



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

# **A FAINA DO LEGISLADOR EUROPEU EM TERMOS DE TAXAS DO IVA**

*O compromisso entre receita, simplicidade e justiça fiscais*

Rita Costa Reis

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2022





UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

# **A FAINA DO LEGISLADOR EUROPEU EM TERMOS DE TAXAS DO IVA**

*O compromisso entre receita, simplicidade e justiça fiscais*

Rita Costa Reis

Sob a orientação da Professora Doutora Maria Odete Oliveira

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2022



*“If an income tax is well  
designed adding differential  
commodity taxation is likely to  
increase the ability to redistribute  
income little, if at all”.*

Joseph Eugene Stiglitz,

*In Economics of the Public Sector, 2001*

## **Agradecimentos**

Aos meus pais Elisabete e Rui e à minha irmã Sofia, pelo suporte incondicional ao longo de toda a minha vida académica.

Ao (meu) Paulo pelo conforto nos momentos de pressão e de dificuldade e por acreditar sempre em mim de forma inabalável.

À Professora Doutora Maria Odete Batista de Oliveira por me despertar o interesse sobre o tema, pelo papel fulcral que teve nesta jornada, por todo o acompanhamento e dedicação fundamental para a conclusão desta Dissertação.

À Alicia e à Nicole por todo o apoio no desenrolar do processo de elaboração da dissertação e pela partilha de experiências.

## **Resumo**

A presente dissertação visa analisar a relevância da estrutura de taxas no bom funcionamento de um imposto geral sobre o consumo ou despesas como é o caso do imposto sobre o valor acrescentado em vigor, com carácter obrigatório, por opção do legislador europeu, dentro da Comunidade Europeia. Não obstante a temática ser mais geral, ou seja, ser discutível qualquer que seja o modelo de IVA em qualquer um dos mais de 160 países que a nível mundial o adotaram, como aliás, em qualquer imposto indireto.

Contrapondo as suas vantagens e desvantagens do imposto, é aspeto basilar e muito discutido a questão da sua regressividade, característica que resultaria minorada quando, se traga para a sua economia, não uma taxa única abrangendo todo o consumo, mas antes uma diferenciação de taxas que permita sujeitar consumos básicos, essenciais ou de mérito, a taxas reduzidas, e consumos supérfluos ou de luxo a taxas agravadas, atuando em articulação com uma taxa dita normal para os restantes consumos.

Abordaremos esta temática, nos aspetos que a fundamentam, e daremos conta do que tem sido, neste contexto, a posição das entidades europeias desde a inicial implementação do imposto até aos dias que vivemos e aquilo que se perspectiva em termos de futuro.

Brevemente, daremos “voz” aos respetivos reflexos no IVA português e concluiremos com uma posição crítica a respeito

Palavras-chave: IVA; taxas de IVA; multiplicidade de taxas; taxa única; União Europeia.

## **Abstract**

*The present dissertation aims to analyse the relevance of the tax structure on the good functioning of a general consumption or expenses tax, as is the case of the value-added tax in force, compulsory by choice of the European legislator within the European Community. It should be noted, however, that the subject is more general, in other words, debatable, regardless of the VAT model in any of the over 160 countries worldwide that have adopted it, as, indeed, in any indirect tax.*

*Contrasting the advantages and disadvantages of the tax, its regressiveness is a fundamental and widely debated issue, mitigated when bringing to its economy not one single tax comprising all consumption, but rather, differentiated taxes, whether it be for basic, essential and merit goods consumption at a reduced rate, and superfluous or luxury consumption, at an increased rate, in conjunction with a so-called normal rate for the remainder. We shall address this topic regarding the aspects that underpin it, and we shall report on what the European entities' position has been, from the initial days of the tax implementation to our days, and what can be foreseen in terms of the future.*

*Briefly, we shall "give a voice" to the respective reflections on the Portuguese VAT, and we shall conclude taking a critical position with regard to it.*

*Keywords: VAT; VAT taxes; multiplicity of taxes; single tax; European Union.*

## Índice

Abreviaturas.....	10
1. Introdução.....	11
2. Vantagens e desvantagens do IVA como modelo de tributação do consumo.....	12
2.1. Considerações gerais sobre a mecânica e funcionamento do imposto .....	12
2.2. A generalidade, a neutralidade e a receita.....	13
2.3. A complexidade de certos aspetos da sua disciplina e a imputabilidade de regressividade ao seu modelo .....	14
3. A regressividade e a estrutura de taxas do IVA. Multiplicidade de taxas versus taxa única. O “tempero” da regressividade e a complicação do sistema .....	17
3.1. Aspetos gerais .....	17
3.2. A multiplicidade de taxas versus uma taxa única para o imposto. Os prós e os contras.....	20
3.3. A posição do TJUE e dos tribunais nacionais dos Estados.....	24
3.4. Aspetos de política fiscal .....	29
4. A faina do legislador europeu em matéria das taxas do IVA .....	30
4.1. Considerações Gerais.....	30
4.2. O sistema de taxas do IVA europeu até 2009.....	30
4.2.1. A Proposta de 1987 – opção por um sistema de duas taxas. A compulsoriedade de bens e serviços alocados a cada taxa. A revogação de derrogações temporárias de autorização de taxas reduzidas (incluindo a taxa zero aplicada internamente) aos Estados-membros .....	32
4.2.2. A Diretiva de aproximação das taxas. Regras gerais e regras temporárias. A evolução nos anos 2000.....	34
4.3. O Livro Verde do IVA.....	36
5. O sistema de taxas em Portugal. A evolução e a estrutura atual. Algumas considerações	38
5.1. Estrutura inicial e evolução.....	38

5.2. A estrutura atual de taxas. A temática e algumas observações.....	42
6. Notas conclusivas e apreciação crítica .....	45
Bibliografia.....	47
I – Livros e Artigos .....	47
II - Documentos de instituições e organizações.....	49
III – Documentos eletrônicos e websites .....	50
IV – Jurisprudência.....	51

## **Abreviaturas**

Art. – Artigo

CIVA – Código do IVA

CEE – Comunidade Económica Europeia

EM – Estados-membros

IT – Imposto sobre as Transações

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

FMI – Fundo Monetário Internacional

PME – Pequenas e Médias Empresas

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

UE – União Europeia

VAT – *Value Added Tax*

# **1. Introdução**

## **1.1. Notas introdutórias**

A presente dissertação tem por objeto as posições que, ao longo da vida do IVA comunitário, o legislador europeu tem tido em termos da estrutura e níveis de taxas do imposto.

Como é do conhecimento geral, no âmbito da UE, existe um elevado grau de harmonização tributária no âmbito da tributação indireta, contrariamente ao que sucede com a tributação do rendimento que resta nos EM.

Não obstante aquela harmonização, sempre resultam da disciplina comunitária matérias em que subsiste opção para os EM o que arrasta dificuldades graves em termos da plena realização do mercado interno, com destaque para situações de distorção de concorrência e frequentes problemas de litigiosidade administrativa e judicial.

Atingir uma mais completa harmonização das taxas a que estão sujeitos os bens e serviços transacionados foi sempre uma preocupação fundamental das instituições europeias, na construção e bom funcionamento de um mercado unificado, eliminando obstáculos fiscais à atividade económica doméstica e transfronteiriça comunitária. Além, obviamente, daquilo que deve constituir objecto de um qualquer imposto: gerar receita, assegurar a neutralidade, a justiça e a equidade, combatendo a evasão e fraudes fiscal.

Neste contexto, iremos focar-nos naquilo que tem sido a evolução das posições do legislador europeu relativamente a taxas, analisando o direito secundário comunitário, sob a forma de Diretivas e Regulamentos, em alguma doutrina mais relevante e conexa com o tema, não deixando ainda de recorrer a alguma jurisprudência do TJUE, na vertente que sempre apresenta de esclarecedora e fonte última de interpretação das normas daquilo que é a disciplina harmonizada do imposto, a Diretiva IVA.

## **2. Vantagens e desvantagens do IVA como modelo de tributação do consumo**

### **2.1. Considerações gerais sobre a mecânica e funcionamento do imposto**

Como é sobejamente conhecido, o imposto sobre o valor acrescentado (IVA) é um imposto de consumo geral e amplo, plurifásico, recaindo em cada fase sobre o valor nela acrescentado, até que, na fase final, seja integralmente suportado pelo consumidor final dos bens e serviços.

No geral, e no que à UE respeita, aplica-se a todos os bens e serviços comprados e vendidos para uso ou consumo, fazendo com que não se tributem as mercadorias vendidas para exportação ou os serviços prestados a utilizadores estabelecidos fora da UE. Ao mesmo tempo, as importações são tributadas de forma similar aos bens internamente produzidos, garantindo a neutralidade entre o consumo de bens nacionais e o consumo de bens importados.

Internamente, a sua mecânica é baseada no método dos pagamentos fracionados e no método de crédito de imposto, reconhecendo aos sujeitos passivos um direito à dedução do imposto suportado nas suas compras empresariais (*inputs*) exercido por subtração ao imposto liquidado nas respetivas vendas (*outputs*). Tal assegura a neutralidade do imposto.

A sua adoção foi uma opção inicial da Comunidade Europeia, aquando da sua criação, já que os diferentes tipos de impostos sobre o consumo nos seis países fundadores eram, essencialmente, impostos em cascata, cobrados em várias etapas e incidentes em cada uma delas sobre o valor de mercado do produto.

Estes sistemas de imposto impossibilitavam a determinação do real valor da carga fiscal incluída no preço final de um determinado produto, as compensações “estimadas” aos exportadores e as tributações “estimadas” aos importadores. Além disso, estas eram facilmente manipuladas para se tornarem subsídios às exportações ou tributação acrescida e discriminatória das importações, em prejuízo do comércio internacional. Ao mesmo tempo, a integração vertical dos circuitos de produção e distribuição dos bens afetavam negativamente a neutralidade no comércio doméstico.

O IVA e as suas características de neutralidade e transparência fizeram do modelo o melhor dos impostos sobre a despesa, justificando a sua criação europeia e posterior disseminação ao nível mundial.

## 2.2. A generalidade, a neutralidade e a receita

Trata-se, pois, de um imposto cujas características essenciais são: (i) ser um imposto geral que se aplica, em princípio, a todas as atividades comerciais que envolvam a produção e distribuição de bens e a prestação de serviços; (ii) um imposto sobre o consumo, uma vez que, em última análise, é suportado pelo consumidor final; (iii) um imposto correspondente a uma percentagem do preço (de forma exatamente proporcional ao mesmo), o que significa que a carga fiscal real é visível em cada fase do processo de produção e distribuição; (iv) um imposto cobrado de forma fracionada, através de um sistema de pagamentos também fracionados que permite ao sujeito passivo (ou seja, à empresa qualificada como tal para efeitos de IVA) deduzir, do IVA que repercutiu nas suas operações a jusante, o valor do imposto que suportou a montante por aquisições, a outros sujeitos passivos, destinadas e utilizadas na sua atividade empresarial, mecanismo que garante neutralidade, independentemente do número de transações.

Assim modelado, uma das principais vantagens do IVA prende-se com a sua capacidade de angariar um avultado volume de receitas, uma vez que todo o consumo entra na sua base de incidência, como também, e em condições normais, apresentar níveis muito baixos de incentivo à fraude e à evasão fiscais, fruto do apelo que faz à posse de uma fatura (a de aquisição que é de venda do anterior operador no circuito) como condição *sine qua non* para o exercício do direito à dedução. É ainda benéfico o facto de dividir o encargo fiscal ao longo de todo o circuito de produção e distribuição dos bens, gerando em cada uma das suas fases um montante reduzido de imposto.

A outra vantagem, já referida, é a da sua neutralidade económica, por se verificar que o imposto suportado, a final, pelo consumidor é o mesmo qualquer que seja a extensão do circuito (para um preço determinado, obviamente)<sup>1</sup>, eliminando assim os estímulos a fenómenos de reorganização empresarial visando a integração vertical dos circuitos. No comércio internacional a opção pelo princípio do destino garante satisfatoriamente a neutralidade nas exportações e importações de bens.

