

PARTE 4

CAPÍTULO I

Uma reforma do Imposto sobre o Valor Acrescentado – Contexto global e nacional

CLOTILDE CELORICO PALMA

Ex Consultora da Comissão Europeia para a reforma do IVA

Advogada

Professora universitária

Árbitra no CAAD

1. Notas introdutórias – As características do IVA e as limitações do legislador nacional

Como se sabe, o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) é um sério caso de sucesso no mundo da fiscalidade. De facto, existem actualmente quase duzentos países a nível mundial que basearam o seu sistema de tributação das transacções no modelo deste imposto, em muito ultrapassando os 27 Estados Membros (EM) da União Europeia (UE).¹

Nos países de expressão portuguesa, podemos encontrar este tributo em Moçambique, em Cabo Verde e em Angola, estando a respectiva introdução a ser analisada no Brasil existindo dois projectos pendentes, bem como em São Tomé, onde existe igualmente um projecto, sendo que na Guiné o Imposto de Consumo apresenta já algumas adaptações ao modelo IVA carecendo ainda de importantes modificações.²

Trata-se, inequivocamente, de um caso de sucesso. E o sucesso deste imposto deve-se a quê? Basicamente às suas características, nomeadamente ao facto de potenciar elevadas receitas fiscais aliado ao seu conhecido efeito anestésico (quem é que já fez contas ao IVA que pagou ao logo do dia?) e à sua propensa neutralidade.³

O IVA é, a nível mundial, um dos impostos que mais releva para efeitos da eficiente tributação do consumo, objectivo especialmente alcançado com uma ampla base tributável e reduzido número de taxas de imposto,

O nosso modelo de IVA tem assim subjacente uma matriz comunitária, facto que condiciona a margem de manobra do legislador nacional e naturalmente, a adopção de medidas em termos de competitividade, de simplificação e de redução de custos, reptos que nos foram lançados para elaborar este escrito, o que não invalida que, dentro deste (enorme) constrangimento, possamos tentar responder-lhe.

O processo de harmonização deste imposto foi efectuado por etapas, a última das quais, de natureza essencialmente formal, decorre da recente Directiva 2006/112/CE, vulgo Directiva IVA ou DIVA⁴, que codifica o segundo sistema comum do IVA, revogando a Sexta Directiva. Importa todavia notar que temos zonas de intenso, de médio e de fraco grau de harmonização, o que significa que ainda existem margens de manobra em IVA aproveitáveis pelos EM, apesar de a grande maioria das normas ser de forte harmonização nada podendo fazer o legislador interno a não ser cumpri-las ainda que se revelem totalmente inadequadas à realidade nacional.

Com efeito, este imposto não se encontra totalmente harmonizado. Embora se esteja perante um sistema comum harmonizado, existem várias diferenças entre os regimes IVA dos EM, decorrentes, desde logo, de opções permitidas pelas regras do Direito da União Europeia, mas também de derrogações, infracções e distintas interpretações e, consequentemente, diferentes aplicações (ainda que, note-se, se verifique uma correcta transposição das regras do Direito da UE).

¹ O embrião deste imposto encontra-se nos impostos sobre o volume de negócios bruto das empresas adoptados no início do séc. XX em alguns países europeus, entre eles a França e a Alemanha. A concepção do modelo comunitário do IVA, tal como resultou das primeiras Directivas IVA de 1967 e foi depois consagrado na Sexta Directiva de 1977, deve-se ao este inspector de finanças francês Maurice Lauré, conhecido como o pai deste imposto que, através do aperfeiçoamento do imposto à produção, mantendo os respectivos mecanismos essenciais, criou uma espécie tributária que incidia apenas no valor acrescentado dos produtos.

² Sobre a adopção do IVA no Brasil veja-se a obra AAVV – IVA para o Brasil, Contributos para a Reforma da Tributação do Consumo, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, Sérgio Vasques e Vasco Branco Guimarães (organizadores), Instituto Fórum de Direito Tributário, Editora Fórum, Belo Horizonte, 2007. Relativamente à implementação do IVA em Moçambique veja-se Aboobacar Zainadine Dauto Changa, “A implementação do IVA em Moçambique”, in *ibidem*, pp. 463-526 e Clotilde Celorico Palma, Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado Moçambicano, Cadernos IDEFF n.º 1, Maio de 2012, Almedina. Quanto à introdução do IVA em Cabo Verde, veja-se Clotilde Celorico Palma, Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado Cabo verdiano, Cadernos IDEFF internacional n.º 4, Novembro 2014, Sérgio Vasques, “Focus in Cape Verde: Introduction of VAT”, VAT Monitor vol. 16, n.º 5, 2005, pp. 349-355, e “A introdução do IVA em Cabo Verde”, in AAVV – IVA para o Brasil, Contributos para a Reforma da Tributação do Consumo, op. cit., pp. 157-172. Quanto ao IVA em Angola veja-se Clotilde Celorico Palma, Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado Angolano, Cadernos IDEFF internacional n.º 6, Fevereiro de 2020. Sobre a experiência dos países da CPLP, vejam-se ainda as comunicações apresentadas na I Conferência de Directores Gerais dos Impostos da Comunidade de Países de Língua Portuguesa, organizada pela DGCI em 20 de Maio de 2009. No tocante ao IVA na Guiné-Bissau, veja-se Clotilde Celorico Palma e Denilaide Miguel Correia da Cunha “A introdução do IVA na Guiné – algumas reflexões”, Estudos de IVA V, Almedina, Janeiro de 2020, pp. 147- 173.

³ Sobre as características fundamentais deste tributo, vide Xavier de Basto, A tributação do consumo e a sua coordenação a nível internacional, Lições sobre a harmonização fiscal na Comunidade Económica Europeia, CCTF n.º 164, Lisboa 1991, pp. 39-73 e Clotilde Celorico Palma, Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado, 6.ª edição, Almedina, Setembro de 2014, pp. 19-34.

2. Tendências recentes da evolução legislativa do IVA

Fazendo uma pequena incursão histórica, em termos de tendências recentes da evolução do imposto poderemos salientar as seguintes:

(i) Revisão das regras relativas às prestações de serviços – da origem para o destino.

Conforme defende a Comissão no tocante às prestações de serviços, as alterações deverão convergir no sentido da respectiva tributação no local onde ocorre o acto de consumo. Neste contexto, as regras de localização das prestações de serviços em IVA sofreram alterações significativas com a aprovação do denominado Pacote IVA⁵, sobretudo em relação às prestações de serviços realizadas entre sujeitos passivos de IVA (operações B2B)⁶, que passaram a ser tributadas no local da sede, estabelecimento estável ou domicílio do adquirente dos mesmos.

(ii) Maior simplificação e harmonização do imposto

Regista-se neste sentido a aprovação da Directiva IVA, do Regulamento de Execução que interpreta regras da Directiva IVA⁷, bem como da Directiva da facturação, que altera alguns aspectos quanto à facturação, eliminando os obstáculos existentes quanto à transmissão e arquivamento das facturas electrónicas e que foi transposta em 1 de Janeiro de 2013.⁸

(iii) Alargamento do *reverse charge*

De referir neste contexto a Directiva CO2, que permite a aplicação temporária de um sistema de autoliquidação, a fim de combater a fraude relacionada com a troca de licenças de emissão de gases com efeito de estufa (licenças de emissão de CO2)⁹, bem como o Pacote IVA, que veio aumentar as situações em que o adquirente se torna sujeito passivo do imposto nas prestações de serviços B2B.

(iv) Alargamento do mecanismo do balcão único

Nas operações B2C sujeitas a IVA localizadas num EM diferente daquele em que o fornecedor ou o prestador se encontra estabelecido, o cumprimento das regras específicas desse EM nem sempre é fácil. Para o efeito, encontrava-se previsto, apenas nos casos da prestação de serviços electrónicos B2C efectuadas por prestadores não estabelecidos na UE, um mecanismo de balcão único. De acordo com este mecanismo, o operador do país terceiro, não obstante localizar as suas operações em diferentes EM, escolhe apenas um como EM membro através do qual irá cumprir as suas obrigações, obtendo junto deste um número de identificação fiscal e cumprindo as suas obrigações via electrónica através de uma declaração única. Este mecanismo tem vindo sucessivamente a ser alargado e esperamos que esta tendência prossiga.

(v) Revisão das taxas reduzidas

A lista dos bens e serviços aos quais os EM podem aplicar taxas reduzidas do imposto (Anexo III da Directiva IVA), foi alterada através da denominada Directiva das taxas reduzidas¹⁰. No caso de Portugal, veio possibilitar a aplicação da taxa reduzida às portagens sobre o Rio Tejo em Lisboa, alterando, para o efeito, o disposto no artigo

⁴ Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, publicada no JO n.º L 347, de 11 de Dezembro de 2006.

⁵ Composto pela Directiva 2008/8/CE, do Conselho, de 12 de Fevereiro, relativa a novas regras de localização das prestações de serviços, pela Directiva 2008/9/CE, do Conselho, de 12 de Fevereiro, relativa ao mecanismo de reembolso de IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado membro onde suportam a despesa, e pelo Regulamento (CE) n.º 143/2008, de 12 de Fevereiro, relativo à cooperação administrativa e à troca de informações sobre as novas regras. Todos estes actos foram publicados no JO L 44 de 20 de Fevereiro de 2008.

