

PARTE 4

CAPÍTULO II

Reforma da Tributação do Consumo

SUSANA CLARO, BARBARA LOPES BARBOSA,
CATARINA FILIPA CAVALEIRO & HUGO ALVES LEONARDO

1. Introdução
2. Tendências da Tributação na Europa
3. As virtudes da tributação indireta
4. A Tributação do consumo em Portugal
5. Como pode o sistema fiscal ajudar a tornar a economia mais competitiva?
6. Um contributo para a simplificação e redução dos custos de contexto

“No government can exist without taxation. This money must necessarily be levied on the people; and the grand art consists of levying so as not to oppress.” — “Frederico o Grande”, Rei da Prússia no século XVIII.

1. Introdução

A origem dos impostos (ou tributos) e da tributação organizada remonta ao ano 3000 aC e à criação das primeiras sociedades no Egito, com o objetivo de estabilizar e enriquecer a sociedade¹.

As formas de arrecadação de receita continuaram a desenvolver-se à medida que a civilização romana conquistou grande parte da Europa, Norte de África e Médio Oriente. Com o decorrer da evolução das sociedades e dos povos, novas formas de arrecadação de receita tributária foram criadas, através dos impostos sobre herança, património, consumo e rendimento.

Não obstante a forma como as civilizações foram atualizando novas formas de arrecadação de receita para os Estados, o incentivo base para a coleta tributária permanece atual – a manutenção de um determinado Estado ou Nação.

Se é verdade que ao longo da história as guerras influenciaram significativamente a necessidade de aumento de receita dos Estados e, nessa medida, impulsionaram a criação de novos impostos², hoje, e apesar das “guerras” dos Estados Ocidentais serem outras, as necessidades de receita e, eventualmente, criação de novos impostos mantêm-se atuais sendo essenciais para a manutenção do Estado tal como o concebemos hoje.

Atualmente, o papel dos impostos está intrinsecamente ligado à ideia de justiça social e à necessidade do Estado fornecer um conjunto de bens e serviços - os bens públicos - cujos custos, de acordo com o Estado Social e normas Constitucionais vigentes em Portugal e na maioria dos países Europeus, não podem ser suportados apenas pelos beneficiários, mas antes têm de ser suportados pelo conjunto dos cidadãos. Falamos, nesta sede³, dos serviços e bens associados às funções clássicas do Estado, designadamente defesa nacional e política externa, segurança ou a proteção policial, educação, infraestruturas, saúde, entre outros, insuscetíveis de divisão dos seus custos pelos que deles beneficiam, não podendo ser financiados por taxas (ou tributos bilaterais), mas sim por impostos⁴.

Os impostos passaram também a ter como fim a redistribuição de riqueza através, nomeadamente, da atribuição de apoios sociais que privilegiem os cidadãos e em particular os estratos sociais mais vulneráveis e carenciados, cumprindo assim o princípio do Estado Social.

Adicionalmente, e como recentemente se tem vindo a demonstrar, os impostos são também um instrumento normal de política económica e controlo do consumo (caso paradigmático do imposto sobre o álcool, as bebidas alcoólicas e as bebidas adicionadas de açúcar ou outros edulcorantes – IABA).

No entanto, estas nobres funções dos impostos são, obviamente, financiadas pelos contribuintes. Aliás, os impostos são das poucas obrigações públicas dos cidadãos constitucionalmente consagradas e, como tal, devem estar sujeitos ao pagamento dos impostos os cidadãos em geral e em idêntica medida, sem qualquer discriminação⁵.

Aqui chegados, e dada a responsabilidade social e constitucional da matéria, é o modelo de arrecadação de receita atual o mais adequado?

¹ Neste caso, a receita dos impostos seria utilizada para financiar depósitos de cereais, projetos de construção (incluindo as pirâmides) e exércitos locais.

² Repara-se que, por exemplo, o imposto sobre as rendas foi introduzido pela primeira vez no Reino Unido em 1799, com “Guerra da Segunda Coligação” ou o imposto sobre as “compras e vendas” introduzido em 1940 em plena 2.ª Guerra Mundial.

³ Conforme refere Casalta Nabais em “Por um Estado Fiscal Suportável: Estudos de Direito Fiscal” Almedina 2008.

⁴ Ou seja, na medida em que estes constituem uma prestação pecuniária, coativa e unilateral, exigida com o propósito de angariação de receitas que se destinam à satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas, e que, por isso, tem apenas a contrapartida genérica do funcionamento dos serviços estaduais.

