uma lógica de penalização de comportamentos de risco. De risco, para a saúde individual e coletiva. O consumidor é livre de escolher a sua tabela de prioridades. De que forma pode (e/ou deve) o Estado interferir nessas escolhas¹⁹⁴? Através da tributação? Através do imposto geral sobre o consumo e dos impostos especiais?

A questão é que, muitas dificuldades se colocam, a nosso ver, na concepção do IVA, como um imposto corretivo ou com propósitos corretivos, desde logo porque se trata de um imposto geral sobre o consumo. Enquanto imposto geral, para alcançar a correção de comportamentos teríamos de o subdividir em inúmeros impostos que tributassem, isoladamente, determinados consumos. No fundo, o que estaríamos a fazer seria criar mais impostos especiais sobre o consumo, e, a final, a agravar a complexidade e custos administrativos que já referimos neste estudo como sendo de evitar. Quanto aos impostos especiais sobre o consumo, a principal aptidão extrafiscal poderá ser a repressão de consumos. Uma vez que têm um carácter seletivo, permitem atacar com o ónus dos impostos consumos certos e determinados, assumindo-se, desta forma, como uma alternativa à proibição, sem um custo absoluto da liberdade individual de escolha. Vejamos por exemplo, à tributação do álcool e das bebidas alcoólicas é atribuída uma função compressiva, por razões de saúde pública; à tributação dos automóveis e dos combustíveis, uma finalidade contra-motivadora, por razões de ordem ambiental. A Constituição prevê também a correção de externalidades negativas, tal como dispõe no artigo 66º alínea h) que o Estado tem a incumbência de “assegurar que a política fiscal compatibilize desenvolvimento com proteção do ambiente e da qualidade de vida”.

¹⁹³ Vasques, Sérgio, “Os Impostos do Pecado, o Álcool, o Tabaco, o Jogo e o Fisco”, Almedina, Setembro de 1999.

¹⁹⁴ Sérgio Vasques, in obra citada, página 216, afirma que “*Em democracia o imposto não pode assentar na manutenção de um Estado paternal que suprima a liberdade dos contribuintes para lhes poupar os custos de serem responsáveis. Ainda que seja mais económico o Estado zelar pela nossa felicidade que fazemo-lo nós próprios, não se admite que se deva suprimir a liberdade individual por razões de economia*”.

Os impostos especiais visam, de alguma forma, compensar o custo que se presume que o contribuinte consumidor cause sobre a comunidade. Daí se estabeleça que a sua definição obedece ao princípio da equivalência, ou seja, cada um deve pagar na medida do dano que imputa à comunidade em que se insere. Se estes custos fossem suportados com recurso a impostos gerais, desde logo o IVA, toda a comunidade seria afetada e chamada para pagar. Com os impostos especiais, chamam-se os responsáveis, e cumpre-se uma exigência de igualdade tributária¹⁹⁵.

¹⁹⁵ É neste sentido que se apelidam os impostos especiais de impostos corretivos.

7. CONCLUSÃO

Após análise do contexto internacional e nacional deparamos que o IVA é um imposto bastante solicitado quando a finalidade pretendida é a angariação de receita. Seja através do aumento da taxa normal, seja através da redução do número de isenções ou do campo de aplicação das taxas reduzidas, nos últimos anos muitos Estados procederam a alterações em sede de imposto sobre o valor acrescentado, tendo em vista um aumento da receita fiscal.

A opção pela tributação indireta, justifica-se como medida para atenuar os efeitos do aumento da carga fiscal de uma forma geral (a manutenção/corte nos salários, as taxas de desemprego em crescimento), na medida em que, poderá ser menos afetado, pois o consumo terá sempre de existir (embora as receitas poderão sofrer uma redução em função da diminuição do consumo).