---

<sup>1</sup> Abandonando para tal eventuais diminuições de preço associadas a economias de escalas em circuitos diminuídos.

Neste contexto, o IVA revela-se um importante e essencial instrumento de política fiscal, sendo o imposto indireto que gera maior valor de receitas no cômputo dos vários EM da União<sup>2</sup>.

Além de produzir um elevado volume de receita fiscal aos cofres públicos, a característica associada a uma maior “anestesia” fiscal de quem o suporta e a neutralidade que a sua mecânica lhe empresta, são responsáveis, como se disse já, pela grande expansão que o modelo tem tido nas últimas décadas.

Bem aplicado, nas palavras de um estudo mais ou menos recente do FMI<sup>3</sup>, o IVA é uma boa forma de aumentar os recursos públicos e modernizar o sistema fiscal global, o que explica a rápida progressão deste tipo de imposto, progressão essa que foi o fenómeno mais espetacular - e provavelmente o mais importante – dos finais do século XX no domínio da fiscalidade, continuando a sê-lo ainda hoje, com mais de 160 países a optar pelo sua adoção, e a gerar mais de um terço da receita tributária global<sup>4</sup>.

### **2.3. A complexidade de certos aspetos da sua disciplina e a imputabilidade de regressividade ao seu modelo**

Analisadas as vantagens, certo é, no entanto, que contrapostas a estas, destacam-se, também, no IVA um conjunto de pontos fracos.

Falamos, desde logo, do facto de se tratar de um imposto com uma mecânica complexa, sobretudo, para alguns tipos de operações (a gerar elevados custos de cumprimento), ao mesmo tempo que o elevado número de contribuintes exige uma adequada, e, por vezes, pesada, gestão e fiscalização por parte das autoridades tributárias, implicando os inerentes custos e aplicação de meios (elevados custos administrativos).

O Documento da Comissão Europeia COM (2010) 695 final, de 1.12.2010 reflete muito bem esta ideia:

A gestão do IVA representa quase 60% da carga total medida em 13 áreas prioritárias identificadas no âmbito da iniciativa Legislar Melhor. Segundo as empresas, esta situação torna a UE menos atrativa para o investimento. Alguns elementos-chave do sistema, como as obrigações, a dedução e as taxas constituem exemplos de áreas que suscitam preocupação.

---

<sup>2</sup> Segundo dados mais recentes do Eurostat, em 2019, na UE, este imposto e os impostos indiretos representavam, respetivamente, cerca de 17,9% e 34,2% de toda a tributação.

<sup>3</sup> EBRILL, Liam P. [et al] (2001) – *The Modern VAT*. Washington D.C., International Monetary Fund.

<sup>4</sup> Isoladamente, o IVA representa, na UE, cerca de 1/3 da totalidade da receita fiscal – SARMENTO, Joaquim – “The determinants of value added tax revenues in the European Union”, *The European Journal of Management Studies*, 21 (2) (2016), p. 79.

Esta preocupação pode ser mais aguda no caso das PME, que nem sempre podem fazer apelo a peritos fiscais para as orientar na aplicação de regras de IVA cada vez mais complexas.

Além disto, importa destacar a comumente apontada regressividade do imposto, querendo com isso significar que o IVA não pode qualificar-se como um imposto socialmente justo já que as pessoas com menos recursos, por serem, à partida, as que despendem a maior parcela do seu rendimento em consumo, são aquelas que, em termos relativos, são mais oneradas pelo imposto.

A questão leva à temática de qual deva ser a estrutura adequada das taxas do imposto, em que a necessidade central é a de saber se o IVA é ou não intrinsecamente regressivo, sem esquecer que, em teoria, um imposto gerador de avultada receita, e mesmo que regressivo, pode ser usado como uma ferramenta poderosa na luta contra a pobreza (temática relevante, sobretudo, nos países em desenvolvimento), financiando gastos a favor da população mais desfavorecida.

No entanto, coloca-se a este respeito uma questão fulcral: será que isso compensa os efeitos contra essa mesma população em resultado daquela regressividade?

A situação é controversa, havendo inclusivamente quem, além de defender a não regressividade do IVA, argumente mesmo por uma certa progressividade nesta tributação.

Os estudos que apresentam os encargos do IVA como uma proporção das despesas correntes na distribuição de receitas ou despesas, realçando os de Richard e Michael Smart, de 2016<sup>5</sup>; os do Instituto de Estudos Fiscais em 2011<sup>6</sup> e de Gilbert Metcalf, em 1994<sup>7</sup>, geralmente constataam que os sistemas de IVA são relativamente proporcionais, ou mesmo ligeiramente progressivos - ao medir a carga do IVA em relação às despesas, em vez da renda corrente, a influência da poupança é removida, permitindo uma imagem clara do impacto distributivo do IVA.

Ainda assim, não podendo negar-se que, em relação ao rendimento, a percentagem de IVA paga sobre o consumo diminui à medida que o rendimento aumenta, não deixa de poder chamar-se à temática uma outra visão, de contexto consentâneo com uma análise de horizonte temporal mais amplo.

---

<sup>5</sup> BIRD, Richard; SMART, Michael – “Taxing Consumption in Canada: Rates, Revenues, and Redistribution”, *Canadian Tax Journal/Revue Fiscale Canadienne*, 64 (2) (2016).

<sup>6</sup> Institute for Fiscal Studies (2011), *The IFS Green Budget 2011*. Londres. pp. 167-177.

<sup>7</sup> METCALF, Gilbert E. – “Lifecycle vs. Annual Perspectives on the Incidence of A Value Added Tax”, *Nber Working Paper Series*, 4619 (1994).

Neste sentido, deve ter-se em conta que qualquer valor economizado, hoje, virá, posteriormente, a ser tributado na forma de consumo, i.e. na aquisição de bens ou serviços, por vários motivos, mormente, por qualquer perda de rendimento temporária ou em situação de reforma, gastando-se então o rendimento economizado e vendo-o, como tal, a ser tributado no imposto de consumo.

Não é pressuposto que um determinado rendimento esteja na esfera económica dos cidadãos da mesma maneira durante toda a sua vida e, conseqüentemente, não sendo garantido que as poupanças correntes de um sujeito sejam sempre salvaguardadas, ao longo da vida, então não existirá uma conseqüente e permanente salvaguarda de tributação em sede de IVA das mesmas.

Aliás, certamente que as gerações futuras irão consumir aquilo que foi poupado pelas gerações anteriores como, frequentemente, sucede em caso de heranças ou doações, permitindo que, agora ou depois, o rendimento seja sempre utilizado na despesa e, como tal, tributado.

### **3. A regressividade e a estrutura de taxas do IVA. Multiplicidade de taxas versus taxa única. O “tempero” da regressividade e a complicação do sistema**

#### **3.1. Aspetos gerais**

Como acima dissemos, a maioria da doutrina considera o IVA como um imposto injusto, regressivo, por resultar inversamente proporcional ao rendimento.

Sendo um imposto sobre o consumo que todos nós pagamos sempre que adquirimos bens ou serviços para a satisfação das nossas necessidades, é fácil constatar, numa primeira e linear análise que, os mais pobres, por utilizarem no consumo quase a totalidade do seu rendimento (por este ser baixo), suportam, correspondentemente, uma maior carga fiscal em percentagem desse rendimento<sup>8</sup>. Diferentemente, os mais ricos, cujo nível de consumo, mesmo que alto, permitirá ainda que seja economizada uma grande parte do rendimento e, portanto, serão, em termos relativos, muito menos tributados.

A posição dominante, neste contexto, é a dos autores para quem os impostos sobre o consumo quaisquer que eles sejam, (e, portanto, também o IVA) geram sempre efeitos regressivos relativamente aos contribuintes cujos rendimentos são mais baixos. A regressividade do IVA não é senão, segundo George N. Carlson e Melanie K. Patrick<sup>9</sup>, um silogismo:

- Os impostos sobre o consumo são regressivos;
- O IVA é um imposto sobre o consumo e, portanto,
- O IVA é regressivo.

A medida da regressividade dependerá, porém, de fatores de política fiscal de cada Estado, agravando-se se a opção for a de consagrar apenas uma taxa única no imposto geral sobre o consumo<sup>10</sup>.

---

<sup>8</sup> A constatação, já apontada por Alan Tait, traduz-se de forma sintética no facto de que o consumo corrente tende a absorver uma maior fração do rendimento também corrente para níveis baixos de rendimento contrariamente ao que se verifica nos níveis mais altos de rendimento – TAIT, Alan (1988) - *Value Added Tax: International Practice and Problems*, Washington D.C.: International Monetary Fund.

<sup>9</sup> CARLSON, George N.; PATRICK, Melanie - "Addressing the Regressivity of the Value-Added Tax", *National Tax Journal*. National Tax Association, 42(3), p. 339.

<sup>10</sup> JARCZOK-GUZY, Magdalena – “The Standard of VAT Rate and the effectiveness of fiscal policy in European Union countries”, *Acta Sci. Pol. Oeconomia*, 20 (1) (2021), p. 16.

Segundo Glenn Jenkins<sup>11</sup>, a conclusão acerca da regressividade assenta em quatro pressupostos-base: i) as poupanças atuais dos grupos de mais altos rendimentos não serão por eles gastas em consumos tributáveis no futuro; ii) todos os bens sujeitos ao IVA são tributados de forma similar; iii) os mais pobres gastam a mesma proporção das suas despesas totais em bens e serviços tributáveis que gastam as famílias de rendimentos mais elevados e iv) 100% do imposto de consumo é repercutido até ao consumidor final.

Contudo, a análise terá de aceitar os respetivos contra-argumentos. Primeiro, a maior parte da poupança realizada, hoje, será usada para pagar o consumo no futuro, quando as pessoas decidirem fazer despesas maiores, se aposentarem ou sofrerem uma perda temporária de rendimento, todas elas sujeitas ao IVA e, por isso, não é absolutamente correto dizer que a poupança atual evita o IVA, mas apenas que o protela.

No seguimento, se a taxa de retorno da poupança for igual à taxa de desconto, o valor presente dos pagamentos futuros do IVA sobre a poupança será equivalente ao IVA que teria sido pago se toda a renda atual fosse agora consumida. Concluimos, assim, que este primeiro argumento é refutável.

Em segundo lugar, nos países em desenvolvimento, e também em alguns países desenvolvidos, o IVA é cobrado apenas sobre cerca de 50 a 70 por cento do valor total dos bens e serviços consumidos ao nível do retalho. Alguns exemplos óbvios são os gastos com saúde, educação e serviços sociais, em geral isentos, e como consequência, os preços de compra desses itens terão uma proporção menor do conteúdo de IVA do que bens e serviços sujeitos a IVA em todas as fases de suas cadeias de produção e distribuição até ao consumidor final.

O terceiro contra-argumento é o de que os mais pobres tendem a comprar uma proporção maior de bens e serviços no setor informal de retalho, onde os bens não são tributados ou são tributados muito mais levemente<sup>12</sup>, contrariamente às famílias de mais alto rendimento que adquirem os seus bens e serviços em lojas que, provavelmente, cumprirão integralmente as regras fiscais, i.e.. o *quantum* do consumo sujeito ao IVA para as famílias de rendimento mais alto tende a ser maior do que a dos pobres.

---

<sup>11</sup> JENKINS, Glenn P.; JENKINS, Hatice; KUO, Chun-Yan – “Is the Value Added Tax Naturally Progressive?”, *Queen's Economics Department Working Paper*, 1059 (2006), pp. 3-4.

<sup>12</sup> Em muitos países, os pequenos contribuintes (pequenas lojas) e mercados “informais”, são deixados um pouco à margem do sistema, porque os recursos humanos e materiais gastos pela fiscalização das administrações fiscais, provavelmente seria maior do que as receitas do IVA arrecadadas. Portanto, é do conhecimento geral que esses são os locais onde as famílias de baixo rendimento fazem a maior parte de suas compras e onde são vendidos os bens e serviços que desejam adquirir.