⁶ Sobre as novas regras de localização das prestações de serviços veja-se Clotilde Celorico Palma, Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado, op. cit., Almedina, pp. 107-141, “O Pacote IVA – novas regras de localização das prestações de serviços”, Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas n.º 97, Abril 2008, pp. 49-53, e Rui Lares, A Incidência e os Critérios de Territorialidade do IVA, Almedina, Coimbra, Outubro de 2008 e IVA – A Localização das Prestações de Serviços após 1 de Janeiro de 2010, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 208, Janeiro 2010. 15 As novas regras foram entre nós transpostas através do Decreto Lei n.º 186/2009, de 12 de Agosto, e do Decreto Lei n.º 134/2010, de 27 de Dezembro.

⁷ Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011, de 15 de Março de 2011.

⁸ Directiva 2010/45/EU, de 13 de Julho.

⁹ Directiva 2010/23/EU, de 16 de Março de 2010, entre nós transposta no artigo 2.º do Código do IVA. Sobre esta questão veja-se os nossos artigos “A proposta de Directiva sobre a aplicação de um sistema de *reverse charge*”, Revista TOC n.º 118, Janeiro 2010 e “IVA – Sobre as propostas de aplicação de um mecanismo generalizado de *reverse charge*”, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, da FDL, IDEFF, ano 1, n.º 3, Inverno 2008.

¹⁰ Directiva 2009/47/CE, de 5 de Maio de 2009. 20 Sobre esta questão veja-se, da autora, “A história do IVA nas portagens das pontes sobre o Tejo”, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 424, Julho Dezembro 2009. 21 COM (2010) 695, documento de trabalho dos serviços da Comissão, SEC (2010) 1455, 1.12.2010. 22 Estão disponíveis, juntamente com um relatório que resume os seus principais elementos em http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/2010_11_future_vat_en.htm. O Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal da Faculdade de Direito de Lisboa (IDEFF), participou activamente nesta tarefa, tendo organizado um Seminário internacional e remetido as respostas às diversas questões suscitadas

105.º da Directiva IVA.

Em 1 de Dezembro de 2010, a Comissão apresentou um Livro Verde sobre o futuro do IVA¹¹, convidou os interessados a participarem nesta discussão e recebeu mais de 1700 contributos.

Como a Comissão salienta, temos um sistema comum que tem as suas raízes no primeiro sistema comum instituído em 1967, substituído pelo segundo sistema comum da Sexta Directiva de 1977. Ora, volvidos mais de quarenta anos da implantação deste tributo na então Comunidade Económica Europeia, é este o sistema que se encontra em vigor. Na realidade temos actualmente um sistema complexo. Ora, o sistema IVA deve responder a novos desafios para melhorar a eficácia e a eficiência do sistema fiscal europeu. A aceleração da globalização, a intensificação da concorrência de novas regiões chave em matéria económica no mundo, bem como a rápida mutação dos modelos empresariais e o progresso técnico, devem ser tomados em consideração para o efeito. Acresce que a crise financeira expôs os EM a um duplo desafio em termos de política económica: incentivar o crescimento económico sustentável e consolidar as finanças públicas

A 6 de Dezembro de 2011, a Comissão apresentou, essencialmente com base nos resultados da consulta pública lançada com o Livro Verde, uma Comunicação com um duplo objectivo.¹² Por um lado, definir as características fundamentais de um futuro sistema de IVA que possa continuar a desempenhar a sua função de gerar receitas, estimulando, em simultâneo, a competitividade da UE. Por outro lado, indicar os domínios prioritários para novas acções a empreender nos próximos anos. Neste contexto, como características fundamentais de um novo sistema de IVA para a UE a Comissão indica duas, a saber: (i) Um sistema de IVA da UE com base no princípio do destino Nesta Comunicação a Comissão abandona o “mito romântico” do princípio de tributação no país de origem¹³ que desde sempre defendera, tornando definitivo o regime transitório, e (ii) Um sistema de IVA mais simples, mais eficiente e robusto.

Neste contexto, a Comissão, em termos de linha de acção e calendarização, veio apresentar 26 medidas, entre elas, como grande prioridade, assegurar a introdução harmoniosa do mini balcão único em 2015 alargando-o, a recomendação de uma utilização restrita das taxas reduzidas de IVA, propostas para reduzir a incerteza jurídica e os custos de conformidade decorrentes das 27 diferentes estruturas de taxas, e sobre um mecanismo de reacção rápida para enfrentar a fraude súbita em 2012, bem como relativamente ao regime definitivo de tributação do comércio intra-UE.

A 6 de Dezembro de 2011, a Comissão apresentou uma Comunicação com um duplo objectivo: definir as características fundamentais de um futuro sistema de IVA que possa continuar a desempenhar a sua função de gerar receitas, estimulando, em simultâneo, a competitividade da UE, e indicar os domínios prioritários para novas acções a empreender nos próximos anos.¹⁴

A 4 de Abril de 2016, a Comissão apresentou uma Comunicação ao Parlamento Europeu, ao Conselho e ao Comité Económico e Social, relativa a um Plano de Acção sobre o IVA. Este Plano tem por objectivo a criação de um espaço único do IVA na UE e as vias para a respectiva concretização. Em termos gerais, define as etapas progressivas necessárias para o efeito e prevê acções imediatas e urgentes para combater os desvios do IVA e adaptar o sistema do IVA à economia digital e às necessidades das PME, fornecendo orientações claras e a mais longo prazo sobre o sistema definitivo do IVA nas transacções intracomunitárias de bens e as taxas do imposto. Neste contexto foram apresentadas diversas propostas, designadamente a proposta de Directiva do Conselho que altera a DIVA no respeitante à introdução de medidas técnicas pormenorizadas relativas ao funcionamento do regime definitivo do IVA para a tributação das trocas comerciais entre EM¹⁵, e diversos actos relativos ao comércio electrónico e vendas

¹¹ Livro Verde da Comissão sobre o futuro do IVA - COM (2010) 695, de Dezembro de 2010- Sobre o Livro Verde veja se Clotilde Celorico Palma, “O Livro Verde sobre o Futuro do IVA – Algumas reflexões”, Revista de Finanças Públicas e de Direito Fiscal, Ano IV, n.º 1, Março de 2011, “A Reforma do IVA – algumas propostas”, Revista TOC n.º 135, Julho 2011, e “A reforma do IVA – Como manter o sucesso do imposto”, Jornal de Negócios, 7 de Junho de 2011. 27 http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/publications/studies/index_en.htm 28 COM (2011) 510 de 29.6.2011. 29 COM (2011) 851 final.

¹² COM (2011) 851 final.

¹³ Sobre as propostas de um regime definitivo de tributação veja se, nomeadamente, António Carlos dos Santos e Mário Alberto Alexandre, “O IVA comunitário na encruzilhada: Rumo a um novo sistema comum?”, CTF n.º 397, Jan./Mar. 2000. Sobre os desenvolvimentos mais recentes no domínio do IVA veja se, nomeadamente, Clotilde Celorico Palma, “A harmonização comunitária do Imposto sobre o Valor Acrescentado: Quo Vadis?”, Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas, n.º5, Setembro 2005, Mário Alexandre, “A evolução do sistema comum do IVA, o mecanismo de ‘balcão único’ ou one stop shop”, Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto, Almedina, Novembro 2008, pp. 155 165, e António Carlos dos Santos, “The European common VAT system: merits, difficulties and perspectives of evolution”, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Almedina, n.º 3, Ano I, 2008, pp. 59 76.

¹⁴ Rumo a um espaço único na UE – Chegou o momento de decidir - COM (2016) 148 final.

¹⁵ COM (2018), 329 25.05.2018.

¹⁶ A Directiva (UE) 2017/2455 do Conselho, de 5 de Dezembro de 2017, o Regulamento de Execução (UE) 2017/2459 do Conselho, de 5 de Dezembro de 2017, a Directiva (UE) 2019/1995, do Conselho, de 21 de Novembro, a Decisão (UE) 2020/1109, do Conselho, de 20 de Julho 2020, Regulamentos de Execução (UE) 2019/2026, de 21 de Novembro de 2019, e 2020/1112, de 20 de Julho de 2020, do Conselho, os Regulamentos de Execução (UE) 2020/194 de 12 de Fevereiro de 2020 e 2020/1318, de 22 de Setembro de 2020, da Comissão, Regulamento Delegado (UE) 2019/1143 da Comissão, de 14 de Março de 2019, e o Regulamento Delegado (UE) 2020/877 da Comissão, de 3 de Abril de 2020

à distância.¹⁶ Entre nós, o Decreto-Lei n.º 47/2020, de 24 de Agosto, veio proceder à transposição destas regras. Foi ainda apresentada uma proposta de Directiva das taxas¹⁷, que foi considerada como prioritária na Presidência portuguesa não obstante não se conhecerem resultados.