A questão que tentamos colocar neste estudo foi se a tributação indireta, o IVA em particular, poderá ter como alicerce preocupações diferentes da angariação de receita. Preocupações diferentes mas complementares já que faz parte da própria natureza do imposto o conseguimento de receita. A questão que colocamos e debatemos foi, então, se o IVA poderá seguir aspirações de modelação dos comportamentos dos contribuintes, influenciando desta forma a política fiscal traçada pelos governantes. Se o Estado fiscal pode ser, em simultâneo, um Estado Fiscal educador. Se os governantes, ao traçarem as linhas mestras dos seus orçamentos deixam-se levar por preocupações de índole distributiva, alimentar, ambiental, etc. Ou então, se o IVA como modelador de comportamentos não seria, de alguma forma, contra natura, já que a natureza do imposto é cobrar.

Como vimos, a estrutura do IVA diverge desde logo a nível comunitário, de forma que podemos afirmar que existem vinte e sete subsistemas de IVA. Aquela estrutura, de uma forma geral, divide-se em taxa normal e taxas reduzidas (divergem no número), podendo ainda contemplar um conjunto de isenções. Desde logo, esta estrutura indicia preocupações diferentes (mas complementares) de angariação de receita, já que as taxas reduzidas e isenções concretizam-se em imposto (entenda-se receita) perdido. Repare-se que, o que nos propusemos a analisar era se o IVA prossegue outros objetivos além da obtenção de receita; já não, propriamente, se é o melhor instrumento para conseguir tais objetivos.

As opiniões dividem-se quanto ao mérito da utilização das taxas reduzidas. A utilização das taxas reduzidas será sempre uma decisão política, na medida em que a sua utilização será como instrumento da política fiscal. A decisão será manifestamente motivada pelo factor

económico. A verdade é que esta questão é mais apreciada do ponto de vista económico, nomeadamente, saber se os benefícios eventualmente derivados da utilização das taxas reduzidas compensam as perdas de imposto. Analisada a questão do ponto de vista económico, naqueles setores onde atualmente são aplicadas taxas reduzidas é difícil encontrar argumentos económicos de forma convincente, com base na eficiência ou na equidade, para a manutenção de taxas reduzidas de IVA. Em vez disso, aponta-se uma lógica económica para fazer taxas mais uniformes, a fim de atenuar as distorções decorrentes de taxas diferenciadas de IVA. São apontados também os problemas administrativos e os custos de conformidade, para empresas e autoridades fiscais, que precisam de ser medidos e consignado na decisão sobre a possibilidade de usar taxas reduzidas de IVA como uma ferramenta política.

No contexto nacional, as reformas da tributação indireta e do IVA em particular, abrangeram a redução das isenções e a reestruturação das listas do imposto anexas ao CIVA. Reestruturação que, tendo em vista a evitação da subida das taxas, consistiu na transferência de categorias de bens e serviços entre as diferentes listas e na revogação de alguns deles, passando portanto para a taxa normal de imposto. A reforma, apesar de ter introduzido profundas alterações, preservou a aplicação da taxa reduzida de imposto ao *cabaz de bens e serviços essenciais*. A justificação alegada para tal manutenção, é o amparo aos grupos sociais mais desabrigados do impacto das medidas de consolidação orçamental. Em simultâneo, alega-se uma certa preocupação por determinados setores de produção nacional, ao manter-se a sujeição dos seus bens e produtos à taxa intermédia.

No que respeita à receita adicional gerada pela reestruturação do IVA, determina-se que “*será alocada ao financiamento do Programa de Emergência Social, aumentando os recursos destinados ao auxílio das famílias portuguesas afectadas pela exclusão e carências sociais*”.

Portanto, saber se o IVA é estruturado de forma a prosseguir outros objetivos para além da mera angariação de receita? A estrutura de um imposto com a previsão de uma taxa mínima e taxa intermédia, menores que a taxa normal, terá de ter como fundamento sempre outras razões que não a angariação de receita já que se traduz em receita perdida. A questão que imediatamente se coloca prende-se com o impacto económico da aplicação de taxas reduzidas e, consequentemente, com a questão de saber se as taxas reduzidas do IVA constituem ou não um instrumento adequado à consecução de objectivos políticos sectoriais. O debate, neste tema, estará em averiguar se as razões de ordem técnica, económica ou social em que se baseiam as isenções e taxas reduzidas, ainda são válidas e se o modo como são aplicadas pode ser melhorado. O debate tem implicações a nível comunitário, já que as opções individuais

poderão gerar um conflito entre os interesses da Comunidade e os interesses de estado membro. Pode haver casos onde estender taxas reduzidas do IVA para determinados sectores seria economicamente benéfico para alguns estados membros, mas poderiam comprometer o funcionamento do mercado interno.