Os contra-argumentos são atrativos – para medir adequadamente a carga do imposto devem relacionar-se o valor presente dos impostos pagos ao longo da vida dos indivíduos e o valor presente de seus ganhos ao longo da vida. Atrativos, mas, infelizmente, não exequíveis nem facilmente aceites!

Aqueles que pugnam pela não existência de regressividade no IVA fazem apelo a um conceito de “rendimento permanente”, numa perspectiva duradoura e não compatível com uma análise circunscrita ao consumo atual.

Abandonar este para centrar a incidência tributária de um determinado indivíduo numa estimativa do respetivo consumo ao longo da sua vida, situação em que o recurso ao uso de poupanças passadas em períodos de baixa de rendimento (causadas por flutuações temporárias como são as causadas por doença, desemprego ou reforma) arrastará uma tributação “compensadora” é, no mínimo falacioso, porque estimativas são apenas estimativas.

No entanto, voltemos à regressividade do IVA e à sua materialização articulada à estrutura de taxas utilizada na economia do imposto. Se, como atrás dissemos, a medida da regressividade dependerá de fatores de política fiscal de cada Estado, agravando-se se a ideia for a de consagrar apenas uma taxa única no imposto geral sobre o consumo, então ela apenas será aliviada com recurso a uma diferenciação de taxas em que sobre os consumos das famílias de rendimentos mais baixos recaia uma taxa menor, e aos consumos dos estratos de mais altos rendimentos possam até existir taxas agravadas quando tais consumos incidam sobre bens supérfluos ou de luxo.

### **3.2. A multiplicidade de taxas versus uma taxa única para o imposto. Os prós e os contras**

A principal solução foi dotar o imposto de uma variedade de taxas, designadamente, as taxas reduzidas para os bens essenciais, as taxas agravadas para bens supérfluos ou de luxo e as taxas normais para todos os restantes, sendo certo que se recorre também, amiúde, a taxas intermédias (que ainda poderemos chamar de reduzidas maiores por contraposição à taxa normal) para categorias de bens certos e determinados que, senão de consumo básico, aproveitam a bens essenciais ou de mérito.

As vantagens da solução na mitigação da regressividade são, obviamente muito atendíveis, mas introduzem uma grande complexidade na gestão do imposto, com custos administrativos muito elevados para as administrações fiscais e para os contribuintes, ao mesmo tempo, e como mais tarde, desenvolveremos, com grande potencialidade de desencadeamento de litígios por dificuldades no correto enquadramento de um concreto bem numa diferenciada lista, atentos os princípios da legalidade e tipicidade em matéria fiscal.

É, de facto, muito difícil para as administrações fiscais delimitarem adequadamente os bens e serviços a incluir em cada uma das listas, reduzidas ou agravadas, sobretudo numa economia em constante mutação em que novos produtos e novos serviços aparecem à velocidade da luz. Junta-se a isto uma grande dose de criatividade imaginativa dos contribuintes para contornar, aproveitando, aquela legalidade e tipicidade, A isto voltaremos mais adiante.

Face aos diversos estudos<sup>13</sup> que demonstram que a introdução de várias taxas no IVA apresenta mais inconvenientes do que vantagens, vários são os autores que entendem que a existência de uma única taxa simplificaria muito a gestão do imposto e contribuiria de modo muito evidente para introduzir uma (ainda mais) verdadeira neutralidade no imposto. Verdade incontornável, sem dúvida, mas será que a introdução de taxa única não agravará a regressividade do imposto?

A ideia de uma taxa única é vista, por Sérgio Vasques<sup>14</sup>, como uma opção mais iminente nos países em que, fruto da atuação de agências internacionais, em geral

---

<sup>13</sup> EBRILL, Liam P. *et al.* (2001) – “Rate Differentiation”, in *The Modern VAT*. International Monetary Fund.

<sup>14</sup> VASQUES, Sérgio., “EU VAT Rates: One step forward, two steps back” [em linha], *International Tax Review.*, [consult. em 14 fev. 2022]. Disponível na Internet: URL:

ortodoxas nas suas recomendações, que seguem o princípio de impostos de mais fácil aplicação para a obtenção de um determinado nível de receita, porque o impõem.

Não é esse o caso na UE onde nunca foi possível impor aos EM uma estrutura de taxas totalmente harmonizada.

Aquando da construção do IVA na sua vertente europeia, diversos países já tinham taxas de tributação do consumo definidas em função das suas próprias políticas fiscais, com Estados a aplicar taxas reduzidas a um conjunto de bens e serviços específico e diferenciado, fruto das diferenças culturais existentes, ou outros fatores, o mesmo acontecendo com as taxas agravadas, e com o nível da taxa normal, a variar em função da receita pretendida conjugada com a perda da mesma por decorrência da existência de taxas reduzidos, sendo certo que as taxas agravadas nunca se mostraram geradoras de receitas apreciáveis

A esta temática voltaremos também para um maior desenvolvimento.

Os benefícios e/ou desvantagens de taxas diferenciadas articulam-se com vários princípios que enformam a construção jurídica em que assenta o imposto, dos quais realçaremos, a neutralidade<sup>15</sup>, a eficiência<sup>16</sup> e a equidade<sup>17</sup>.

O princípio da neutralidade neste contexto deve ser interpretado no sentido de que bens ou serviços idênticos ou semelhantes do ponto de vista do consumidor e que satisfazem as mesmas necessidades devem ser igualmente tratados em termos de IVA, representando uma qualquer diferença de tratamento uma violação deste princípio. Assim tem opinado, reiteradamente, e afirmado a jurisprudência do Tribunal Europeu de Justiça (TJUE), citando por todos o Acórdão *Rank Group* – Processos apensos C-259/10 e 260/10, de 10 de novembro de 2011.

Ora, a multiplicidade de taxas pode potenciar a violação ao princípio da neutralidade, como salienta James Bickley<sup>18</sup>: as taxas diferenciadas alteram os preços relativos e distorcem as escolhas dos consumidores, ao mesmo tempo que, para o Estado, as taxas diferenciadas criam muitas vezes nos inspetores tributários dificuldades e erros na determinação da taxa correta aplicável face à constatação de que um dos modos mais

---

<https://www.internationaltaxreview.com/article/b1vsr785226dl0/eu-vat-rates-one-step-forward-two-steps-back>.

<sup>15</sup> No contexto que aqui analisamos neutralidade significa que bens e serviços similares devem ter a mesma taxa de IVA

<sup>16</sup> O conceito de eficiência resume-se em conseguir aumentar a receita fiscal sem afetar o chamado rendimento real agregado.

<sup>17</sup> A equidade tem como objetivo assegurar uma distribuição justa desse mesmo rendimento total.

<sup>18</sup> BICKLEY, James M. (2003) – *Value Added Tax: Concepts, Policy Issues, and OECD Experiences*, Nova Publishers, p. 91.

comuns de evasão fiscal aplicado pelas empresas, é classificar falsamente os bens e os serviços em taxas inferiores de imposto. Tudo isto em prejuízo da neutralidade que se pretendia atingir.

Em matéria de eficiência, voltada para a capacidade de gerar receita, e no pressuposto de que o objetivo é sempre o de a aumentar, o recurso a taxas diferenciadas mostra que tal só se obtém fazendo com que seja bastante ampla a faixa entre a(s) taxa(s) reduzida(s) e a taxa agravada para qualquer nível da taxa normal. Só nessa hipótese estará associada ao IVA uma receita mais alta, sugestiva de algum ganho de eficiência com a diferenciação de taxas, mas a evidência, no entanto, não é forte<sup>19</sup>.

Importa referir uma outra questão que tem que ver com a facilidade de transações inter-Estados e, portanto, o facto de um Estado taxar mais determinados bens e serviços pode comprometer um escoamento mais fácil dos mesmos, visto que os não-residentes terão opção de os comprar menos onerados em termos de taxas noutros Estados<sup>20</sup>.

O princípio da equidade é, claramente, a maior vantagem existente na utilização de uma estrutura de taxas diferenciadas. Este princípio clama que sejam mais taxados os bens e serviços que consistam numa parcela maior dos gastos dos contribuintes mais abastados e, inversamente, as famílias mais pobres que gastam menos – ou quase nada – nesse tipo de bens não sejam prejudicadas, procurando limitar a inerente regressividade do IVA e promover a equidade vertical.

A implementação de taxas reduzidas nos bens mais consumidos por contribuintes mais pobres fará com que estes vejam a sua capacidade de consumo aumentada e não sejam prejudicados no consumo de bens ou serviços necessários e essenciais.

Neste sentido, se não houver qualquer outra via para aumentar a equidade e a justiça distributiva deverão ser estas conseguidas através da introdução de diferenças em termos de taxas<sup>21</sup>. Aceitando, porém, que não é o IVA o imposto adequado para atingir objetivos de redistribuição, sendo preferível a utilização de uma base tributável mais ampla, a

---

<sup>19</sup> EBRILL, Liam P. *et al.* (2001). *op. cit.* pp.70-74.

<sup>20</sup> O turismo é um dos serviços mais citados para estes efeitos, principalmente motivado pela existência de locais parecidos e que, conseqüentemente, farão os sujeitos optar pelo local em que sejam menos tributados em sede de IVA.

<sup>21</sup> Este argumento assenta na seguinte ideia: (i) a utilização de taxas reduzidas faz com que os preços dos bens e serviços baixem e, como tal, (ii) tal levará a que haja uma maior procura destes bens e serviços por parte dos consumidores e, por isso, a existência de uma grande necessidade de maior produção para fazer face a esta procura fará com que as empresas invistam em mais funcionários a fim de aumentarem a oferta na mesma proporção. No entanto, a existência destes benefícios apenas fará sentido caso, aliada a uma diminuição de taxas, haja uma diminuição de preços, o que nem sempre acontece – praticamente quase nunca. Aliás, muitos estudos realizados comprovam que a utilização de uma estrutura de taxas reduzidas não conduz, necessariamente, a uma diminuição de preços, perdendo-se os benefícios supramencionados.

compensação da regressividade do IVA deveria ser feita através de impostos sobre o rendimento.

A alternativa a um sistema de taxas múltiplas é, obviamente, um sistema de taxa única. Esta solução tem sido objeto de alguns estudos, sobretudo internacionais, embora devam ser também referidos alguns contributos nacionais.

Entre nós, e logo aquando da introdução do IVA, a Comissão encarregada da sua implementação, nas Notas do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado<sup>22</sup>, refere que, em matéria de taxas, não foi possível adotar a solução de uma taxa única de IVA que, na perspetiva do Núcleo do IVA, merece uma clara preferência (sobretudo no plano estritamente técnico).

Refere-se ainda que os impostos gerais de transações têm muito a ganhar e pouco a perder com uma estrutura de taxas de IVA o mais simples possível e, no limite, com uma taxa única de IVA. Segundo o mesmo Núcleo do IVA, com a adoção de um sistema de taxa única de IVA, é possível evitar a existência de problemas administrativos.

Só que, de acordo com este grupo de trabalho, em 1986, a passagem de um conjunto de bens isentos de imposto (no anterior Imposto de Transações) para uma tributação por taxa normal (ou seja, de taxa única de IVA) constituiria uma reforma da tributação demasiado brusca, defendendo este que o alargamento da base tributável alivia a pressão sobre as taxas diferenciadas, com a reforma a não ir tão longe, porque a opção foi a proteção fiscal dos consumos dos bens considerados de primeira necessidade, bens esses que constituem uma parte significativa das despesas das famílias.

Outros trabalhos, como os de Isabel Correia em 2007<sup>23</sup>, Cláudia Braz e Jorge Correia da Cunha, em 2009<sup>24</sup> e João Amaral Tomaz, em 2012<sup>25</sup>, defendem também a mais-valia que seria a adoção de uma taxa única de IVA.

---

<sup>22</sup> Direção Geral das Contribuições e Impostos (1985) – *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado – notas explicativas e legislação complementar*. Lisboa, Imprensa Nacional – Casa da Moeda pp. 30-31. Documento com a colaboração de José Guilherme Xavier de Basto, Presidente da Comissão, e António Nunes dos Reis, João José Amaral Tomás, Joaquim Mateus, José Godinho Rodrigues, Maria Odete Batista de Oliveira, Maria dos Prazeres Rito Lousa, Maria Teresa Lemos e Mário Alberto Alexandre.