Mais recentemente, na *Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho - Plano de Acção para uma Tributação Justa e Simples que apoie a Estratégia de Recuperação*¹⁸, a Comissão veio apresentar as tendências do futuro do IVA, insistindo nos vectores da adaptação à economia digital, da simplificação, mediante, nomeadamente, o alargamento do balcão único, das alterações do regime transitório com vista a diminuir a fraude e evasão fiscais, das taxas reduzidas, da alteração do Comité IVA¹⁹ e da intensificação da cooperação administrativa.

A proposta sobre o regime transitório substitui este regime, aplicável desde 1 de Janeiro de 1993, por um regime definitivo do IVA nas trocas comerciais entre empresas (B2B) intra-União, no qual as operações nacionais e transfronteiras de bens serão tratadas da mesma maneira.

No actual regime do IVA, as entregas transfronteiras de bens B2B são divididas em duas operações diferentes para efeitos de IVA: uma entrega isenta no EM de partida dos bens e uma aquisição intracomunitária tributada no EM de destino - propõe-se que uma entrega transfronteiras de bens B2B no interior da União dê lugar a uma operação única para efeitos de IVA - entrega intra-União de bens, deixando a aquisição intracomunitária de bens de existir como operação sujeita a IVA.

É o fornecedor, em princípio, o devedor do IVA no EM de chegada das bens, excepto nos casos em que o fornecedor não esteja aí estabelecido e o adquirente seja um “sujeito passivo certificado”, caso em que lhe incumbe pagar o IVA devido através do mecanismo de autoliquidação no EM de chegada dos bens.

Para o efeito prevê-se um portal em linha único (balcão único) através do qual todos os operadores B2B (entre empresas) da UE possam cumprir as suas obrigações em matéria de IVA, tal como anunciado nas propostas de reforma da Comissão de Outubro de 2017. Este regime estará igualmente disponível para empresas de fora da UE que pretendam vender a outras empresas na União e que, de outra forma, teriam de se registar para efeitos de IVA em cada EM. Uma vez em vigor, estas empresas apenas terão de designar um intermediário na UE para tratar das obrigações em matéria de IVA em seu nome.

As alterações irão reduzir o número de formalidades administrativas a cumprir pelas empresas quando vendem a outras empresas situadas noutros EM. As obrigações específicas de prestação de informações relacionadas com o regime transitório do IVA deixarão de ser necessárias para o comércio de mercadorias. A facturação posterior relativa ao comércio na UE será regida pelas regras do EM do vendedor, o que deverá torná-la menos onerosa para este último.

De acordo com a proposta relativa ao Comité, pretende-se atribuir competências de execução à Comissão. A Comissão não dispõe actualmente de competências de execução no que diz respeito à DIVA. O único instrumento existente para a Comissão promover a aplicação uniforme das regras da UE em matéria de IVA é um Comité Consultivo instituído nos termos do artigo 398.º da Directiva IVA, o Comité do IVA. O Comité do IVA é composto por representantes dos EM e da Comissão e examina as questões relativas à aplicação das disposições da UE em matéria de IVA suscitadas pela Comissão ou por um EM. Dado que se trata de um comité consultivo, actualmente só pode aprovar orientações não vinculativas sobre a aplicação da DIVA, e as medidas de execução vinculativas só podem ser adoptadas pelo Conselho com base numa proposta da Comissão (artigo 397.º da DIVA).

Ora, a experiência mostra que estas orientações nem sempre garantem uma aplicação uniforme da legislação da UE em matéria de IVA. Por exemplo, o Comité do IVA não conseguiu recentemente adoptar orientações por unanimidade sobre uma série de questões relevantes.

No que concerne à Proposta de Directiva das taxas reduzidas, em vez de se alargar a longa lista de bens e serviços a que podem ser aplicadas taxas reduzidas, o Anexo III da DIVA seria substituído por uma lista negativa à qual não podem ser aplicadas taxas reduzidas, sendo que os EM devem garantir que a taxa média ponderada do IVA aplicado às operações em relação às quais o IVA não pode ser deduzido será sempre superior a 12 %.

Como exorta a Comissão, a crise sem precedentes causada pela COVID 19 perturbou profundamente as economias da UE e de outros países. A UE e as suas instituições, EM, empresas e cidadãos enfrentam esta imensa crise num momento fundamentalmente transformador, definido por desafios climáticos e ambientais, uma revolução digital, crescente desigualdade e mudanças geopolíticas.

Uma tributação justa e eficiente será ainda mais importante neste contexto, pelo que a Comissão intensificará

¹⁷ Proposta de Directiva {SWD (2018) 7 final} - {SWD (2018) 8 final}, Brussels, 18.1.2018 COM (2018) 20 final 2018/0005 (CNS).

¹⁸ COM (2020) 312 final, 15.7.2020.

¹⁹ COM (2020) 749 final, 18.12.2020.

a luta contra a fraude fiscal e outras práticas desleais.

É neste âmbito que é apresentado um Pacote Fiscal com um Plano de Acção de 2020 com 25 acções que a Comissão irá propor e executar até 2024 no domínio da tributação directa e indirecta, sendo de enfatizar em termos gerais; (i) Uma proposta legislativa para a revisão da Directiva relativa à cooperação administrativa, que irá introduzir uma troca automática de informações entre as administrações fiscais dos EM relativa a rendimentos/receitas geradas por vendedores nas plataformas digitais. (ii) Uma Comunicação sobre a *Boa governação fiscal na UE e fora dela*, que irá analisar os progressos realizados no reforço da boa governação fiscal na UE, mas também no exterior, e propor domínios a melhorar, com ênfase numa reforma do Código de Conduta no domínio da Fiscalidade das Empresas, numa revisão da lista da UE de jurisdições não cooperantes para efeitos fiscais, em melhorias para reforçar a boa governação fiscal em relação aos fundos da UE e medidas defensivas melhores e coordenadas pelos EM, e no apoio aos países parceiros em desenvolvimento para reforçar a boa governação fiscal.

3. A adopção do IVA por Portugal – principais problemas

No tocante a Portugal, da leitura do relatório que precedeu o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, conclui-se existir uma preocupação em veicular a ideia de que a substituição do Imposto de Transacções pelo IVA se impôs e justificou independentemente da adesão à então Comunidade Económica Europeia. Afirma-se mesmo no preâmbulo do nosso Código, ter existido uma “inflexão na estratégia da reforma da tributação indirecta” já que se, aquando dos trabalhos preparatórios conducentes à sua elaboração, a adopção do IVA era vista como um imperativo decorrente da adesão. O facto de a sua entrada em vigor ocorrer num momento em que Portugal não estaria ainda vinculado ao *acquis communautaire*, significaria que a opção pelo IVA se desligou das incidências da adesão à CEE para assentar nos próprios méritos do imposto em confronto com o sistema monofásico do imposto de transacções.

Suscitou-se então o problema da taxa zero para os consumos essenciais e a questão do regime tributário das Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, tendo-se consagrado um regime especial no tocante à possibilidade de aplicação de taxas mais reduzidas do imposto nestas Regiões devido aos custos de insularidade, bem como algumas isenções para o transporte de bens e pessoas entre as ilhas e estas e o continente. Devido ao reconhecimento das dificuldades inerentes à localização das ilhas, que justificam o reconhecimento da existência de custos de insularidade, Portugal foi autorizado, desde logo no Tratado de Adesão à então CEE, a aplicar taxas mais reduzidas do IVA a tais Regiões. Esta possibilidade consta do disposto no n.º 2 do artigo 105.º da Directiva IVA, que determina que “Portugal pode aplicar, às operações efectuadas nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira e às importações efectuadas directamente nestas regiões, taxas de montante inferior às aplicadas no Continente.

Com a introdução do IVA houve um aumento substancial do âmbito de incidência subjectiva do imposto: o Imposto de Transacções incidia apenas sobre os produtores e os grossistas e com o IVA passaram igualmente a estar abrangidos os prestadores de serviços e os retalhistas.

Em termos de obstáculos administrativos, tínhamos uma Administração Fiscal que necessitava de reforço em meios humanos e materiais, tendo sido afectos mais funcionários. O IVA tornou-se logo a principal fonte de receita do Estado (excluindo as quotizações para a Segurança Social). Não houve perturbações graves na economia e no funcionamento da máquina fiscal e, em geral, foi bem aceite pela população. Como nota Arlindo Correia, feita a incursão pela história da introdução do IVA e da implantação da sua administração, pode concluir-se que se tratou “nitidamente de um caso de sucesso, apesar de dois ou três pormenores que correram menos bem.”²⁰

Sobre os efeitos económicos deste imposto, Gomes Santos, num estudo muito interessante²¹, notava que na perspectiva orçamental o peso do IVA tem vindo a reforçar-se de forma continuada e com estabilidade, situando-se à volta dos 23% a partir de 1994 e bem acima da média da União Europeia (4% acima). Quanto a dados de eficiência económica, os estudos internacionais, basicamente os da OCDE, apontam para os 55-60% nos últimos 10 anos, acima da média da União Europeia e de muitos outros países de referência. Mas especialmente preocupantes se revelam em particular os dados que o autor aponta relativamente ao facto de ser notório o peso significativo de

²⁰ In “A Experiência Administrativa da Introdução ao IVA”, Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto, op. cit., p. 21. Relativamente à introdução do IVA em Portugal veja-se, designadamente, Maria Teresa Graça de Lemos, *ibidem*, pp. 7-47, “Harmonização das legislações dos EM da CEE no âmbito do Imposto sobre Transacções”, CTF n.º 193/195, pp. 89-99, “Alguns aspectos da substituição do Imposto de Transacções pelo Imposto sobre o Valor Acrescentado”, Comemoração do XX aniversário do Centro de Estudos Fiscais, DGCI, Lisboa, 1984, pp. 635-666, e “Algumas considerações sobre a adopção do IVA comunitário”, CTF n.ºs 247-249, Julho Setembro 1979, pp. 149-196, J. Xavier de Basto, “A adopção por Portugal do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) da Comunidade Económica Europeia”, Comunicações 1, 1981, Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, AAVV – O Impacto do IVA na Economia Portuguesa, Comissão do IVA, Imprensa Nacional Casa da Moeda, 1984, Carlos de Almeida Sampaio, A harmonização fiscal nas Comunidades Europeias, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 1984, e O IVA e o modelo económico português, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 1984, José Carlos Gomes Santos, Gabriel Duarte, Raúl Esteves, O sistema fiscal português face à integração europeia, Imprensa Nacional Casa da Moeda, s/d, e António Joaquim Carvalho, “Efeitos económicos e sociais do imposto sobre o valor acrescentado”, CTF n.ºs 316/318, Abril Junho 1985.