⁵ Neste âmbito, José Gomes Canotilho e Vital Moreira em CRP - Constituição da República Portuguesa Anotada Vol I, Coimbra Editora.

2. Tendências da Tributação na Europa

No que respeita à forma como a estrutura tributária tem evoluído na União Europeia (UE) é de referir, primeiramente, que a UE continua a apresentar um nível de receita fiscal significativamente superior ao de outras economias avançadas, nomeadamente EUA, Japão, Reino Unido ou mesmo da média da OCDE.

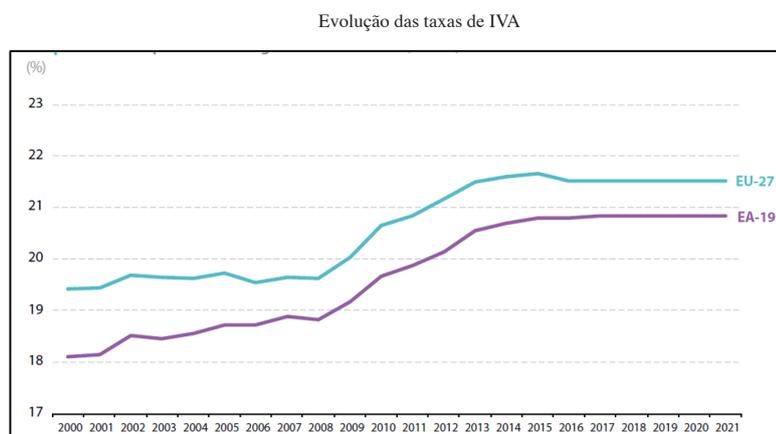
De acordo com relatórios recentes sobre esta matéria⁶, em 2019, a receita fiscal na UE-27 representa 40,1% do produto interno bruto (PIB) e, na presente data, a sua estrutura de receita tributária está organizada da seguinte forma: os impostos sobre o trabalho, incluindo contribuições sociais (51,7%), seguido pelos impostos indiretos (27,8%) e impostos sobre o capital (20,5%).

Analisando a forma como a receita tributária tem evoluído, verificamos que, ao longo dos anos, houve uma tendência generalizada de subida do peso dos impostos indiretos e uma ligeira diminuição dos impostos diretos.

Entre 2007 e 2009, na UE-27 a receita dos impostos sobre o trabalho atingiu 53,2% e encolheu progressivamente de 2010 a 2015, quando contabilizou 51,6%. Entre 2015 e 2019, essa participação estabilizou, por contrapartida de um aumento das receitas relativas aos impostos sobre o consumo (impostos indiretos) e impostos sobre o capital.

Esta alteração generalizada na UE deve-se, sobretudo, a uma perceção na maioria dos Estados-Membros que as taxas de imposto sobre o rendimento se encontram em níveis muito elevados, estrangulando a economia.

No que respeita aos impostos sobre o consumo, tem-se assistido ao aumento da taxa de média de IVA na UE-27 sobretudo entre 2010 e 2016⁷, sendo também de destacar o aumento significativo na última década do peso dos impostos especiais sobre o consumo (“IEC”). Na UE-27 estes últimos eram pouco relevantes sendo que, em 2019, passaram a representar cerca de 5% das receitas totais. Tal circunstância deve-se, a mudanças significativas da base de incidência destes impostos⁸, mas também ao aumento e criação de taxas sobre determinados bens e serviços – impostos sobre produtos petrolíferos, o tabaco, Fat tax, álcool, ambiente, etc.



Fonte: European Commission, DG Taxation and Customs Union, Taxes in Europe database.

Se analisarmos os Estados Membros que tiveram um aumento no seu desempenho económico nos últimos anos (caso da Hungria, Croácia ou Letónia), vemos uma diminuição significativa dos impostos diretos por contrapartida do aumento dos impostos indiretos⁹.

Já relativamente às economias consolidadas da Europa, caso da Alemanha, Luxemburgo, Países Baixos ou Bélgica, a percentagem de receita dos impostos diretos mantém-se mais elevada do que dos impostos indiretos.

⁶ Nomeadamente o relatório “Taxation trends in the European Union” publicado em junho de 2021.

⁷ Em 2008 a taxa média de IVA era cerca de 19% sendo hoje de 21,5%.

⁸ I.e., passaram a incidir sobre mais produtos e serviços.

⁹ Nestes países, os impostos indiretos representam, hoje, mais de metade da receita tributária.