<sup>23</sup> Texto correspondente ao desenvolvimento da comunicação apresentada no Colóquio “O Direito Fiscal Português em Contexto de Globalização”, promovido pela Associação dos Magistrados da Jurisdição Administrativa e Fiscal de Portugal (“AMJAFP”), que teve lugar na Universidade Católica, em Lisboa, em 3 de junho de 2011.

<sup>24</sup> BRAZ, Cláudia; CUNHA, Jorge Correia – “Os efeitos redistributivos do IVA em Portugal”, *Boletim Económico do Banco de Portugal*. (2009).

<sup>25</sup> TOMAZ, J. (2012). Uma Taxa Única para o IVA em Portugal?. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, 3(2), 19-29.

Ao nível internacional são mais os estudos e trabalhos científicos sobre a temática. No entanto, não obstante a simplicidade, equidade e eficiência associados a uma taxa única, esta teria de ser relativamente alta, com uma elevada visibilidade para o consumidor e, como tal, impopular entre os eleitores e políticos, segundo a National Tax Association-Tax Institute of America<sup>26</sup>.

Referindo a obtenção de ganhos de eficiência e simplicidade do sistema tributário, mas com ganhos incertos em função de outros elementos definidores do sistema, William Gale<sup>27</sup> e James Bickley<sup>28</sup> defendem que os sistemas de taxa única são mais simples, mais neutros e gerando menos custos de conformidade.

Não poderemos deixar de concluir, concordando, que um sistema de IVA a funcionar por referência a uma única taxa de imposto, é uma boa resposta aos critérios de eficiência, simplicidade e neutralidade, comparado com os frequentes modelos de taxas diferenciadas.

O imposto torna-se mais simples, porque resulta de mais fácil perceção e aplicação, e menos pesado no que respeita ao cumprimento das respetivas obrigações; mais eficiente por ser económica e fiscalmente menos deformador e mais neutral, porque trata todos os consumos de igual forma por aplicação da mesma taxa de imposto.

### 3.3. A posição do TJUE e dos tribunais nacionais dos Estados

Sendo certo que a quase generalidade dos EM da UE, com a única exceção da Dinamarca<sup>29</sup>, têm uma estrutura de taxas múltiplas por referência a listas que delimitam

---

<sup>26</sup> National Tax Association-Tax Institute of America (1974), *Proceedings of the Annual Conference on Taxation Held under the Auspices of the National Tax Association-Tax Institute of America*, Vol. 67. Washington D.C. p. 95.

<sup>27</sup> GALE, William – “Raising Revenue with a Progressive Value-Added Tax”. Brookings Institution and Urban-Brookings Tax Policy Center, (2020).

<sup>28</sup> BICKLEY, James M. (2003). op cit. p.91.

<sup>29</sup> União Europeia – **VAT Rules and Rates** [em linha]. [Consult. 20 mar. 2022]. Disponível em: <https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat>.

Estado Membro	Taxa normal (%)	Outras taxas (%)
Portugal	23	6; 13
Espanha	21	4; 10

França	20	2,1; 5,5; 10
Bélgica	21	6; 12
Luxemburgo	17	3; 8
Países Baixos	21	9
Alemanha	16	5
Dinamarca	25	-
Itália	22	4; 5; 10
Malta	18	5; 7
Irlanda	23	4,8; 9; 13,5
Eslovénia	22	9,5
Áustria	20	10; 13
Eslováquia	20	10
República Checa	21	10; 15
Polónia	23	5; 8
Lituânia	21	5; 9
Letónia	21	5; 12
Estónia	20	9
Finlândia	24	10; 4
Suécia	25	6; 12
Croácia	25	5; 13
Hungria	27	5; 18
Roménia	19	5; 9

a respetiva aplicação, os problemas ligados à aplicação das taxas reduzidas têm, efetivamente, sido um tema recorrente na chamada do TJUE ao dirimir dos conflitos entre contribuintes e administrações fiscais.

A maior parte dos conflitos têm que ver com a aplicação de taxas reduzidas a certos bens e serviços, os quais, tendo em conta as suas características, são similares a outros, objeto da aplicação de taxas normais. Isto trata-se de uma violação do princípio da neutralidade fiscal segundo o qual se deve tratar de forma igual produtos similares, por estarem em direta concorrência e, como tal, condicionando o comportamento dos consumidores no que diz respeito à escolha de que produtos comprar.

Este tem vindo a ser o entendimento geral do TJUE<sup>30</sup> - as taxas reduzidas devem ser cautelosamente aplicadas, tendo em conta as características dos produtos ou serviços em causa e o comportamento de um consumidor médio, nomeadamente para averiguar se a perceção do consumidor entende os produtos como similares entre si e aptos a satisfazer as correlativas necessidades.

No entanto, tal questão não se tem colocado apenas no TJUE nas últimas décadas, mas também em vários tribunais dos EM como, por exemplo, nos tribunais do Reino Unido, à data Estado-membro da União.

A este respeito, sirvam de exemplos dois casos. O primeiro, o caso *Marks & Spencer*, é referente a uma empresa produtora de um tipo de chocolate coberto com *marshmallows* que poderia ser visto como um biscoito ou como um bolo (*tea cake*) aos olhos dos consumidores.

Efetivamente, sendo, no Reino Unido, os bolos tributados a uma taxa-zero, diferentemente, dos biscoitos que são tributados à taxa normal por questões de saúde e, porque os biscoitos são considerados produtos de luxo, a temática não podia deixar de surgir. Aquele produto era classificado pela *Her Majesty Revenue and Customs (HMRC)* como biscoito dado o seu tamanho e forma e, conseqüentemente, tributado à taxa normal,

---

Bulgária	20	9
Grécia	24	6; 13
, Chipre	19	5; 9

<sup>30</sup> Caso C-259/10, *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs vs. The Rank Group plc* (2011).

classificação geradora de grande controvérsia, objeto de litígio e que deu origem a um caso que ficou conhecido como *Jaffa Cakes*<sup>31</sup>.

O Tribunal sentiu grande dificuldade em perceber qual a correta qualificação do produto entendido como biscoito pela autoridade tributária inglesa, mas acaba por entender tratar-se de bolos face a uma avaliação por referência a um conjunto de fatores como, por exemplo, a textura e os ingredientes usados.

A consequência foi a de serem tributados à taxa zero, o que conduziu a que fossem devolvidos à *Marks & Spencer* os valores de imposto indevidamente pagos durante os vários anos (fruto da aplicação da taxa normal).

No entanto, o litígio não acabou, face à argumentação, muito válida por parte da autoridade tributária inglesa de que a *Marks & Spencer* tinha conseguido repercutir grande parte do imposto (cerca de 90%) nos seus consumidores que o suportaram, constituindo a sua devolução um enriquecimento injustificado, que foi aceite pelo Tribunal, valorando apenas em 10% as perdas económicas da empresa para efeitos de ressarcimento.

Situação semelhante aconteceu com a marca *Pringles* que afirmava que o seu produto não era feito de batata (já que somente 42% de sua composição é realmente batata, o resto sendo gordura e farinha) e, portanto, não eram consideradas batatas fritas, dado que este produto, por ser feito de batata, era tributado à taxa normal e não beneficiava de taxas reduzidas por questões de saúde.

A questão estava na classificação das *Pringles* como batata frita, sujeitas à taxa normal, ou como uma espécie de biscoito, sujeitos à taxa zero. O *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.

Todavia, em maio de 2009, o *Court of Appeal* discordou, considerando que as *Pringles* continham mais do que a suficiente percentagem de batata para serem consideradas como feitas à base de batata. Em consequência, deveriam ser tributadas em IVA à taxa normal<sup>32</sup>.

---

<sup>31</sup> United Biscuits (UK) Ltd (No 2) (LON/91/160) VAT Decision 6344. TJCE, Processo C-309/06, de 10 de abril de 2008.

<sup>32</sup> HMRC – **Revenue & Customs Brief 32/09** [em linha]. [Consult. em 13. mar. 2022]. Disponível em <http://www.hmrc.gov.uk/briefs/vat/brief3209.htm>; The Telegraph - **Appeal Judges Decide Pingles Are Potato Crisps** de 20 de maio de 2009 [em linha]. [Consult. em 13. mar. 2022]. Disponível em

Estão, como se disse, em causa sérias violações ao princípio da neutralidade do IVA, distorções de concorrência, e estímulos à fraude e evasão fiscal daqueles que “distorcem” a apresentação dos seus produtos manipulando características e componentes de forma a evitar a aplicação da taxa normal.

Muita mais jurisprudência existe neste contexto, mas não será desenvolvida por não ser relevante na substância do tratamento do tema desta dissertação.

---

<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 [em linha]. [Consult. 20. mar. 2022]. Disponível em [http://www.tax-news.com/news/pringles\\_liable\\_to\\_uk\\_vat\\_court\\_rules\\_36913.html](http://www.tax-news.com/news/pringles_liable_to_uk_vat_court_rules_36913.html).

### 3.4. Aspetos de política fiscal

É do conhecimento geral que as opções dos vários EM, e dos Estados em geral, são sempre condicionadas pelos seus ideais governamentais e políticos. Considera-se que existe sempre um determinado “marketing fiscal” quando se trata da regulamentação dos impostos.

Como se reconhece no Parecer do Comité Económico e Social Europeu sobre a “Proposta de directiva do Conselho que altera a Directiva 77/388/CEE no que diz respeito às taxas reduzidas do imposto sobre o valor acrescentado” (COM (2003) 397 final — 2003/0169 (CNS))<sup>33</sup>

Para um consultor fiscal, a problemática das taxas de IVA depende mais do marketing político e da política fiscal do que de medidas estruturais que afectam a competitividade das empresas ou a concorrência. Todavia, no plano económico, qualquer alteração da taxa de IVA tem um efeito imediato e a longo prazo sobre o consumo; a diminuição das taxas estimula o consumo e produz assim efeitos directos sobre a produção e o emprego, sobretudo quando diz respeito a atividades locais que não geram distorções da concorrência. Além disso, a criação de postos de trabalho provocada por esta diminuição do IVA produz consideráveis efeitos indirectos sobre as receitas públicas através do aumento do imposto sobre os rendimentos das empresas, dos rendimentos salariais e sociais, bem como uma redução do custo das medidas sociais de combate ao desemprego.

É certo que:

A teoria económica e a consideração dos requisitos de um bom sistema fiscal sugerem, genericamente, que a tributação do consumo nunca deve envolver taxas diferenciadas com objectivos redistributivos, dados os seus elevados custos em termos de eficiência e de administração fiscal. No entanto, o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), o principal imposto sobre o consumo em toda a União Europeia e em vários países industrializados, comporta quase sempre múltiplas taxas, definidas fundamentalmente com o objectivo de assegurar a sua progressividade, ou pelo menos a sua não regressividade<sup>34</sup>.

Portanto, devemos concluir que, no estudo da política fiscal, será importante incluir fatores políticos na análise. Nas determinantes da estrutura de taxas a adotar em sede do imposto sobre o valor acrescentado militarão muitas razões, mas também, e com toda a certeza razões “oportunistas” que permitam melhor “vender” o imposto aos cidadãos, transmitindo a mensagem de que os consumos essenciais são menos tributados do que os restantes.

---

<sup>33</sup> Jornal Oficial nº C 032 de 05/02/2004 p. 0113 – 0117.

<sup>34</sup> BRAZ, Cláudia; CUNHA, Jorge Correia. op. cit. pp. 79-80.

## **4. A faina do legislador europeu em matéria das taxas do IVA**

### **4.1. Considerações Gerais**

É a harmonização fiscal que possibilita a construção de um mercado unificado, para eliminar os obstáculos fiscais à atividade económica doméstica e transfronteiriça, combater a concorrência fiscal prejudicial e promover uma maior cooperação entre as administrações fiscais, com o propósito de combater a fraude e evasão fiscais.