Num tempo e contexto em que os governos estão, particularmente, pressionados para diminuir os deficits, elevar a taxa normal do IVA tem sido vista muitas vezes como uma medida fácil e rápida para aumentar as receitas fiscais (em alguns casos temporariamente enquanto o deficit não baixar para o valor pretendido). Contudo, elevar a taxa do IVA em países em que essa taxa já é relativamente elevada traz algumas limitações, já que, quando a taxa normal é elevada e o resto se mantém igual, o valor da receita “renunciada” devido à aplicação de taxas reduzidas e isenções também aumenta. Daí haver quem defenda que poderá ser melhor opção para os governos considerar uma reforma da *performance* do IVA sem um necessário aumento da taxa normal. Reforma que, poderá incluir uma ampliação da base do imposto/incidência, a limitação do uso de taxas reduzidas e isenções, uma administração do imposto mais eficiente e que vise um melhor cumprimento.

A questão do IVA como imposto também modelador de comportamentos, dizemos também porque inegavelmente a primeira motivação é a obtenção de receita, parece-nos que será, antes de mais, uma decisão política. A qualificação de um bem como bem de mérito é uma decisão política. E é por motivos políticos que se diz que as taxas reduzidas ou isenções são muito difíceis de reverter pois estão ligadas a sectores tradicionalmente beneficiados, à volta dos quais existe, por vezes, uma certa emoção e irracionalidade nos argumentos utilizados para tal vantagem. De tal forma que, os órgãos decisores temem as consequências políticas da mexida em tais benefícios, pois preveem a contestação daqueles que consideram uma afronta o governo ter somente pensado em revogar. Há uma espécie de conformação intocável, de *direito adquirido*, cuja possibilidade de perda pasma.

Acontece que, aquela decisão política cada vez mais ouve a ciência económica e *não decide com o coração*. Depende dos seus resultados e evidências. De um lado da balança temos estes resultados económicos (que apontam para a simplificação e redução dos regimes de benefício), ao passo que do outro temos as preocupações sociais (que apontam para um aproveitamento da classe dos impostos para concretizar aspirações ambientais, tecnológicas, demográficas, etc.). A ciência económica constata que a intervenção pública é necessária, seja para ultrapassar fracassos do mercado, seja para melhorar a distribuição de rendimento e de oportunidades que resultam do livre funcionamento dos mercados. Acontece que, poderão

existir conflitos entre estes dois objetivos e nestes casos a sociedade, através do processo político e do debate ponderado, deve equacionar o quanto está disposta a sacrificar a eficiência para atingir objetivos de equidade, ou vice-versa. Ou seja, tudo se resume a um estabelecimento de prioridades e uma análise de resultados, intimamente dependente de quem, no momento, detém o poder governativo.

No momento, e atendendo ao estudo que fizemos das recentes alterações em sede de imposto sobre o valor acrescentado, parece-nos que, apenas de forma muito subtil, poderá apontar-se alguma preocupação social, em tais alterações. Destaca-se uma referência expressa à necessidade de simplificação, de alargamento da base tributável, de combate da evasão e fraude fiscal (aliciada pela complexidade), mas tendo em vista, parece-nos, a arrecadação, de forma mais eficaz, de receita. A vertente social, estará na manutenção do tratamento privilegiado de um conjunto de bens e prestações de serviços, pensando nos mais desfavorecidos e vulneráveis.

Dentro da tributação indireta temos os impostos especiais sobre o consumo que podem visar, além da receita, desencorajar o consumo de certos produtos que são considerados prejudiciais. Têm sido, portanto, utilizados como um meio influenciador do comportamento consumista em vários setores. A influência ocorrerá pela via do desincentivo e terá em vista, não resultados momentâneos, mas de longo prazo (como por exemplo, a melhoria do nível de saúde das populações e redução dos diagnósticos de doenças graves, conseqüente redução da despesa pública nos hospitais e estabelecimentos de saúde).