²¹ 39 José Carlos Gomes Santos, “O IVA – Um Imposto (muito especial) sobre o Consumo”, Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto, op. cit.

contribuintes e situações abrangidas por regimes especiais.

Neste contexto, indica que cerca de metade dos sujeitos passivos de IVA estavam inscritos nos regimes especiais de isenção dos artigos 53.º a 59.º do Código do IVA, estando cerca de 40% abrangidos pela isenção do regime do artigo 53.º. Tal como referia, a situação indiciava que a fixação legal dos valores do volume de negócios que determina a isenção, se situa em montantes excessivos atendendo à dimensão da nossa realidade profissional e empresarial e à prática internacional, notando que tais dados são igualmente reveladores de evasão fiscal através de subavaliação ou ocultação de vendas por parte de certos operadores. Denotava, ainda, que se verificava uma extrema concentração de imposto num número reduzido de sujeitos passivos, indicando que, de acordo com os dados oficiais disponíveis (ano de 2000, INE), de um universo superior a 770 000 contribuintes, 192 sujeitos passivos eram responsáveis por mais de um terço do IVA entregue nos cofres do Estado, e 0,6% dos sujeitos passivos representavam quase dois terços do total da arrecadação, enquanto que, no outro extremo, o IVA relativo a 565 000 sujeitos passivos (cerca de 73% do universo dos contribuintes) não chegava a atingir 2,5% da cobrança...

São exactamente as mesmas preocupações que encontramos no Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal de 2009, propondo se uma revogação deste regime e a sua substituição por um novo regime de pequenos sujeitos passivos acompanhado de um regime especial de tributação.

Esta situação permanece.

4. Para onde deveremos ir?

Como concluem Joaquim Miranda Sarmiento, Alexandra Adão e Víctor Barros numa análise económica à eficiência deste imposto²², a análise empírica conclui que a eficiência do IVA é consistentemente explicada por cinco variáveis. A primeira relaciona-se com a taxa normal de IVA - quanto mais elevada for a taxa normal, menos eficiente será o imposto. Em contraste, taxas implícitas mais elevadas aumentam a eficiência do imposto. Em conjunto, estes resultados sugerem que uma convergência entre a taxa normal e a taxa efectiva de IVA podem potenciar a melhoria da eficiência do imposto, sendo alcançável com diversas medidas tais como maiores restrições à utilização da taxa reduzida, aumento da fraude e evasão fiscal e bem assim, com a limitação das isenções. Tal como sublinham, como esperado, um maior crescimento económico e níveis de PIB *per capita* mais elevados são variáveis consistentes nas diversas estimações na capacidade de explicação de uma maior eficiência do imposto. Maior poder aquisitivo é tipicamente canalizado para consumo de bens tendencialmente sujeitos à taxa normal de imposto e cujas isenções também serão menos relevantes. Por fim, os resultados sugerem que a presença dos países na Zona Euro está associada a uma menor eficiência do IVA.

A resposta ao repto que nos foi lançado implica uma análise numa dupla perspectiva, a saber, o que, e nosso entendimento deverá ser levado a cabo na UE e o que poderemos fazer a nível nacional.

4.1 Rumo a adoptar na UE

Vejamos então o que se poderá fazer na UE em nome da competitividade, da simplificação e da redução de custos de contexto.

O modelo comum do IVA na UE apresenta ainda muitas deficiências que se devem, essencialmente, a um grau de harmonização legislativa insuficiente (sendo, nomeadamente, permitidas diversas opções no regime vigente), mas também às distintas interpretações e aplicações práticas das regras comunitárias deste tributo e a algumas derrogações ao sistema comum. Acresce a sua complexidade, a burocracia e os custos de cumprimento. O insatisfatório grau de harmonização do imposto, pondo em causa o princípio da neutralidade, abre portas a relevantes problemas, concretamente a significativas distorções de concorrência em diversos domínios, tais como os da delimitação negativa de incidência das entidades públicas e das isenções²³.

O Plano de Acção da Comissão Europeia de Julho de 2020 vai no bom caminho, resta saber se todas as propostas serão exequíveis e o se serão nos prazos indicados, contudo, temos dúvidas quanto à eficácia das propostas da Comissão no que tange à neutralidade do imposto. Se somos totalmente a favor no que se reporta às medidas constantes do Pacote digital, de intensificação da cooperação administrativa e de alargamento do balcão único, temos dúvidas quanto às alterações gerais propostas quanto ao regime transitório com vista a diminuir a fraude e evasão fiscais embora nos pareça um bom princípio. Quanto às taxas reduzidas, concordamos que tinham que ser introduzidas alterações, mas esta solução radical evitará realmente distorções de concorrência, introduz mesmo simplificação? Uma situação que nos deixa bastante apreensivas é a da alteração do Comité IVA, propensa a des-

²² Joaquim Miranda Sarmiento, Alexandra Adão e Víctor Barros, in "Determinantes da eficiência do IVA na União Europeia", em vias de publicação no Livro de Homenagem ao Professor Doutor António Carlos dos Santos a editar na Almedina.

²³ A este propósito veja-se, da autora, As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado: uma ruptura no princípio da neutralidade, dissertação de doutoramento em Ciências Jurídico Económicas, especialidade em Direito Fiscal, na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Almedina, Dezembro 2010.

favorecer pequenos países como o nosso.

Em suma, no geral damos nota positiva mas resta saber em que termos serão aprovadas as propostas em termos legais e como serão aplicadas pelas Administrações Fiscais.

Alguma racionalização do sistema existente passa, em nosso entendimento, pela adopção das seguintes medidas²⁴:

a) Alargamento da base de incidência do imposto e revisão das isenções

Somos a favor de uma revisão urgente das regras de delimitação negativa de incidência a par das isenções e da tributação dos subsídios, com tendência para adopção de um sistema generalizado de tributação como o existente na Nova Zelândia. Quanto ao tratamento das entidades públicas, entendemos que se tornou num dos símbolos do anacronismo das regras do Direito da União Europeia, encontrando se manifestamente em ruptura com o princípio da neutralidade, sendo cada vez mais premente proceder à sua revisão. Para o efeito, defendemos um modelo de tributação generalizada tipo neozelandês, contudo, tratando se de uma revolução, dever se á adoptar uma solução gradual, começando se por introduzir aperfeiçoamentos nas regras actuais. Associada a esta problemática está a questão das isenções e dos subsídios, dado estes normalmente serem atribuídos por entidades públicas.

No referente às isenções, na DIVA, as isenções nas operações internas estão previstas nos respectivos artigos 132.º e 135.º. As isenções previstas no artigo 132.º da DIVA reportam se a actividades de interesse geral, como os serviços públicos postais, a assistência médica e sanitária, a assistência e segurança sociais, a protecção da infância, juventude e idosos, a educação, ensino e formação profissional, as actividades políticas, sindicais, religiosas, cívicas, etc., o desporto e educação física, e os serviços culturais. Ora, será pouco provável que se consigam restringir ou eliminar. Não obstante, poder se á aventar a redução de algumas das isenções que vêm previstas no artigo 135.º da DIVA (isenções em benefício de outras actividades, tais como operações financeiras, locação de bens imóveis e jogos), desde que precedida de estudos aprofundados, de natureza essencialmente técnica (no caso das operações financeiras, por ex., estamos perante operações tecnicamente difíceis de tributar – *hard to tax itens*, em que se revela particularmente complexa a aplicação do imposto²⁵). As isenções são contrárias ao princípio do IVA como um imposto de ampla base de incidência, sendo questionável a razão de ser de muitas das isenções actuais, como é o caso da isenção aplicável aos serviços públicos postais. Como a Comissão salienta, alargar a base de incidência mediante a redução do número de isenções permitiria reforçar a eficácia e a neutralidade do imposto, constituindo uma alternativa válida ao aumento das taxas de IVA. Um imposto totalmente neutro parece estar fora de questão sempre se concedendo algumas isenções, existindo, eventualmente, diferenciações na taxa aplicável às diferentes transacções de bens e serviços.