Neste processo de harmonização, ao nível europeu, a primazia foi dada aos dos impostos indiretos, sobretudo do IVA (embora também aos impostos especiais sobre o consumo), dado que este imposto pode criar obstáculos imediatos à livre prestação de serviços e circulação de mercadorias, ao potenciar distorções concorrenciais indesejáveis, das quais realçamos as baseadas em diferenciais de taxas.

A harmonização do sistema do IVA na UE tem sido sempre um objetivo da Comissão Europeia desde a sua criação e implementação. Sendo o IVA o imposto mais harmonizado da UE, fazendo parte do *acquis communautaire*, o seu desenvolvimento não foi linear e tem passado por diversas fases.

A este respeito, pretendemos destacar na nossa análise a ação da União quanto às taxas cuja necessidade de harmonização é uma posição defendida não só pela doutrina fiscal mais reputada, mas também pelas mais variadas autoridades fiscais europeias.

A existência de taxas diferenciadas na União Europeia sempre se verificou, desde a inicial introdução do IVA, sendo certo que as desvantagens da ocorrência das mesmas se tornaram mais patentes ao longo do tempo.

Para entendermos a faina do legislador na “luta” pelo objetivo de aproximação/harmonização das taxas do IVA, faremos uma análise histórica, ainda que de forma breve, que informe sobre os passos dados e aquilo que ainda se afigura como um objetivo futuro.

### **4.2. O sistema de taxas do IVA europeu até 2009**

A introdução de um sistema comum de IVA na União Europeia (depois de os Estados abdicarem dos seus sistemas nacionais de tributação do volume de negócios)

remonta ao ano de 1967, tendo sido introduzido através da Primeira e Segunda Diretivas do IVA<sup>35</sup>.

Neste primeiro estágio, durante as décadas de 60 e 70, era dada uma grande discricionariedade aos EM para que pudessem definir, conforme os seus objetivos nacionais, as taxas a aplicar em número e em valor. A primeira Diretiva, no essencial, limitava-se a estabelecer o IVA como modelo de tributação do consumo na então CEE, nos seguintes termos:

“O princípio do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado consiste em aplicar aos bens e aos serviços um imposto geral sobre o consumo exatamente proporcional ao preço dos bens e dos serviços, qualquer que seja o número de transações ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação. Em cada transação, o imposto sobre o valor acrescentado, calculado sobre o preço do bem ou do serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço. O sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado é aplicável até ao estágio do comércio a retalho, inclusive.” – artigo 2.º.

Na segunda Diretiva, aparece já um artigo relativo a taxas, o artigo 9º estabelecendo: “1. A taxa normal do imposto sobre o valor acrescentado será fixada por cada Estado-membro em uma percentagem da matéria colectável, que é a mesma para as entregas de bens e para as prestações de serviços. 2. Em certos casos, as entregas de bens e as prestações de serviços podem, contudo, ser sujeitas a taxas agravadas ou reduzidas. As taxas reduzidas serão fixadas de tal modo que o montante do imposto sobre o valor acrescentado resultante da aplicação dessas taxas permita normalmente deduzir a totalidade do imposto sobre o valor acrescentado, que seja dedutível nos termos do artigo 11.º. 3. A taxa aplicável à importação de um bem é a que se aplica, no território do país, à entrega de um bem idêntico.”

A Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, habitualmente conhecida como Sexta Diretiva do IVA, mantém a competência dos EM quanto ao número de taxas e ao nível das mesmas, prevendo além da taxa normal, taxas reduzidas e agravadas (artigo 12º), limitando-se quanto às reduzidas a estabelecer que “As taxas reduzidas serão fixadas de tal modo que o montante do imposto sobre o valor

---

<sup>35</sup> Primeira Diretiva 67/227/CE do Conselho e Segunda Diretiva 67/228/CE do Conselho.

acrescentado resultante da aplicação dessas taxas permita normalmente deduzir a totalidade do imposto sobre o valor acrescentado, que seja dedutível nos termos do artigo 17.º”, o mesmo é dizer sejam “taxas-esponja”.

Mais tarde, e com a implementação do mercado interno, em 1985, esta liberdade “plena” que era dada aos EM foi reduzida drasticamente com a apresentação de um documento conhecido como “*White Paper for the completion of the Internal Market*”<sup>36</sup>. O seu objetivo era a implementação do mercado interno e nele era reconhecida a necessidade de uma gradual aproximação entre os EM.

#### **4.2.1. A Proposta de 1987 – opção por um sistema de duas taxas. A compulsoriedade de bens e serviços alocados a cada taxa. A revogação de derrogações temporárias de autorização de taxas reduzidas (incluindo a taxa zero aplicada internamente) aos Estados-membros**

Concretizando aquele objetivo, a Comissão apresentou, em 1987, uma proposta com uma nova estrutura de taxas, definindo um conjunto de três princípios-base: (i) criação de um sistema de taxas dual (eliminando, pois, a existência de taxas agravadas); (ii) alocação de bens e serviços a determinada taxa de forma compulsória; (iii) derrogação de autorizações temporárias, permitindo aos EM aplicar taxas reduzidas e taxas zero.

Com um sistema de taxas dual, visava-se uma aproximação dos sistemas de IVA dos EM, reconhecendo que, não obstante uma taxa única fosse a ideal, os EM tinham, na sua maioria, um sistema de várias taxas, pelo que seria pouco adequada a exigência de uma taxa única. Concretamente, a Comissão Europeia optava pela conjugação de uma taxa normal com uma taxa reduzida<sup>37</sup>.

Não procedeu, todavia, à fixação do valor concreto de cada uma delas, mas sim e apenas de dois limites, com a inerente discricionariedade concedida aos EM. A Comissão entendia que estes limites não seriam suscetíveis de gerar distorções de concorrência, assim como, iriam minimizar o problema de receitas que os Estados poderiam, eventualmente, enfrentar.

---

<sup>36</sup> LA FERIA, Rita de – “EU VAT rate structure: towards unilateral convergence?”. *Working Papers 1305*. Oxford University Centre for Business Taxation. pp. 84-85.

<sup>37</sup> A taxa normal poderia ser definida entre 14% e 20% e a taxa reduzida poderia variar entre 4% e 9%.

A segunda medida introduzia a obrigatoriedade de certos bens e serviços poderem ser taxados por recurso a uma taxa reduzida<sup>38</sup>, fixando para o efeito uma lista de conteúdo obrigatório, e cujo objetivo era assegurar que bens e serviços similares estavam sujeitos à mesma taxa (reduzida).

No entanto, a estrutura desta lista não era extensa, uma vez que a Comissão procurava aplicar as taxas reduzidas aos bens e alcançavam-se dois objetivos: (i) causar alterações mínimas nas receitas dos Estados e, ainda, (ii) facilitar a aceitação da natureza compulsória da lista pelos EM<sup>39</sup>.

O terceiro princípio, como se disse, consistia na revogação de derrogações temporárias<sup>40</sup>, que autorizavam os Estados-membros a aplicarem taxas super-reduzidas ou taxas zero, em conformidade com o disposto no artigo 28.º da Sexta Diretiva do IVA, até 1975. Esta posição era justificada por tais taxas poderem ser prejudiciais ao bom funcionamento do mercado interno e serem fator de distorções da concorrência entre Estados.

As propostas foram muito criticadas, e consideradas bastante ambiciosas, com falta de consenso dos EM. Tal facto fez com que a Comissão, em 1989, viesse a sugerir novas regras mais suscetíveis de obterem o acordo dos EM.

Estas novas medidas (de 1989) incluíam três ideias-base: (i) a implementação de uma taxa normal mínima (de 15%), mas sem nenhum limite máximo (diferentemente do proposto antes com um intervalo de valores), (ii) a possibilidade de uma taxa reduzida entre 4% e 9% e, por fim, (iii) uma taxa zero para determinados bens e serviços limitados ao invés da sua abolição.

Ainda assim, para os EM esta cedência não foi satisfatória, continuando estes em discordância e apreensivos com a proposta da Comissão, e, portanto, para facilitar o acordo, esta passou a prever duas listas (de taxas reduzidas) de bens e serviços, a saber: (i) uma primeira lista com seis itens com uma taxa reduzida obrigatória; (ii) uma outra lista com 24 itens face aos quais uma taxa reduzida seria opcional.

---

<sup>38</sup> Bens alimentares (com exclusão de bebidas alcoólicas), produtos energéticos, abastecimento de água, medicamentos, livros, jornais e revistas e transporte de passageiros.

<sup>39</sup> Não obstante, esta lista tinha uma natureza compulsória que não foi muito bem recebida pelos Estados-membros e pelo Conselho, sentimento ao qual a Comissão conseguiu obviar ao explicar que os Estados já aplicavam estas taxas reduzidas, não trazendo isto qualquer instabilidade para as suas legislações fiscais internas.

<sup>40</sup> Estas medidas eram temporárias e pretendia-se que fossem revogadas quando as fronteiras fiscais fossem abolidas e que o IVA se baseasse no princípio da origem.

#### **4.2.2. A Diretiva de aproximação das taxas. Regras gerais e regras temporárias. A evolução nos anos 2000**

Foi apenas, em 1991, que a Comissão conseguiu o almejado acordo que deu origem à Diretiva 92/77/CEE de 19 de outubro de 1992, mais conhecida como *Diretiva de aproximação de taxas*<sup>41</sup>.

Assenta em dois pilares, designadamente, a implementação de regras gerais para as taxas e a existência de medidas temporárias<sup>42</sup> apenas aplicáveis num período transitório.

Mais concretamente nas regras gerais, os EM devem aplicar uma taxa normal não inferior a 15% (mas sem qualquer limite máximo); a possibilidade de os Estados aplicarem uma ou duas taxas reduzidas não inferiores a 5%, podendo escolher os bens em causa dentro de uma lista de 17 itens (ainda que houvesse bens de fora desta possibilidade, como por exemplo, as obras de arte).

Os EM podiam escolher entre a aplicação ou não de taxas reduzidas, assim como, os bens e serviços a aplicar estas taxas, desde que previstos na lista. Ao invés de apenas uma, os EM tinham a faculdade de aplicar duas taxas reduzidas. Adicionalmente, a lista de itens passíveis de serem objeto de taxas reduzidas aumentou<sup>43</sup>.

Temos, ainda, a possibilidade de os Estados continuarem a aplicar taxas reduzidas menores do que 5% e taxas zero para bens não enumerados no Anexo III da Diretiva, a par com taxas reduzidas para diversos bens e serviços como, por exemplo, restauração, roupa e calçado de crianças e, por fim, uma taxa reduzida extra, não inferior a 12%, caso sejam cumpridos certos requisitos que aqui não desenvolveremos para não sobrecarregar a exposição.

A implementação deste novo sistema de taxas do IVA foi complicada, marcada por várias tentativas falhadas durante os anos 90, não conseguindo a Comissão concordância entre os Estados.

Em 2003, ciente da dificuldade quanto à anuência dos Estados, há um novo avanço da Comissão Europeia, dando mais liberdade aos Estados para decidirem como deviam implementar taxas reduzidas nos seus sistemas de IVA.

---

<sup>41</sup> LA FERIA, Rita, em “EU VAT rate structure: towards unilateral convergence?”. *Working Papers 1305*. Oxford University Centre for Business Taxation entende que esta nova Diretiva teve mais em conta aspetos políticos do que de eficiência económica e, portanto, tal não resolveu a complexidade do sistema.

<sup>42</sup> Esta proposta era claramente muito mais moderada do que a anterior, tendo sido uma forma de a Comissão Europeia aprimorar os erros cometidos numa primeira instância.

<sup>43</sup> No contexto desta proposta, certos bens e serviços como obras de arte, obras de colecionador, ouro, entre outros, devendo ser sujeitos a um regime diferente.

No entanto, mais uma vez, a proposta, que pretendia chegar a uma unanimidade, não logrou tais objetivos, colocando-se, ao invés da *ratio* de diminuição das taxas reduzidas, a tónica na sua extensão e na lista de produtos aos quais estas se iriam aplicar.