São maiores as dificuldades que se colocam, a nosso ver, na concepção do IVA, como um imposto corretivo ou com propósitos corretivos, desde logo, porque se trata de um imposto geral sobre o consumo. Enquanto imposto geral, para alcançar a correção de comportamentos teríamos de o subdividir em inúmeros impostos que tributassem, isoladamente determinados consumos. No fundo, o que estaríamos a fazer seria criar mais impostos especiais sobre o consumo, e, a final, a agravar a complexidade e custos administrativos que já referimos como sendo de evitar, já que a lógica emergente é a da simplificação.

8. BIBLIOGRAFIA

ANTUNES, BRUNO, *Da Repercussão Fiscal no IVA*, Almedina, 2008

BASTO, XAVIER DE A *Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional, Lições sobre a Harmonização Fiscal na Comunidade Económica Europeia*, Cadernos de CTF nº 164, Lisboa, 1991

BUYDENS, STÉPHANE, CHARLET, ALAIN, “*The OECD’s Draft Guidelines on Neutrality for Value Added Taxes*”, *Taxes Notes International*, vol. 61, n. 6, 7.02.2011, 443-448

CHARLET, ALAIN, OWENS, JEFFREY, “*An International Perspective on VAT*”, *Tax Notes International*, Nº 12, setembro de 2010, 943-953

COMISSÃO EUROPEIA, *Livro Verde sobre o future do IVA, rumo a um sistema de IVA mais simples, mais sólido e eficaz*, COM (2010) de 01.12.2010

COMUNICAÇÃO DA COMISSÃO AO PARLAMENTO EUROPEU, AO CONSELHO E AO COMITÉ ECONÓMICO E SOCIAL EUROPEU SOBRE O FUTURO DO IVA, *Para um sistema de IVA mais simples, robusto e eficaz à medida do mercado único*, COM (2011) de 06.12.2011.

COMUNICAÇÃO DA COMISSÃO AO CONSELHO E AO PARLAMENTO EUROPEU SOBRE OUTRAS TAXAS DE IVA ALÉM DAS TAXAS DE IVA UNIFORMES, COM (2007) de 05.07.2007

COPENHAGEN ECONOMICS, *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union*, Final report, de 21.06.2007, cap. 1-3

COQUIM ANA ISABEL, CAMPELO ANA CATARINA, MARTINS CHRISTINE, BRANDÃO SANDRA CRISTINA, RESENDE SUZANNA MARIA, *IVA- Proposta de uma Tributação Saudável*, Os 10 Anos de Investigação do CIJE, Estudos Jurídico- Económicos, coordenação de Glória Teixeira e Ana Sofia Carvalho, Almedina, 2010, 16-42

CRUZ, NEVES JOSÉ, *Economia e Política: uma abordagem dialéctica da escolha pública*, Coimbra Editora, 2008, 49

EBRILL, V. LIAM, KEEN, MICHAEL, BODIN, JEAN-PAUL e SUMMERS, VICTORIA, *The Modern VAT*, International Monetary Fund, Washington, D.C., 2001.

EUROPEAN COMMISSION, Working Paper Nº 2, Mathis Alexandre, “*VAT Indicators*”, 2004, 4-12

EUROPEAN COMMISSION, Working Paper Nº 32, Kosonen, Katri, “*Regressivity of environmental taxation: myth or reality?*” 2012, 1-19

EUROPEAN COMMISSION, Taxation Paper N° 34, “*Tax Reforms in EU Member States, Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability*”, 2012, 29-119

GO DELFIN S., KEARNEY MARNA, ROBINSON SHERMAN, E THIERFELDER KAREN, “*An Analysis of South africa’s value Added Tax*”, World Bank Plocy Research Working Paper N° 3671, 2005, 19

NABAIS, CASALTA *Por um Estado Fiscal Suportável Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, 2008, volume II, cap. 2

OECD (2007), *Consumption Taxes: The Way of the Future*”, Policy Brief, OECD Observer, outubro de 2007, 2-7

OECD (2011), *Consumption Tax Trends 2010: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues*, OECD Publishing, cap. 3 e 5.