Uma questão que não é tratada pela Comissão é a das subvenções. De acordo com as regras do sistema comum do IVA, as subvenções tributáveis em sede deste imposto são as “subvenções directamente relacionadas com o preço”, tendo o legislador comunitário pretendido incluir na matéria colectável do IVA todas as ajudas que influenciam directamente o montante da contrapartida obtida pelo fornecedor ou pelo prestador. As soluções que têm vindo a ser sugeridas pela Comissão no quadro das propostas alternativas de tributação das entidades públicas em IVA, podem resumir se nas opções de tributar todos os subsídios ou manter o *status quo*, procedendo a algumas alterações pontuais

b) Revisão das taxas, com reintrodução da possibilidade de aplicação da taxa agravada

Os EM utilizaram distintamente as possibilidades resultantes da DIVA, o que resultou numa situação diferenciada e complexa. Chega-se ao ponto de a Hungria ter aumentado a taxa normal para além do permitido (para 27%).

A diferença das taxas e as distintas interpretações e aplicações que são dadas a certos conceitos fazem variar o âmbito de aplicação do imposto, provocando distorções de concorrência significativas, nomeadamente em situações transfronteiriças relativas, designadamente, ao consumo de bens alimentares e combustíveis. Por outro lado, existem casos em que produtos semelhantes merecem taxas distintas. Entendemos que a aplicação de taxas reduzidas do imposto deveria ser delimitada a uma lista curta. Embora seja muito difícil uma maior aproximação dos níveis das taxas, seria desejável. Por outro lado, em tempos de crise, e antes de assistirmos a tentativas de aumento do nível máximo das taxas gerais do IVA actualmente em 25%, afigura se nos que se deveria reintroduzir ao nível da União Europeia a possibilidade de os EM aplicarem taxas agravadas de IVA (possibilidade esta que foi abolida em Janeiro de 1993).

²⁴ Veja se, neste contexto, Clotilde Celorico Palma, “A reforma do IVA – Como manter o sucesso do imposto”, op. cit., e “Respostas ao Livro Verde da Comissão Europeia sobre a reforma do IVA”, elaboradas por Alexandra Martins, Clotilde Celorico Palma, Cidália Lança, Miguel Silva Pinto e Rui Lares, publicadas na Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, da FDL, IDEFF, Ano IV, n.º 1, Março/2011.

²⁵ Sobre esta temática veja se Clotilde Celorico Palma, Enquadramento das Operações Financeiras em Imposto sobre o Valor Acrescentado, Cadernos do IDEFF n.º 13, Almedina, Março 2011.

c) Maior harmonização do direito à dedução do IVA

O exercício do direito à dedução não se encontra suficientemente harmonizado nos diversos EM, dando azo a situações que colocam em causa o princípio da neutralidade. Há despesas que são indedutíveis em determinados EM e dedutíveis noutros e que são afectas ao exercício da actividade profissional dos sujeitos passivos. Ora, dever-se-ia, no mínimo, permitir uma percentagem do direito à dedução relativamente a certas despesas, como, por exemplo, veículos afectos ao exercício da actividade profissional do sujeito passivo.

d) Simplificação do regime transitório de tributação das operações intra UE

O facto de as operações nacionais e intra UE continuarem a ser tratadas de forma diferente para fins de IVA é, indiscutivelmente, um obstáculo à melhoria do funcionamento do mercado único. Optando-se pela manutenção do sistema actual, temos que aperfeiçoá-lo, o que passa por uma simplificação e por um reforço das medidas de combate à fraude e evasão fiscal. Atentas as dificuldades de consenso que desde sempre existiram quanto ao desenho de um regime definitivo de tributação no Estado membro de origem, a manutenção do regime transitório, com pequenos aperfeiçoamentos, afigura-se nos uma solução pragmática, mais viável que o “mito da origem”. Ora, a manter-se a tributação no lugar de destino, o balcão único continuará a ser conveniente por representar uma medida de simplificação e favorecer o cumprimento das regras e o comércio transfronteiras.

Neste contexto as medidas de alargamento do balcão único propostas vão no bom sentido, importando igualmente reduzir burocracias relativas a procedimentos documentais.

e) Simplificação generalizada de procedimentos

A digitalização da economia e das autoridades nacionais deve ser tratada como uma oportunidade. A utilização de soluções digitais facilita as tarefas das administrações fiscais e será fundamental para reduzir os custos de conformidade, tanto para aquelas como para as empresas.

No tocante à simplificação do sistema existente e em especial à diminuição de custos de cumprimento, é desejável um alargamento do mecanismo do balcão único a outras situações, tal como tem vindo a ser feito.

Uma outra questão fundamental em nosso entendimento é a de se alcançar uma maior harmonização quanto à interpretação e aplicação das regras da DIVA. A existência de casos de dupla tributação em sede de IVA, decorrentes de divergências na interpretação das normas da Directiva por administrações fiscais diferentes (não obstante a conformidade dessa interpretação com as regras comuns), ou da diferente qualificação da mesma operação, transversal a mais de um EM, na área das operações intra UE (transmissão versus aquisição intra UE de bens, conceito de meios de transporte novos), pode justificar uma nova iniciativa comunitária através de uma alargamento/revisão do Regulamento da DIVA.

Por outro lado, as decisões do Comité IVA devem ser mais divulgadas e publicadas, conforme o preconizado pela Comissão.

Relativamente à burocracia e custos de cumprimentos, os principais problemas respeitam à existência de duplicação de obrigações e de obrigações declarativas desnecessárias. A esta situação acresce ainda o facto de a Directiva facturação não cumprir os objectivos que a proposta da Comissão visava e, excepcionando as alterações em matéria de facturação electrónica, não introduzir qualquer simplificação ou verdadeira harmonização em matéria de facturação. A DIVA deveria ser alterada no sentido de eliminar algumas das obrigações declarativas que aí são previstas e harmonizar os prazos de entrega de outras.

f) Concepção de mecanismos favoráveis aos grupos de empresas que actuam no espaço intra UE

g) Reforço da cooperação administrativa

A diferença entre as receitas esperadas e as receitas efectivamente obtidas em sede de IVA, vulgarmente denominado por *VAT Gap* ou por hiato da receita do IVA, pode ser expressa em termos absolutos ou em termos relativos. Em termos absolutos, o *VAT Gap* da UE ascendeu a 147,1 mil milhões de euros em 2016, montante este que representou cerca de 12,3% da totalidade das receitas esperadas de IVA e 0,99% do PIB do conjunto dos EM.

Embora ainda seja extremamente elevado, o *VAT Gap* melhorou ligeiramente nos últimos anos. Em conformidade com o Relatório sobre o *VAT Gap* publicado pela Comissão em 10 de Setembro de 2020²⁶, os países da UE perderam 140 mil milhões de EUR de receitas de IVA em 2018.

Em termos nominais, o desvio global do IVA da UE diminuiu ligeiramente, em quase mil milhões de EUR, para 140 040 milhões de EUR em 2018, um abrandamento em relação ao decréscimo de 2 900 milhões de EUR em 2017. Esta tendência decrescente deverá manter-se por mais um ano, embora a pandemia de coronavírus possa

²⁶ Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States 2020 Final Report .

voltar a inverter a tendência positiva.

Tal como em 2017, a Roménia registou o maior VAT Gap, tendo perdido 33,8 % das receitas do IVA em 2018, seguida da Grécia (30,1 %) e da Lituânia (25,9 %). Os menores desvios registaram-se na Suécia (0,7 %), na Croácia (3,5 %) e na Finlândia (3,6 %). Em termos absolutos, os desvios do IVA mais elevados foram registados em Itália (35,4 mil milhões de EUR), no Reino Unido (23,5 mil milhões de EUR) e na Alemanha (22 mil milhões de EUR).

Portugal passou de 10,6% em 2017 para 9,6% de VAT Gap em 2018.

Os dados relativos a 2020 preveem uma inversão desta tendência, com uma perda potencial de 164 mil milhões de EUR em 2020, devido aos efeitos da pandemia de coronavírus na economia.

O reforço da cooperação administrativa deve sempre ser uma das linhas de orientação das reformas do IVA.

Ainda neste contexto somos a favor da criação de mecanismos que controlem a concorrência fiscal prejudicial em IVA (Portugal defendeu sempre a inclusão do IVA no âmbito do exercício do Código de Conduta da Fiscalidade das Empresas).

4.2 Rumo a adoptar em Portugal

Já no que toca a medidas a adoptar a nível interno, não somos a favor de uma taxa única de IVA que, a nosso ver, geraria problemas de aumentos de preços insustentáveis, nem tão pouco de aumentos das taxas do imposto que, a nosso ver, já se encontram no limite.

Tão pouco somos a favor de um mecanismo generalizado de *reverse charge*, que desvirtuaria as características do imposto.

No tocante a Portugal, cremos que, em especial, deveremos centrar as atenções sobre o grave problema que representa a excessiva concentração de contribuintes no regime especial de isenção do artigo 53.º do CIVA, ponderando se seriamente as alternativas aventadas no *Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal de 2009*.