A aprovação ocorreu apenas em 2006, com a Comissão Europeia a comprometer-se, a realizar um estudo não só sobre o impacto económico das novas medidas, mas também quanto aos efeitos que podiam manifestar-se no mercado interno até junho de 2007.

Em 2008, a harmonização das taxas manteve-se modesta, continuando a existir um sistema de taxas múltiplas composto por uma taxa normal e uma ou duas taxas reduzidas, vigorando as seguintes medidas, em que a taxa normal não pode ser mais baixa do que 15% (art. 97.º da Diretiva do IVA); a aplicação de uma ou duas taxas reduzidas restringia-se aos bens e serviços listados no Anexo III, não transacionados, porém, eletronicamente, nos termos dos artigos 98.º, 102.º e 103.º da Diretiva do IVA; a possibilidade de aplicação, durante o período transitório, de taxas reduzidas de mínimo 5%; a possibilidade de aplicação de taxas reduzidas a bens e serviços não mencionados no Anexo III e, por fim, a faculdade de uma taxa reduzida adicional que não inferior a 12%.

Resulta, pois, que aos EM é concedida uma liberdade alargada em matéria da estrutura das taxas de IVA, a resultar numa crescente complexidade do sistema, contrária aos pretendidos objetivos de simplificação e racionalidade.

A partir de 2009, ocorreram várias alterações ao nível das taxas praticadas, motivadas por fatores diversos, destacando-se a crise financeira verificada e da necessidade do aumento de receitas. As receitas do IVA foram muito relevantes para o equilíbrio das receitas dos Estados, determinando um aumento das taxas.

### 4.3. O Livro Verde do IVA

Neste contexto, foi publicado pela Comissão Europeia, em 2010, um importante documento intitulado “*The Green Paper on the Future of VAT*”.

Este era um documento bastante ambicioso, uma vez que a Comissão Europeia pretendeu estudar, de forma crítica, formas de conseguir simplificar a cobrança do IVA e torná-la mais eficaz no sentido de uma maior angariação de receitas, adaptando, simultaneamente o sistema à evolução tecnológica verificada.

Portanto, os principais objetivos do estudo, foram: (i) diminuir a complexidade do sistema em vigor; (ii) melhorar o funcionamento do mercado único; (iii) maximizar a cobrança de receitas e reduzir a vulnerabilidade do sistema à fraude; (iv) adaptar a disciplina às alterações tecnológicas e económicas.

Tendo em vista o sistema transitório resultante da abolição das fronteiras físicas e fiscais dentro da UE, o objetivo então mantido de passar a um sistema baseado no princípio da origem, faz com que, no Livro Verde do IVA, a Comissão reconheça que, para lograr este objetivo, é necessária a implementação de uma grande harmonização das taxas de IVA de forma a

impedir que as diferenças de taxas influenciem as decisões relativas ao lugar onde é efectuada a compra, não só no que respeita aos particulares, mas igualmente em relação às empresas, que, apesar de poderem deduzir o pagamento do IVA final, têm de suportar o peso deste imposto no seu fluxo de tesouraria<sup>44</sup>.

A ideia exposta neste documento foi a vantagem (necessidade) de aplicação de uma taxa única a todos os bens e serviços, afirmando que a existência de taxas reduzidas colocava grandes problemas por aumentarem a complexidade na aplicação do imposto.

A Comissão coloca a tónica nos custos das operações transfronteiriças relativas a bens e serviços e nas obrigações de IVA para empresas estabelecidas em outro EM e, na incoerência da existência de diferentes taxas aplicadas a bens e serviços comparáveis<sup>45</sup>.

No seguimento, e decidida a dar mais publicidade e participação aos contribuintes europeus, a Comissão Europeia optou por realizar inquéritos a empresas, especialistas e estudiosos académicos a fim de obter respostas com interesse direto na temática da aplicação de taxas reduzidas.

---

<sup>44</sup> Comissão Europeia (2010), *Livro Verde sobre o futuro do IVA: Rumo a um sistema de IVA mais simples, mais sólido e eficaz*. COM (2010) 695 final.

<sup>45</sup> A título exemplificativo, pode ser aplicada uma taxa reduzida por parte dos Estados-membros a livros e jornais físicos, mas deve ser também aplicada a bens que estão em linha de concorrência com esses bens como os livros e os jornais eletrónicos.

As respostas obtidas foram, porém, bastante enviesadas pela existência de interesses comerciais e financeiros por parte das entidades que responderam às várias questões colocadas, manifestando preferência pela existência de taxas reduzidas, com concessão da respetiva escolha a cada Estado.

No seguimento, a Comissão apresentou, em 2011, uma nova Comunicação. Nela, os pontos em destaque são vários, realçando a “recomendação de uma utilização restrita das taxas reduzidas de IVA”<sup>46</sup>, com o objetivo de maior certeza jurídica e redução de custos subjacentes à existência de um sistema de taxas diferente em cada EM.

O objetivo de chegar a uma harmonização das taxas de IVA é fulcral para a Comissão Europeia, uma vez que, segundo estudos feitos por esta<sup>47</sup>, tal seria muito benéfico em termos económicos para a União como um todo.

Os princípios fundamentais consistiam em: (i) proceder à eliminação das suprarreferidas taxas reduzidas por comportarem sérios prejuízos para a manutenção do mercado interno, pilar fundamental da união monetária; (ii) abolir taxas reduzidas naquilo que diz respeito aos bens e serviços cujo consumo é desaconselhado por parte das instituições europeias e, por fim, (iii) implementar uma estratégia-base em que bens e serviços que fossem iguais ou, pelo menos, similares, fossem tributados da mesma forma.

Mais uma vez, tal não foi suficiente para se chegar a um consenso com os EM sobre o tema.

---

<sup>46</sup> PALMA, Clotilde Celorico – “Uma Reforma do Imposto sobre o Valor Acrescentado – Contexto Global e Nacional”, *Uma Reforma Fiscal para o Século XXI*. p. 205

<sup>47</sup> Estudos da Comissão indicaram que uma maior semelhança entre as taxas em 50% poderia resultar num aumento de 9,8% no mercado interno, assim como, 1,1% naquilo que é o PIB da União Europeia

## **5. O sistema de taxas em Portugal. A evolução e a estrutura atual.**

### **Algumas considerações**

#### **5.1. Estrutura inicial e evolução**

O IVA entrou em vigor na ordem jurídica nacional, em 1986, através do Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro, feito em utilização da autorização legislativa conferida pelo artigo 22.º da Lei n.º 42/83, de 31 de dezembro.

Nesta, e no artigo 22.º da Lei n.º 42/83, de 31 de dezembro (Orçamento do Estado para 1984), as alíneas a) e b) autorizavam o Governo a legislar em matéria de imposto sobre o valor acrescentado, tendo em conta princípios fundamentais, o mais proeminente dos quais é o de que o imposto seria elaborado de acordo com a estrutura da Sexta Diretiva da CEE, de 17 de maio de 1977, no âmbito do sistema jurídico-fiscal português.

Em matéria de taxas, valiam os n.ºs 6 e 7 do referido artigo 22.º, segundo os quais, se visava no n.º 6 “a proteção de um conjunto de bens essenciais de consumo, determinado com base na lista I do actual Código do Imposto de Transacções, ao qual se concederá isenção, com reembolso do imposto pago a montante”, já quanto ao n.º7 “aplicar-se-ão três taxas, sendo uma reduzida até 10%, outra normal até 22% e uma terceira agravada até 40%”.

Portanto, na sequência do tratamento que existia em sede de Imposto de Transacções, doravante abolido, estabelecia-se uma isenção completa, que, na gíria do imposto, qualificamos de taxa zero, por consignar uma isenção total de imposto a um conjunto de bens essenciais, e determina-se ao Governo a fixação de três taxas positivas de tributação, para as quais se delimitavam os tetos máximos, designadamente, uma taxa reduzida até 10%, uma taxa normal até 22% e uma taxa agravada até 40%.

No preâmbulo do CIVA, esta situação é absolutamente destacada (n.º 6): “Assim, 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». A adopção desta técnica reproduz em

IVA a situação actual, em IT, de isenção completa de imposto para os bens constantes da lista I anexa ao Código do Imposto de Transacções. A única diferença está em que o objectivo do alargamento da base tributável levou a encurtar a lista de bens a que se concede tal protecção fiscal. Procurou-se reduzir essa lista àquelas categorias de bens - sobretudo bens alimentares - em que fosse mais nítida e indiscutível a natureza de bens essenciais necessários à subsistência dos mais desfavorecidos.”

Em matéria de taxas positivas de tributação, também o legislador explicou as suas opções dentro dos limites que lhe tinham sido impostos pela Assembleia da República. Fê-lo no n.º 9 daquele preâmbulo, dizendo: “Em matéria de taxas, não foi possível adoptar a solução que, nos dias de hoje, vem merecendo, e com justas razões, uma clara preferência no plano estritamente técnico. É com efeito assente que, nesta matéria, os impostos gerais de transacções muito têm a ganhar, e pouco a perder, com uma estrutura de taxas o mais simples possível - no limite, com uma taxa única. Evitam-se assim não poucos problemas administrativos.”

No entanto, as circunstâncias da presente reforma não permitem, realisticamente, evitar o uso de taxas diferenciadas. Como atrás se viu, procedeu-se a um estreitamento do conjunto de bens isentos de conteúdo fiscal, relativamente ao que se passava com o IT. Há, assim, categorias de bens, particularmente de bens alimentares, que, isentos de IT, não beneficiarão de isenção em IVA.

Afigura-se, todavia, que a passagem desses bens de uma tributação de isenção completa para uma tributação por taxa normal constituiria um salto demasiado brusco. Neste sentido, foi implementada a construção de uma lista de bens sujeitos a taxa reduzida, que inclui aqueles que, compreendidos na lista I do Código do Imposto de Transacções, não beneficiam em IVA de isenção com crédito de imposto a montante. Da taxa reduzida beneficiam também, por razões diversas, várias prestações de serviços.

Para além disso, e atendendo de algum modo ao preceito constitucional que manda onerar os consumos de luxo na tributação do consumo (cf. artigo 107.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa), construiu-se uma lista de bens sujeitos a taxa agravada.

Esta estrutura de taxas - taxa reduzida, taxa normal, taxa agravada (a que se acrescenta a taxa zero, construída, porém, sob a forma de isenção com crédito de imposto) - tem, para além de consequências administrativas menos desejáveis, mas que se não puderam evitar, efeitos no plano do nível das taxas.

A este respeito, a linha orientadora foi a de determinar taxas que assegurassem uma receita de IVA aproximadamente igual à obtida com os impostos que o IVA iria substituir. Como se pode ver adiante, propõe-se que, além do IT, o IVA substitua alguns outros impostos sobre o consumo, pelo que a receita a obter terá de ser superior à resultante do IT.

O alargamento da base tributável alivia, sem dúvida, a pressão sobre as taxas. No entanto, como se referiu, não se foi aí tão longe quanto possível, mantendo-se a proteção fiscal a consumos essenciais que constituem, ainda, uma parte importante das despesas das famílias.

Por outro lado, relativamente a outros consumos, sentiu-se a necessidade de os proteger, aplicando-se-lhes taxa reduzida. Se se tivesse renunciado a estes dois expedientes, que relevam de preocupações distributivas, a taxa geral do imposto poderia fixar-se num nível mais baixo.

Ainda assim, o IVA inicia a sua vigência com uma taxa geral mais baixa que a do seu antecessor - 16% -, o que estava longe do nível que a taxa geral atingiu em vários países da CEE, ficando também ainda muito abaixo da taxa máxima que a Lei n.º 42/83, de 31 de dezembro, autorizou o Governo a fixar.

Prevê-se que a taxa reduzida seja de 8% e a taxa agravada de 30%. Na determinação do nível da primeira pesaram considerações de vária ordem.

A redução da taxa quer refletir, na generalidade dos casos (posto que não em todos), a natureza dos bens ou serviços a que se aplica - menos essenciais do que os que recebem o benefício da isenção com reembolso, mas ainda julgados merecedores de uma certa proteção fiscal.