OECD (2012), *Consumption Tax Trends 2012: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues*, OECD Publishing, cap. 1, 3 e 5.

OWENS J., BATTIAU, P. AND CHARLET A. (2011), “*VAT’s next half century: Towards a single-rate system?*”, OECD Observer 284, 23-24

PALMA, CLOTILDE CELORICO:

“*A Recente Comunicação da Comissão sobre o Futuro do IVA*”, Revista TOC n° 144, março de 2012, 48-55

“*A Reforma do IVA – algumas propostas*”, Revista TOC n° 135, julho de 2011, 26-28

“*A Harmonização comunitária do Imposto sobre o Valor Acrescentado: Quo Vadis?*”, Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas, n° 5, setembro de 2005, Separata.

Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado, 5ª edição, Almedina, 2011

O Livro Verde sobre o Futuro do IVA- Algumas reflexões, Revista de Finanças Públicas e de Direito Fiscal, Ano IV, n° 1, março de 2011.

PEREIRA, PAULO TRIGO; AFONSO, ANTÓNIO; ARCANJO, MANUELA; SANTOS, JOSÉ, *Economia e Finanças Públicas*, Escolar Editora, 2ª Edição, 2006, 71-74

SAMUELSON/NORDHAUS, *Economia*, cópia do original *Economics*, 16ª edição, McGraw Hill de Portugal, Lda., 1999, 394

SANCHES, SALDANHA, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª edição, Coimbra Editora, 2007

SANTOS, ANTÓNIO CARLOS DOS, *The European common VAT system: merits, difficulties and perspectives of evolution*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, n° 3, Ano I, Almedina, 2008.

TAIT, ALAN, *Value Added Tax: International Practice and Problems*, International Monetary Fund, 1988, cap. 3 e 4

TEIXEIRA, GLÓRIA *Manual de Direito Fiscal*, 2ª edição, Almedina, 2010, cap. 3

VASQUES, SÉRGIO, “*Origem e Finalidades dos Impostos Especiais de Consumo*”, RFDT, Belo Horizonte, ano 3, nº 17, 2005, 49-98

VASQUES, SÉRGIO, *Os Impostos do pecado, O Álcool, o Tabaco, o Jogo e o Fisco*, Almedina, 1999, cap. 3

WORLD COMMERCE REVIEW, *Improving Performance of VAT Systems*, setembro de 2011, volume 5, 8-10

SÍTIOS CONSULTADOS:

<http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/655D2CB7-C79E-478B-987A-EA4F9780EFAE/0/INFORMA%C3%87%C3%83O.1083.pdf>, consultada em 22.04.2012

<http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/48AFBC2E-521B-460C-BBF7-44FF2F8F77A0/0/INFORMA%C3%87%C3%83O.1276.pdf> 22.04.12

<http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/84B15603-D008-404E-A7A4-67C914DF63E9/0/INFORMA%C3%87%C3%83O.1028.pdf>

http://www.who.int/whr/1998/media_centre/50facts/en/, visitada em 19.04.2013

http://www.who.int/whr/1998/whr98_ch2.pdf, visitada em 19.04.2013

http://ec.europa.eu/portugal/temas/ajuda_economica_portugal/index_pt.htm visitada em 23.04.13

http://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_indicadores&indOcorrCod=0005021&contexto=bd&selTab=tab2 visitada em 20.05.2013

http://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_indicadores&indOcorrCod=0003786&contexto=bd&selTab=tab2 visitada em 20.05.13

<http://www.apcoi.pt/obesidade-infantil/> visitada em 21.05.13

[http://www.pordata.pt/Portugal/Obitos+por+algumas+causas+de+morte+\(percentagem\)-758](http://www.pordata.pt/Portugal/Obitos+por+algumas+causas+de+morte+(percentagem)-758) visitada em 21.05.13

http://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_idsustentavel&contexto=es&selTab=tab0&INST=123716083 visitada em 22.05.13

<http://issuu.com/oecdobserver/docs/284q12011>.

<http://skatteverket.se/omskatteverket/rapporter.4.584dfe11039cdb626980000.html>