Existem, aqui e além, outros aspectos a ponderar, nomeadamente a questão das despesas que não são susceptíveis de conferir direito à dedução do IVA, tais como as viaturas de turismo.

Portugal não acolheu a possibilidade de criação de grupos para efeitos de IVA, dada a fraca tradição da figura entre nós e as dificuldades que a fixação do seu conteúdo jurídico envolve. De acordo com o entendimento da nossa Administração Fiscal, a criação de grupos IVA exclusivamente para sectores isentos não implicaria qualquer simplificação no cumprimento das obrigações por parte das empresas que os constituem e, indubitavelmente, introduziria uma maior complexidade no controlo das operações realizadas pelo grupo.²⁷

Uma nota para o seguinte aspecto: O artigo 100.º da Proposta de Directiva das taxas reduzidas do IVA vem alterar o artigo 105.º da DIVA. O que diz o artigo 105.º, n.º 2, é que Portugal pode aplicar nas Regiões Autónomas taxas de IVA mais baixas do que no Continente, reproduzindo neste contexto o que está no Tratado de Adesão. Ora, esta proposta vem aditar que a taxa não pode ser inferior a 15%...Será que as Regiões Autónomas foram ouvidas sobre esta matéria? Para além de que se trata de matéria acordada no Tratado de Adesão de Portugal à então CEE... É uma limitação de um direito que negociámos aquando da Adesão. Uma coisa é limitarmos a taxa a nível interno, outra coisa é abdicarmos desse direito!

5. Como estruturar o mix da receita fiscal?

Quanto à pergunta de como estruturar o mix da receita fiscal, várias questões se podem formular que transcendem a nossa reflexão sobre o IVA.

Devemos criar mais impostos? De que tipo? Deverão ser criados ao nível da UE, da OCDE ou num espectro mais alargado?

Qual o papel da troca de informações e da cooperação e assistência administrativa?

E o que dizer das experiências da Cidadania, da Educação Fiscal e da Moralidade Tributária e a sua relação,

²⁷ Neste contexto, veja-se a Comunicação da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu no que respeita à faculdade de criação de grupos para efeitos de IVA prevista no artigo 11.º da Directiva 2006/112/CE, do Conselho, relativa ao sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado (COM (2009) 325 final Bruxelas, 2.7.2009). Sobre esta Comunicação veja-se Clotilde Celorico Palma, “A Comunicação da Comissão Europeia sobre a faculdade de criação de grupos de IVA”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano II n.º 3, Outono 2009.

²⁸ Relativamente a estas matérias veja-se, nomeadamente, António Carlos dos Santos, “As Ciências Sociais e Humanas e a Fiscalidade: o olhar da Ciência Política”, *Fiscalidade Outros Olhares*, António Carlos dos Santos e Cidália Maria da Mota Lopes (coordenação), Vida Económica, Julho de 2013, “As Políticas de Educação e Cidadania Fiscal – o caso de Portugal e do Projecto de Educação e Cidadania Fiscal”, - *Políticas de Cidadania e Educação Fiscal na Lusofonia*, Clotilde Celorico Palma, org., Almedina, Abril de 2019, e, da autora, “Cidadania, Educação, Moral Tributária e Coesão Social em tempos de COVID-19”, *Economic Analysis of Law Review*, Vol 11, N.º 2, 2020.

nomeadamente, com a corrupção?²⁸

Que dizer do nosso sistema fiscal nestas matérias? Como é que os diferentes impostos tratam destas questões? Não será o nosso sistema fiscal confiscatório penalizando “falsos ricos”?²⁹ Não estaremos a sobrecarregar a classe média? Justificar-se-ia a criação de outros impostos direccionados a tributar os realmente mais ricos? Quais e como? Quem deve, efectivamente, ser considerado como rico para estes efeitos? Justifica-se a criação de impostos sobre as grandes fortunas? Qual o papel do imposto sucessório?

As medidas a adoptar devem ser permanentes ou temporárias?

Será o nosso sistema desequilibrado no que se reporta à tributação das pessoas singulares e das sociedades?

Como, quando e porquê devem os países tributar os ricos ou os mais ricos? A decisão de tributar os ricos ou os mais ricos pode ter consequências relevantes ao nível da economia dos países, no crescimento económico e na distribuição dos recursos económicos e nas oportunidades. E essas consequências podem ser positivas e/ou nefastas. Aqui, como noutros domínios, a doutrina divide-se, mas é claro que não há uma solução que sirva a todos os países. Cada caso é um caso.

Como desenhar um sistema fiscal?

Neste contexto é desde logo interessante analisar o que nos diz a recente Comunicação da Comissão *Business Taxation for the 21st Century*³⁰. Como se salienta, a pandemia ocorreu num contexto em que importantes tendências estão a moldar as nossas economias e sociedades, incluindo o envelhecimento da população, as alterações climáticas, a degradação ambiental, a globalização e a transformação do mercado de trabalho. A pandemia também acelerou as tendências já existentes para a digitalização. Ora, estas tendências têm grandes impactos nos valores tributáveis existentes e exigem uma reflexão sobre a definição de quadros fiscais eficazes, sustentáveis e equitativos no futuro, nomeadamente através da consideração da combinação de impostos global.

Os conceitos fundamentais de residência fiscal e a fonte estão desactualizados. Neste contexto assinalamos o Projecto BEPS da OCDE e todas as iniciativas daí decorrentes, nomeadamente a adopção das Directivas Antielisão Fiscal na UE e, mais recentemente, a solução global para reformar o desactualizado sistema internacional de tributação das sociedades, com intervenção na reafecção de direitos de tributação e a tributação mínima efectiva

Como salienta a Comissão, a acção da UE em matéria de tributação das empresas deve ser integrada numa agenda fiscal da UE abrangente sendo necessário combinar de forma equilibrada as receitas fiscais e um sistema fiscal orientado pelos princípios de justiça, eficiência e simplicidade, sendo as seguintes prioridades vitais para o efeito: (i) Permitir um crescimento justo e sustentável e (ii) Assegurar a tributação efectiva.

Como salienta a Comissão no que se reporta à combinação de impostos da UE até 2050³¹, “*Os sistemas fiscais necessitarão de ser modernizados para melhor refletir os desenvolvimentos económicos e sociais em curso e futuros. Os orçamentos dos Estados Membros dependem fortemente dos impostos sobre o trabalho, incluindo as contribuições sociais, que representam mais de 50 % das receitas fiscais globais na UE-27. O IVA é responsável por mais de 15 % da receita fiscal total, enquanto outros valores tributáveis, como os impostos ambientais (6 %), os impostos sobre imóveis (5 %) ou os impostos sobre o rendimento das pessoas coletivas (7 %), contribuem relativamente pouco. Embora a composição geral das receitas fiscais na UE tenha permanecido relativamente estável nas últimas duas décadas, megatendências como as alterações climáticas e a transformação digital do mercado de trabalho deverão ter um impacto na futura combinação de impostos nos Estados-Membros da UE. O envelhecimento da população e o aumento do trabalho atípico podem reduzir a capacidade da tributação do trabalho para gerar as mesmas receitas que são hoje geradas. Com base no Livro Verde sobre o Envelhecimento e no Relatório sobre o Envelhecimento de 2021, tal exigirá que repensemos a forma como o trabalho é tributado e as implicações para outros valores tributáveis, tendo em consideração a necessidade de receitas sustentáveis e de equidade intergeracional, e de contribuir para a sustentabilidade dos sistemas de protecção social. A carga fiscal tradicionalmente elevada sobre o trabalho na UE, também em comparação com outras economias avançadas, terá de ser ainda mais reduzida para favorecer a competitividade, o emprego e a criação de emprego pós-crise. Simultaneamente, as taxas do imposto sobre o consumo já atingiram um máximo histórico, uma vez que as taxas do IVA aumentaram nos anos que se seguiram à crise financeira. Deve ser dada prioridade à limitação da utilização ineficiente de taxas do IVA reduzidas e isenções, que muitas vezes não cumprem o objetivo político esperado. Os impostos comportamentais, como os impostos ambientais e de saúde, continuam a ter uma importância crescente para as políticas fiscais da UE. Impostos ambientais bem desenhados contribuem para apoiar a transição ecológica, transmitindo os sinais de preço corretos e aplicando o princípio do poluidor-pagador. Também geram receitas que podem compensar algumas das necessárias reduções de impostos sobre o trabalho. Da mesma forma,*

²⁹ Sobre esta questão veja-se, da autora, “O problema do confisco fiscal”, Fólio do Senador, Jornal de Contabilidade, APOTEC n.º 433, Julho/Agosto 2013 e “Tributos e confisco – algumas reflexões”, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano V, n.º 3, Outono 2012.

³⁰ Brussels, 18.5.2021 COM (2021) 251 final.