Todavia, e dado o vasto conjunto abrangido e a sua importância relativa no consumo global, considerações de receita aconselham a moderar a redução, evitando assim o agravamento da taxa normal. Acresce que as taxas reduzidas, em IVA, não devem afastar-se tanto da taxa normal que façam surgir sistematicamente créditos líquidos de imposto a favor de muitos contribuintes, originando reembolsos do Tesouro a seu favor, fonte de delicadeza administrativa, desconhecida de outras espécies fiscais.

No nosso caso, a isenção com reembolso para os bens e serviços da lista I iria originar, inevitavelmente, situações desse tipo, que não convinha, todavia, multiplicar através de um acentuado desequilíbrio entre a taxa normal e a taxa reduzida. Com uma taxa reduzida de 8%, metade, pois, da taxa normal, não se criarão mais situações que obriguem a Administração ao reembolso sistemático dos créditos de imposto.

Quanto à taxa agravada, sendo ilusórias quanto a ela as considerações de receita, fixou-se a um nível de 30%, o que, para alguns dos bens constantes da lista respectiva, se afigurará insuficiente se se tiver em conta as taxas que defrontavam no anterior sistema.

No entanto, é seguramente indesejável prever mais que uma taxa agravada, devendo o agravamento de certos consumos - em especial de bebidas alcoólicas - resultar, antes, da criação de imposto especial sobre a importação e produção dos bens, a cobrar de uma só vez, e que fará parte da base tributável do IVA.

Portanto, o IVA “começou” com três taxas positivas de imposto, 8% como taxa reduzida, 16% como taxa normal, e 30% como taxa agravada. A fundamentação é, em nosso entender, adequada, como resulta do exposto, que embora extenso, nos pareceu relevante aqui deixar expresso.

Foi em 1988 que se registou a primeira alteração, com a taxa normal a aumentar para 17%, embora a taxa reduzida se tenha mantido inalterada. Quatro anos depois (em 24 de março de 1992), e até ao fim de 1994, a taxa normal regressou ao valor inicial de 16% e caiu 3 pontos percentuais a taxa reduzida, passando para os 5% (valor que se manteve inalterado até 2008).

Entretanto, em 1992, e antecipando as alterações que, em 1993, viriam a ser exigidas pela abolição das fronteiras fiscais no mercado interno, foi alterada a estrutura de taxas: a taxa zero, aplicável desde a versão inicial do Código do IVA foi abolida, com os respetivos produtos a serem incluídos na taxa de 5% (que como se disse baixou em três pontos percentuais).

Em 1995, a taxa reduzida mantém-se nos 5%, mas a taxa normal volta a subir para 17% e foi abolida a taxa agravada em cumprimento, aliás tardio, da disciplina contida na Diretiva 92/77/CEE, de 19 de outubro de 1992.

Em 1 de julho de 1996<sup>48</sup>, pela primeira vez, entrou em vigor a taxa intermédia de 12%, mantendo-se até julho deste ano, articulada com as taxas reduzidas de 5% e de 17% para a taxa reduzida e taxa normal, respetivamente. Segundo o preâmbulo do Decreto-Lei que instituiu a taxa intermédia de 12%: “Algumas perturbações nos circuitos do mercado pelo facto de serem tributados à taxa normal de 17% os serviços de alimentação e bebidas e uma vasta gama de produtos alimentares que em alguns Estados-membros estão sujeitos à taxa reduzida e o facto de tais bens corresponderem a necessidades dos consumidores e assumirem relevância social legitimam plenamente a criação de uma nova taxa reduzida

---

<sup>48</sup> Autorização legislativa concedida na Lei n.º 10-B/96, de 23 de março de 1996, artigo 34.º, utilizada pelo Governo no Decreto-Lei n.º 91/96, de 12 de julho.

(intermédia) e a consequente elaboração de uma nova lista (lista II) anexa ao Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado.”

Esta situação mantém-se até 2002, altura em que a taxa normal sobe para 19%, mantendo-se inalterados os valores das outras taxas<sup>49</sup>.

É em 2005 que se regista um novo aumento da taxa normal para 21%, que se mantém até 2008, ano em que desce para os 19%. No dia 1 de julho de 2010, a taxa normal do IVA volta a aumentar para 21%, acompanhada por um aumento da taxa reduzida de 5% para 6%, e, também, por um aumento da taxa intermédia de 12% para 13%.

Depois, no âmbito da aprovação do Orçamento do Estado para 2011, foi de novo revisto o valor da taxa normal que aumentou para 23%, valor em que ainda, atualmente, se mantém. Em contrapartida, as outras taxas mantêm-se nos níveis anteriormente referidos.

## **5.2. A estrutura atual de taxas. A temática e algumas observações**

Face ao sistema de taxas que apresentamos e que se caracteriza, hoje, pela existência de três taxas positivas de tributação, com duas taxas reduzidas – 8% e 13% - e uma taxa normal de 23%, importa tecer algumas considerações.

Existindo, como aliás expressamente se refere no Relatório a seguir identificado, alguma doutrina que defende a sua revisão como meio de simplificação da gestão do IVA e como corolário de um princípio de neutralidade absoluta, com alguns a defenderem mesmo a eliminação da taxa intermédia que, na sua opinião, teria esgotado, no essencial, os seus objetivos, devendo certos itens passar para a tributação à taxa normal, enquanto outros integrariam a lista de taxa reduzida.

Neste contexto, o Governo constituiu um Grupo de Trabalho para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal, por Despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais de 8 de janeiro de 2009.

No Relatório apresentado, e, entre muitas outras matérias, foi abordado o tema das taxas do IVA em Portugal, concluindo-se que o mesmo “pode e deve ser revisto”, revisão esta justificada “por razões estruturais, quais sejam as de evitar distorções de concorrência

---

<sup>49</sup> Lei n.º 16-A/2002, de 31 de maio, primeira alteração à Lei n.º 109-B/2001, de 27 de dezembro (aprova o Orçamento do Estado para 2002) – artigo 6.º.

e ter em conta motivos conjunturais (incentivar certas atividades de forma a ajudar a recuperação económica)”<sup>50</sup>.

O estudo, todavia, limita-se, mantendo a estrutura de taxas, a propor alterações ao conteúdo das listas I (à data a taxa reduzida de 5%) e II (à data de 12%). Quanto à taxa normal é defendido que a mesma regresse aos 19%, com o objetivo da diminuição do desfasamento de taxas “em relação à vizinha Espanha e, conseqüentemente, as repercussões negativas em sede de evasão e de desvio de tráfego comercial que a atual situação comporta, nomeadamente no comércio transfronteiriço.”<sup>51</sup>

Portanto, ficou afastada qualquer solução de reforma visando a passagem a uma taxa única de tributação pelas dificuldades que, ao longo do texto, referimos. A efetividade das compensações a fazer no domínio do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares para acomodar o aumento do preço dos bens essenciais (e alguns bens de mérito) que deixariam de beneficiar de taxa reduzida, revelava-se técnica e politicamente não viável.

Além de que, em todos os EM, exceção feita à Dinamarca que desde o início da introdução do IVA, optou por uma taxa única do imposto de 25% (mas que compensou a abolição do equivalente à TSU para as empresas), comportam um sistemas de várias taxas de IVA como acima se referenciou.

O verdadeiro problema na existência de taxas múltiplas está na escolha dos bens e serviços que integram cada uma delas, dentro da margem de manobra que a disciplina comunitária ainda deixa aos EM.

A definição concreta de bens e serviços integrados em cada lista (listas de taxas reduzidas) é sempre muito difícil em ambientes económicos que encontram sempre nomes ou características intrínsecas vocacionadas para “rotular” diferentemente produtos similares, a juntar às pressões políticas associadas a determinadas tomadas de posição que são, também elas, fatores de complexidade.

Por outro lado, trazer para as taxas de imposto, preocupações extrafiscais, como é o caso das preocupações ambientais, proteção da saúde dos consumidores, aumento do emprego em setores de mão-de-obra intensiva, e combate à subfaturação e evasão fiscal, aumentam ainda mais as dificuldades.

---

<sup>50</sup> Ministério das Finanças (2009), *Relatório do grupo para o estudo da política fiscal, competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal*. Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais. p. 39.

<sup>51</sup> Ministério das Finanças (2009). op cit. p. 40.

Seria fastidioso estar a comentar o conteúdo de cada uma das listas, e não é esse o propósito do presente estudo. Não o faremos! No entanto, reconhecemos que, em várias situações, Portugal tem sido incoerente na definição das listas anexadas ao CIVA e respetivas taxas que pretende aplicar a certos produtos. A documentar isto um exemplo apenas: o tratamento dos serviços de restauração que tem motivado reações várias por parte dos operadores económicos do setor.

Em 1996, no já citado Decreto-Lei 91/96, de 12 de julho, foram retiradas da taxa normal (então 17%) para a nova taxa reduzida intermédia de 13%, constituindo a verba 3 da Lista II, as prestações de serviços de alimentação e bebidas.

Em 2012, porém, e justificada por razões orçamentais, esta verba 3 foi completamente revogada.

Com o novo Governo, em 2016, a Lei n.º 7-A/2016 de 30 de março (Orçamento do Estado para 2016), repôs a aplicação da taxa reduzida intermédia, de 13%, nos serviços de alimentação e bebidas, com efeitos a partir de 1 de julho de 2016.

Não se tratou, todavia, de uma repriminção com parecia decorrer do programa eleitoral, tendo-lhe sido introduzidas relevantes alterações, de modo a excluir do seu âmbito de aplicação, as bebidas alcoólicas, os refrigerantes, os sumos e os néctares e águas gaseificadas ou adicionadas de gás carbónico ou outras substâncias.

Assim determina o 1º parágrafo da verba 3.1, com o aditamento de um 2º parágrafo àquela verba 3 para definir o critério de aplicação quando o serviço incorpore elementos sujeitos a taxas distintas para o qual é fixado um preço único: “O valor tributável deve ser repartido pelas várias taxas, tendo por base a relação proporcional entre o preço de cada elemento da operação e o preço total que seria aplicado de acordo com a tabela de preços ou proporcionalmente ao valor normal dos serviços que compõem a operação. Não sendo efetuada aquela repartição, é aplicável a taxa mais elevada à totalidade do serviço.”

O critério do legislador é gerador de muita complexidade e parece violar o princípio da neutralidade. Excluir bebidas alcoólicas e refrigerantes, compreende-se por razões de saúde pública apelando à moderação no respetivo consumo, embora sempre se possa dizer que os vinhos comuns, quando transacionados isoladamente, beneficiem da taxa intermédia, não se procurando a beneficiação do seu consumo através da aplicação da taxa. Agora quanto aos sumos, néctares, águas gaseificadas ou adicionadas de gás carbónico não se entende a exclusão.

A solução contida na norma conduz a desigualdades não justificáveis de tratamento do consumidor (um copo de leite e um bolo tomados na confeitaria levam, no seu total, a

uma taxa de 13% enquanto que, quanto a um sumo natural e um bolo, exige-se que o bolo seja tributado à taxa de 13%, mas o sumo o tenha que ser à taxa normal de 23%). Depois, as obrigações de emissão de fatura, de contabilização das operações e de preenchimento das declarações periódicas do IVA, para os operadores económicos do sector têm custos de cumprimento não despidiendos.

Parece que o Governo está ciente das dificuldades, já que as Leis do Orçamento do Estado vêm consignando desde 2017 até 2020 inclusive, autorização legislativas ao Governo para “alterar a verba 3.1 da Lista II do Código do IVA, com o sentido de ampliar a sua aplicação a outras prestações de serviços de bebidas, estendendo-a a bebidas que se encontram excluídas”. Todavia, e, até hoje, nada foi feito a propósito.

O exemplo é único, mas parece-nos elucidativo da necessidade imperiosa de fazer uma gestão mais cuidadosa daquilo que são as listas anexas, tendo em atenção a eficiência do imposto, mas também aspetos de simplificação e de justiça fiscal.

Uma nota final para referir que, sendo as taxas em vigor nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira diferentes quantitativamente das do território continental, por fatores devidos à insularidade, omitimo-las na análise, porque respeitando a mesma estrutura do sistema continental, não resultam, no tema que tratamos, aspetos relevantes a merecer análise específica.

## **6. Notas conclusivas e apreciação crítica**

Ao longo da presente dissertação, procuramos refletir sobre o que está subjacente ao sistema de IVA no que diz respeito à sua estrutura de taxas, procurando perceber o impacto que esta poderá ter, não só na vida dos contribuintes, das empresas, mas também das administrações fiscais e ainda nos eventuais efeitos redistributivos que lhe podem ou não ser assacados.

Isto, porque, como pudemos perceber no decorrer da elaboração da dissertação, o IVA não deixa de ser um imposto regressivo, não obstante a posição daqueles que contrariam tal regressividade argumentando até com uma certa progressividade do mesmo.

Foi para fazer face a esta regressividade, que, no geral, os Estados implementaram uma estrutura de taxas diferenciadas com o objetivo de temperar aqueles efeitos nocivos que resultariam aumentados com a aplicação de uma taxa única a todo o consumo ou despesa.

Concluiu-se que a diferenciação de taxas introduz complexidade na sua gestão pelos contribuintes e pelas administrações fiscais, gerando litígios e potenciando estímulos a esquemas de fraude e evasão fiscal. E, claro está, apresenta maior suscetibilidade na violação do princípio da neutralidade visto no contexto do tratamento do consumidor médio.

Reconhecendo, porém, a valia da diferenciação de taxas no “combate” à regressividade do imposto, a atenção deve voltar-se para as escolhas dos bens e serviços sujeitos a taxas reduzidas e, o respetivo número e nível, ao mesmo tempo que a pouca receita associada a taxas agravadas ou majoradas deve fundamentar a sua abolição.

A vontade da Comissão Europeia de caminhar no sentido de uma harmonização tem sido constantemente mantida, não tendo, contudo, havido os indispensáveis consensos entre os EM nesta matéria que, segundo o Tratado e a disciplina do imposto continua a ser da sua competência. As razões entroncam em diferenças económicas, sociais, culturais, e, sobretudo, financeiras.

Talvez, e de uma vez por todas, se deva aceitar que a intervenção fiscal para aumentar a equidade e a justiça distributiva, deve ser feita pela tributação do rendimento que “revela” a capacidade contributiva, e não na tributação do consumo onde a necessidade de alguns consumos está para lá do rendimento por ser indispensável à existência. Se assim fosse, então simplificar-se-ia o IVA com uma taxa única, sendo os ganhos de eficiência, *latu sensu*, utilizados para compensar perdas de receita no IRS.

Aliás, a equidade será mais garantida através dos impostos sobre o rendimento e não sobre uma diferenciação de taxas, principalmente, nos países mais desenvolvidos ao nível dos seus sistemas fiscais e que conseguem exercer um melhor controlo fiscal sobre os rendimentos dos contribuintes.

São questões de política fiscal mais que de técnica fiscal!

## Bibliografia

### I – Livros e Artigos

BICKLEY, James M. (2003) – *Value Added Tax: Concepts, Policy Issues, and OECD Experiences*, Nova Publishers.

BIRD, Richard; SMART, Michael – “Taxing Consumption in Canada: Rates, Revenues, and Redistribution”, *Canadian Tax Journal/Revue Fiscale Canadienne*, 64 (2) (2016), 417-442.

BRAZ, Cláudia; CUNHA, Jorge Correia – “Os efeitos redistributivos do IVA em Portugal” in *Boletim Económico do Banco de Portugal*. (2009), 79-94.

BUTU, Ionela [et al.] – “Theoretical Considerations on VAT Structure Rates in the European Union”. *Finances – Challenges of the Future*, 21/2019 (2019), 54-62.

CARLSON, George N.; PATRICK, Melanie - "Addressing the Regressivity of the Value-Added Tax". *National Tax Journal*, 42(3), 339-351.

CASPERSEN, Erik; METCALF, Gilbert – “Is a Value Added Tax regressive? Annual versus Lifetime Incidence measures”. *Nber Working Paper Series*, 4387 (1993).

CATARINO, João Ricardo (2014) – *Finanças Públicas e Direito Financeiro*. 2ª ed., Coimbra: Almedina.

CATARINO, João Ricardo; CORREIA, Pedro Miguel; SOARES, Ricardo de Moraes e – “Ensaio sobre a reestruturação do sistema de tributação indireta: análise socioeconómica sobre as vantagens e inconvenientes da adoção de um modelo de taxa única em Portugal”, *Trabajo y Sociedad*, 28 (2016), 109-124.

----. – “Regime de Regressividade na Tributação Geral sobre o Consumo: Uma Proposta para a sua Atenuação”, *Administração Pública em Debate: Estudos em Homenagem aos 10 anos da Fundação SINTAF* (2018), 374-386.

CHIRCULESCU, Maria Felicia – “Comparative Analysis of the indirect taxation in the Member States of the European Union”, *Annals of the Constantin Brâncuși University of Târgu Jiu, Economy Series*, 4 (2018), 57-70.

CNOSSEN, Sijbren – “What Rate Structure for a Value-Added Tax?”, *National Tax Journal*, 35(2) (1982), 205-214.

EBRILL, Liam P. [et al] (2001) – *The Modern VAT*. Washington D.C., International Monetary Fund.

GUIMARÃES, Vasco Banco (2015) – “A Tributação Indireta e Patrimonial na União Europeia – Harmonização para a Integração Económica, in *Lições de Fiscalidade – Gestão e Planeamento Fiscal Internacional*. Vol. II. 4.<sup>a</sup> ed. Coimbra: Almedina.

JARCZOK-GUZY, Magdalena – “The Standard of VAT Rate and the effectiveness of fiscal policy in European Union countries”, *Acta Sci. Pol. Oeconomia*, 20 (1) (2021), 16-24.

JENKINS, Glenn P.; JENKINS, Hatice; KUO, Chun-Yan – “Is the Value Added Tax Naturally Progressive?”, *Queen's Economics Department Working Paper*, 1059 (2006), 1-23.

LA FERIA, Rita de – “Blueprint for Reform of VAT Rates in Europe”, *Intertax*, 43 (2) (2015), 155-172.

----.(2014) – “EU VAT rate structure: towards unilateral convergence?”, in *La Réorientation Européenne de la TVA: à la suite du renoncement au régime définitif*, Presses de l'Université Toulouse 1 Capitole, LGDJ – Lextenso Editions;

METCALF, Gilbert E. – “Lifecycle vs. Annual Perspectives on the Incidence of A Value Added Tax”, *Nber Working Paper Series*, 4619 (1994).

OLIVEIRA, António Moura (2010) – *IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado: Um Imposto Neutro*. Tese de mestrado em Direito. Porto, Faculdade de Direito da Universidade do Porto.

OWEN, Jeffrey; BATTIAU, Pierre; CHARLET, Alain – “VAT's new half century: Towards a single-rate system?”. *The OECD Observer*, 284 (2011), 20-22.

PALMA, Clotilde Celorico – “O Orçamento do Estado para 2012: A Proposta de Orçamento do Estado para 2012 e as Taxas do IVA”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, vol. 4(3) (2011), 77-98.

----. – “Uma Reforma do Imposto sobre o Valor Acrescentado – Contexto Global e Nacional”, *Uma Reforma Fiscal para o Século XXI*. 201-216.

----. – “A recente comunicação da Comissão sobre o futuro do IVA”, *Revista TOC*, 144 (2012), 48-54.

SARMENTO, Joaquim – “The determinants of value added tax revenues in the European Union”, *The European Journal of Management Studies*, 21(2) (2016), 79-99.

TAIT, Alan A. – “Value-added tax: Administrative and Policy Issues”, *International Monetary Fund*, 88 (1991), 1-92.

----. (1988) - *Value Added Tax: International Practice and Problems*, Washington D.C.: International Monetary Fund.

THOMAS, Alastair – “Reassessing the regressivity of the VAT”, *OCED Taxation Working Papers*, 49 (2020).

TOMAZ, João – “Uma Taxa única para o IVA em Portugal”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, vol. 3(2) (2012), 19-29.

## **II - Documentos de instituições e organizações**

Associação dos Magistrados da Jurisdição Administrativa e Fiscal de Portugal (2012) - *O Direito Fiscal Português em Contexto de Globalização: Colóquios 2011-2012*. Lisboa: AMJAFF.

Comissão Europeia (1985) – *Completing the Internal Market: White Paper from the Commission to the European Council*. 1985/0130. Bruxelas. COM (85) 310.

----.(2007), *Study on reduced VAT applied to goods and services in the member states of the European Union*. Copenhagen Economics.

----. (2010), *Livro Verde sobre o futuro do IVA: Rumo a um sistema de IVA mais simples, mais sólido e eficaz*. COM (2010) 695 final.

----. (2017), *Reform of rules on EU VAT rates. Final Report*. TAXUD/2015/DE/333.

Direção Geral das Contribuições e Impostos (1985) – *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado – notas explicativas e legislação complementar*. Lisboa, Imprensa Nacional – Casa da Moeda.

HMRC – **Revenue & Customs Brief 32/09** [em linha]. [Consult. em 13. mar. 2022]. Disponível em <http://www.hmrc.gov.uk/briefs/vat/brief3209.htm>.

Institute for Fiscal Studies (2011), *The IFS Green Budget 2011*. Londres. 167-177.

Ministério das Finanças (1996) – “Imposto sobre o Valor Acrescentado” in *Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal*. Gabinete do Ministro. 685-725.

----.(2009), *Relatório do grupo para o estudo da política fiscal, competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal*. Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais.

National Tax Association-Tax Institute of America (1974), *Proceedings of the Annual Conference on Taxation Held under the Auspices of the National Tax Association-Tax Institute of America*, Vol. 67. Washington D.C.

União Europeia – **VAT Rules and Rates** [em linha]. [Consult. 20 mar. 2022]. Disponível em: <https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat>.

### **III – Documentos eletrónicos e websites**

PILGRIM, Robin - Pringles Liable to UK VAT, Court Rules [em linha]. [Consult. 20. mar. 2022]. Disponível em [http://www.tax-news.com/news/pringles\\_liable\\_to\\_uk\\_vat\\_court\\_rules\\_36913.html](http://www.tax-news.com/news/pringles_liable_to_uk_vat_court_rules_36913.html).

PIRES, José Maria, “Um IVA com taxa única e mais justo”, *ECO*, 8/jan/2019. [Consult. em 23/Mar./2022]. Disponível em: <https://eco.sapo.pt/opiniao/um-iva-com-taxa-unica-e-mais-justo/>.

RIBEIRO, Luís Reis, “Austeridade. Peritos do FMI e de Bruxelas querem que Portugal caminhe para IVA único” [em linha], *Jornal de Notícias*, 13/abr./2012. [Consult. em 12/Mar./2022]. Disponível em: <https://www.dinheirovivo.pt/economia/austeridade-peritos-do-fmi-e-de-bruxelas-querem-que-portugal-caminhe-para-iva-unico-12601563.html>.

The Telegraph - **Appeal Judges Decide Pingles Are Potato Crisps** de 20 de maio de 2009 [em linha]. [Consult. em 13. mar. 2022]. Disponível em <http://www.telegraph.co.uk/news/newstopics/politics/lawandorder/5355898/Appeal-judges-decide-Pringles-are-potato-crisps.html>

VASQUES, Sérgio., “EU VAT Rates: One step forward, two steps back” [em linha], *International Tax Review.*, [consult. em 14 fev. 2022]. Disponível na Internet: URL:

<https://www.internationaltaxreview.com/article/b1vsr785226dl0/eu-vat-rates-one-step-forward-two-steps-back>.

#### **IV – Jurisprudência**

Caso C-259/10, *Comissioners for Her Majesty's Revenue and Customs vs. The Rank Group plc* (2011).

Caso C-309/06, *United Biscuits (UK) Ltd (No 2)* (LON/91/160) VAT Decision 6344. TJCE (2008).