³¹ Ibidem, p. 4.

os impostos de saúde, por exemplo sobre o tabaco ou o álcool, podem melhorar a saúde pública e salvar vidas, ao mesmo tempo que reduzem a pressão sobre os sistemas de saúde pública. Por último, uma futura combinação de impostos preparada para o futuro exigirá a tributação justa e efetiva dos rendimentos de capitais, tanto das pessoas singulares como das empresas. Ao mesmo tempo, serão necessárias a simplificação e outras medidas para reduzir a complexidade administrativa. Além disso, os impostos recorrentes sobre bens imóveis podem ser uma forma relativamente eficaz de aumentar a receita fiscal. No entanto, há que atentar devidamente aos desafios distributivos e administrativos relacionados com a valorização de imóveis.”

O sistema global deve ser simples, a fim de reduzir os custos de conformidade, e deve facilitar o investimento e o crescimento, reforçando o mercado único.³²

A nível fiscal, no contexto da desigualdade entre ricos e pobres, a principal recomendação da OCDE é a de que os Governos não devem ter dúvidas quanto à utilização dos impostos e subsídios para diminuir as diferenças de rendimentos e património. Como salientava a OCDE em 2018, *“Una redistribución bien diseñada y prudente no tendría por qué dañar el crecimiento. No requerimos nuevos instrumentos: más bien, necesitamos utilizar mejor los que tenemos: recortar las deducciones de impuestos, eliminar exenciones fiscales, aumentar el carácter gradual de los sistemas fiscales, utilizar mejor los impuestos sobre la propiedad y, por encima de todo, garantizar un mayor cumplimiento fiscal. Y no olvidemos las transferencias gubernamentales, que desempeñan una función fundamental para garantizar que las familias con bajos ingresos no se queden demasiado atrás.”*³³

A pandemia veio pôr em evidência as desigualdades e impor uma resposta adequada por parte das instâncias internacionais e dos governos ao nível fiscal. Há que repensar a fiscalidade nestes tempos conturbados que ainda não sabemos quando e como irão acabar.

No âmbito da actual crise³⁴, é particularmente interessante e revelador a ênfase posta nas garantias no sentido de um maior cumprimento das obrigações tributárias.³⁵

No Fiscal Monitor de Abril de 2021, o Fundo Monetário Internacional aponta novos dados e indica eventuais soluções para o aumento crescente das desigualdades, designadamente a nível fiscal e dos efeitos assimétricos desta crise pandémica, bem como da necessidade de financiar os défices que dispararam em 2020 e se vão manter elevados para a maioria dos países em 2021.³⁶

Num artigo escrito em paralelo com o *Fiscal Monitor*, o ex-ministro das Finanças Vítor Gaspar, bem como W. Raphael Lam, Paolo Mauro e Mehdi Raissi, entendem que deve haver uma reforma dos sistemas tributários nacionais e internacionais para que se promova maior justiça e se proteja o meio ambiente, propondo-se que, para fazer face à crise da pandemia, os mais ricos passem a pagar mais impostos mas apenas temporariamente.³⁷ Tais medidas deviam ser consideradas no âmbito da estratégia para financiar a saída da crise pandémica e da luta contra as desigualdades: os países, sobretudo os mais avançados, deviam considerar o aumento de impostos sobre os rendimentos ou os rendimentos (heranças, por exemplo) das famílias mais ricas ou sobre os “lucros excessivos” de algumas empresas. Isto é, o FMI defende que os impostos sobre as fortunas também podem ser considerados se as medidas anteriores não forem suficientes.

Maior progressividade nos escalões de rendimento mais elevados é uma das recomendações. O FMI defende, ainda, a possibilidade de, em certos casos, o investimento público ser financiado por impostos indirectos mais

³² Estima-se que os custos de conformidade para as grandes empresas ascendam a cerca de 2 % dos impostos pagos, ao passo que, para as PME, a estimativa é de cerca de 30 % dos impostos pagos. https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/tax_survey.pdf.

³³ Desigualdad De ingresos, la brecha entre ricos y pobres, Les Essenciales, Brian Keeley, 2018 Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM), OCDE, publicada originalmente pela OCDE em inglês em 2016 com o título OECD Insights. Income Inequality: The Gap between Rich and Poor, p. 8.

³⁴ Sobre a anterior crise financeira veja-se António Carlos dos Santos, “Da crise fiscal do estado à crise do Estado fiscal”, TOC, Revista da OTOC, n.º 201, Dezembro 2016, pp 28-34. Veja-se ainda o seu artigo “A política de austeridade e o rendimento disponível das pessoas singulares após as Leis do Orçamento para 2014”, TOC, Revista da OTOC, n.º 167, Fev. 2014, pp 40-45.

³⁵ Sobre as reformas fiscais em tempos de pandemia veja-se, nomeadamente, Tax Policy Reforms 2021: Special Edition on Tax Policy during the COVID-19 Pandemic, OECD, April 2021. Veja-se ainda sobre a matéria as publicações da OCDE Country tax measures during the COVID-19 pandemic (database, Xlsm), updated 22 April 2021, COVID-19 and the climate crisis: Combining green budgeting and tax policy tools for a better recovery (article), published 29 October 2020, Green budgeting and tax policy tools to support a green recovery (report), published 9 October 2020, In Tax, Gender Blind is not Gender Neutral: why tax policy responses to COVID-19 must consider women (article) published 1 June 2020, Tax and Fiscal Policy in Response to the Coronavirus Crisis: Strengthening Confidence and Resilience (report, PDF), published 15 April 2020 e Suggested tax policy responses (flyer, PDF), published 20 March 2020, disponíveis em <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/>

³⁶ Fiscal Monitor April 2021 A Fair Shot, disponível em <https://www.imf.org/en/Publications/FM/Issues/2021/03/29/fiscal-monitor-april-2021>. Como se nota, “Empirical evidence on previous pandemics, less widespread than COVID-19, indicates increases in inequality after a few years, especially where fiscal policy is constrained (Furceri and others, forthcoming). Technological change may accelerate, inserting further upward pressure on income inequality (October 2020 Regional Economic Outlook: Asia and Pacific).”

³⁷ <https://www.imf.org/pt/News/Articles/2021/04/07/blog-fiscal-monitor-april-7-2021-tailoring-government-support>

elevados.

Como referiu Paolo Mauro, nas economias avançadas, essa contribuição “*poderia tomar a forma, por exemplo, de uma sobretaxa sobre os impostos individuais ou uma sobretaxa sobre rendimentos das empresas, dado que algumas prosperaram imenso em termos de valorização no mercado de capitais.*”

Estas são algumas das ideias para os chamados países ricos. No caso dos menos ricos, chamados mercados emergentes e economias em desenvolvimento, o foco deve ser o fortalecimento da capacidade tributária para financiar mais apoios sociais.

Os governos devem ainda ter como prioridade, segundo o FMI, o investimento em sistemas de saúde, o fortalecimento dos sistemas de protecção social para ajudar a combater a desigualdade e a pobreza e cortar gastos desnecessários, melhorando em simultâneo as práticas de governança para colher todos os benefícios do apoio fiscal.

Os quatro economistas acreditam ainda que “*se a pandemia global for controlada por via da vacinação, o crescimento económico mais forte daí resultante renderia mais de um bilião de dólares em receitas fiscais adicionais nas economias avançadas até 2025*”, fora as poupanças que proporcionaria por haver menos apoios fiscais. São cinco vezes o PIB português (cerca de 200 mil milhões).³⁸

Como a OCDE tem vindo a alertar³⁹, as medidas fiscais a adoptar em tempos de COVID-19 devem ser perspectivadas em diversos planos, a saber: (i) Medidas em tempos de confinamento; (ii) Medidas pós confinamento; (iii) Medidas para relançar a economia; e (iv) Medidas pós crise. Ou seja, no tocante à política fiscal deveremos ter em consideração quatro fases.

Neste cenário, tal como anteriormente, a política fiscal deve ser pensada quer em termos imediatos quer a curto, médio e longo prazo.⁴⁰ Uma coisa é certa, o papel da fiscalidade, hoje, e antes, como sempre, é especialmente relevante nas diversas etapas ainda incertas desta crise.⁴¹ Não se sabe quanto tempo vão durar e qual a sua intensidade, até agora de geometria variável.

As respostas fiscais à crise adoptadas a nível mundial foram diferentes. Muitas foram rápidas e extensas.⁴²

Neste contexto a OCDE refere que, em consulta com os países da OECD/G20 *Inclusive Framework on BEPS* e outras organizações, está pronta para analisar e explorar novas ideias bem como para visitar as já existentes, como impostos de solidariedade, impostos sobre o carbono, etc. E é precisamente neste âmbito, inserido no Pilar 2 destes trabalhos, que se coloca a questão de uma tributação efectiva mínima para os rendimentos das multinacionais tão falada actualmente.

Num panorama pós crise deveremos ter em consideração os desafios da economia digital e assegurar que as empresas médias e grandes pagam um mínimo de imposto.

Com os níveis de concentração da riqueza a aumentar, a OCDE vem dizer que é preciso assegurar que o capital é efectivamente tributado. Como? De preferência através de um imposto sucessório e de impostos progressivos sobre o capital. Não os havendo, então através de um imposto sobre todo o património líquido, que hoje em dia só existe em quatro países. No seu recente Relatório *Inheritance Taxation in OECD Countries*, a OCDE vem precisamente concluir pela relevância do imposto sucessório e sobre as doações na redução das desigualdades.⁴⁴

Como notava António Carlos dos Santos no contexto da anterior crise financeira, “*...deu-se uma redistribuição de rendimentos invertida: dos mais pobres para os mais abastados e um incentivo à manutenção de práticas pouco sãs na banca e outras instituições financeiras.*”

³⁸ O FMI afirma que a vacinação contra a Covid-19 mais do que se pagará a si mesma.

³⁹ Ibidem.

⁴⁰ Sobre este tema veja-se Olivier Blanchard, Thomas Philippon, and Jean Pisani-Ferry. 2020. “A New Policy Toolkit Is Needed as Countries Exit COVID-19 Lockdowns.” Policy Brief 20-8, Peterson Institute for International Economics, Washington, DC, Ruud de Mooij, Ricardo Fenochoietto, Shafik Hebous, Sébastien Leduc, and Carolina Osorio-Buitron. 2020. “Tax Policy for Inclusive Growth after the Pandemic.” Special Series on COVID-19, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, Washington, DC, Christian Ebeke, Nemanja Jovanovic, Svetlana Maslova, Francisco Parodi, Laura Valderrama, Svetlana Vtyurina, and Jing Zhou. 2020. “Corporate Liquidity and Solvency in Europe during the COVID-19 Pandemic: The Role of Policies.” IMF Departmental Paper, International Monetary Fund, Washington, DC, Group of Thirty, G30 Working Group on Corporate Sector Revitalization. 2020, Reviving and Restructuring the Corporate Sector Post-Covid: Designing Public Policy Interventions, Washington, DC: Group of Thirty. Veja-se ainda, da autora, “Cidadania, Educação, Moral Tributária e Coesão Económica e Social em tempos de COVID.19”, op. cit..

⁴¹ Neste contexto a OCDE, in *Tax and Fiscal Policy in Response to the Coronavirus Crisis: Strengthening Confidence and Resilience*, op. cit., p. 7, afirma que, “The OECD, working with other international organisations, will deploy all its data gathering power and analytical capacities to help governments across the world, and will use its large networks for tax co-operation (the Inclusive Framework on BEPS and the Global Forum with 137 and 161 members, respectively) to facilitate collaboration among all countries.”

⁴² Sobre as medidas adoptadas em Portugal veja-se http://info.portaldasfinancas.gov.pt/apoio_contribuinte/COVID_19/Paginas/default.aspx

⁴³ Neste sentido veja-se *Tax and Fiscal Policy in Response to the Coronavirus Crisis: Strengthening Confidence and Resilience*, op. cit.,

⁴⁴ https://www.oecd.org/tax/tax-policy/inheritance-taxation-in-oecd-countries-e2879a7d-en.htm?utm_source=Adestra&utm_medium=email&utm_content=Read%20more&utm_campaign=Tax%20News%20Alert%202029-04-2021&utm_term=ctp

(...)

Resta a questão crucial de saber o que pode ser feito do lado da receita, mormente tendo em vista superação da crise fiscal do Estado, o reforço do Estado Fiscal e uma mais justa distribuição da «carga tributária». Sem pretender, longe disso, ser exaustivo, eis, para discussão pública, algumas medidas de política fiscal que podem contribuir para esse desiderato. No plano dos impostos diretos, o IRS, tal como decorre da Constituição, deve ser um imposto único e progressivo. A extinção da sobretaxa e da contribuição especial de solidariedade era uma oportunidade para alargar a progressividade nas taxas gerais do imposto, para que o último escalão não comesse (e terminasse) nos 80 mil euros de rendimento, bem como para rever (reduzindo o número e aproximando as percentagens) os sistemas de alíquotas proporcionais existente (liberatórias, especiais) que acentuam a regressividade do imposto. Por outro lado, a chamada isenção do mínimo de existência poderia ser alargada a outras categorias do IRS em nome do princípio da dignidade da pessoa humana. Quanto ao IRC, o Estado deve evitar entrar em formas de concorrência fiscal danosas (o outro nome do dumping fiscal) que, na prática, só servem para diminuir receitas sem reais contrapartidas. A redução da taxa do IRC não trouxe de volta as empresas do PSI 20 que saíram. E as medidas de concorrência ativa (como a participation exemption ou a patent box) estão em contramão com o Plano BEPS da OCDE e com as orientações políticas da União Europeia decorrentes da recente diretiva antielisão, da proposta de diretiva da matéria coletável comum consolidada, reavivada, no pós-Brexit, em 26 de outubro findo, da aplicação do regime dos auxílios de Estado ou da reorientação do Código de Conduta sobre a fiscalidade das empresas. Em vez de legitimarmos com essa política as condutas de Estados-membros que nos causam prejuízo (como a Holanda, o Luxemburgo, a Áustria, entre outros) e que são dificilmente compreensíveis na área do euro, deveria ser apoiado o esforço de maior harmonização nesta matéria, de forma a criar uma «nivelção do campo de jogo» (level playing field). Sugestões para o IVA e IEC Quanto à tributação do consumo, a margem de manobra é menor. No IVA, imposto fortemente harmonizado, sugere-se a revisão do regime dos pequenos contribuintes e dos pequenos retalhistas (art.ºs 53.º e 60.º e seguintes do CIVA), de forma a travar o que pode considerar-se uma fonte “oficial” do mercado paralelo. Poderá ainda rever-se o sistema de taxas, racionalizando-o, mas, em meu entender, sem considerar a possibilidade de haver uma única taxa de IVA. Nos IEC há que clarificar em que medida estes tributos são vocacionados para a concretização de finalidades extrafinanceiras e se aproximam mais do regime das contribuições que dos impostos. Deve clarificar-se os casos em que esta tributação obedece ao princípio da equivalência (pela ótica do custo ou do benefício) e os casos sujeitos ao princípio da capacidade contributiva. Quanto à tributação do património, para além da eventual reintrodução do imposto sucessório (com tributação à cabeça, na esfera da herança), deve ainda clarificar-se se o IMI tem ou não vocação para ser um imposto sobre o património e, caso não a tenha, analisar como dar corpo ao objetivo constitucional da tributação sobre o património contribuir para a igualdade entre os cidadãos. Importa ainda ponderar a reavaliação da propriedade rústica, até como forma de incrementar o cuidado pelas terras, florestas, o ordenamento do território e a prevenção de fogos. Em defesa do Estado fiscal, deveria rever-se o regime geral das taxas das autarquias locais (cuja introdução representou um progresso, mas que dez anos depois deixa muitos problemas em aberto) e criar idêntico regime geral para as taxas da administração central e dos institutos públicos e para as contribuições setoriais e financeiras, como é, aliás, exigido pelo texto constitucional, evitando-se a criação de medidas avulsas e reduzindo-se a parafernália da para-fiscalidade. Noutra plano, deve questionar-se se a atual forma de financiamento da Segurança Social, concentrada no fator trabalho, não contém incentivos à substituição do trabalho pela automatização e robotização e, em caso afirmativo, ponderar de que modo as empresas de capital intensivo deveriam contribuir para a sustentação do sistema. Importa, por fim, considerar os aspetos administrativos e judiciais da fiscalidade.”

É difícil não encarar como positiva uma descida dos impostos em Portugal, acompanhada de uma necessária reforma do Estado, mas devemos ter muito cuidado com qualquer proposta que possa agravar as desigualdades sociais.

Defendemos que se deverá recorrer ao agravamento da tributação sobre o rendimento, a impostos progressivos sobre a riqueza e heranças, e ainda a novos impostos ambientais para travar a desigualdade. De preferência através de um imposto sucessório e de impostos progressivos sobre o capital. Não os havendo, então um imposto sobre todo o património líquido, como defende a OCDE nos seus estudos Esperemos igualmente mais desenvolvimentos sobre algumas medidas em curso na UE, como a *FTT- Financial Transaction Tax* ou imposto sobre as transações financeiras. Apoiamos a criação de uma taxa mínima de imposto para grandes multinacionais.

Neste contexto, afigura-se-nos que numa perspectiva global, se deverá repensar o imposto sucessório bem como, naturalmente, a tributação das grandes empresas e a tributação da classe média. Impõe-se, por outro lado, reforçar a progressividade do sistema fiscal e adoptar uma política fiscal que promova o investimento o que, entre nós, é difícil, como tem demonstrado a falta de compreensão e de solidariedade nacionais neste domínio.

Entre nós, primeiro deve-se tentar resolver o problema que é o diferente tratamento fiscal que é dado consoante as fontes de rendimento tais como os rendimentos de capital, como por exemplo, de juros de aplicações de poupança ou dividendos com acções. Por outro lado, a chamada isenção do mínimo de existência poderia ser alargada

a outras categorias do IRS. Dever-se-ia igualmente pensar na questão da tributação da economia digital.

Do lado do IVA, não nos parece haver grande espaço para além do que mencionámos, devendo o acento tónico incidir no combate à fraude e evasão fiscais e na simplificação, não se afigurando que entre nós haja mais espaço para aumentos de taxas.

O certo é que o mundo está em mudança e a fiscalidade tem que acompanhar essa mudança – na modernização e simplificação com especial ênfase na digitalização e na cooperação, nas respostas à crise com o acentuar das desigualdades e a afectação da receita fiscal, nos desafios climáticos e ambientais.