3. As virtudes da Tributação indireta

Onerar, com impostos e contribuições sociais, o rendimento do trabalho tem um impacto negativo imediato no nível de poupança e no consumo. Vários estudos¹⁰ sobre esta matéria têm concluído que, a alteração destas variáveis (i.e., diminuição dos impostos diretos, por contrapartida dos impostos indiretos) regista no curto prazo uma diminuição do consumo privado, mas a médio/longo prazo, o consumo privado aumenta em resultado do aumento permanente de liquidez (aumentam os salários reais por via da redução dos impostos) e há melhorias da economia impulsionadas pela recuperação do emprego¹¹.

Por sua vez, o aumento do emprego¹² é acompanhado por um aumento do investimento privado, liderado pelas menores taxas de imposto sobre o rendimento. A contribuição das exportações líquidas para o crescimento também melhora, as exportações tendencialmente sobem de forma permanente, impulsionada por ganhos de competitividade preço/custo. Por sua vez, as importações diminuem durante os primeiros anos após o choque de política, mas tendem a recuperar a partir daí, impulsionado pela maior procura final, especialmente investimento, embora de forma mais moderada do que as exportações.

Uma redução no nível de tributação das empresas desencorajará a transferência de lucros para jurisdições com impostos mais baixos. Ao contrário do consumo, o capital e as pessoas mover-se-ão tendencialmente para jurisdições mais vantajosas.

Esta situação é particularmente crítica no setor dos serviços digitais, que podem ser prestados a partir de qualquer ponto do globo através da internet e as empresas podem, sem presença física, prestar um serviço num determinado Estado, mas fixar a sua sede (e, portanto, tributação em sede de imposto sobre o rendimento) num Estado com níveis de tributação baixos.

Não desvalorizando o esforço da Comissão Europeia e OCDE em combater este fenómeno, nomeadamente através da criação de impostos sobre os serviços digitais “Digital Services Taxes”¹³, a verdade é que os impostos sobre o consumo tributam, preferencialmente, no local onde se efetiva o consumo, sendo, na nossa perspetiva, a ferramenta ideal de tributação destas realidades.

¹⁰ Nomeadamente, Macroeconomic Effects of a Shift From Direct to Indirect Taxation: a simulation for 15 eu member states, Note presented by the European Commission services (DG TAXUD) at the 72nd meeting of the OECD Working Party No. 2 on Tax Policy Analysis and Tax Statistics, Paris, 14-16 November 2006 ou Indirect taxation in france: Measurement of Behavioural and Redistributive effects using a new Microsimulation model por Nicolas Ruiz and Alain Trannoy 30 october 2006.

¹¹ No caso do aumento do IVA, acompanhado de uma redução das contribuições sociais, e apesar da redução inicial do poder de compra das famílias decorrente do aumento do IVA, é mais do que compensada no longo prazo

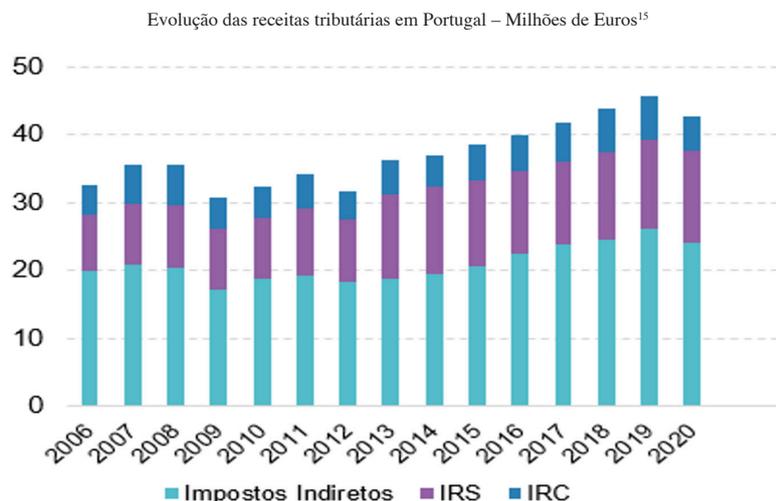
¹² Note-se que, com a diminuição das contribuições de previdência social, os empregadores reduzem o custo do trabalho, aumentando assim os lucros e a base de tributação – ainda que a taxa seja mais baixa.

¹³ Neste ponto de referir que vários países da UE criaram um imposto que, em termos latos, tributa os fluxos selecionados de receita bruta de grandes empresas digitais nos seus Estados.

4. A Tributação do consumo em Portugal

De acordo com vários estudos publicados¹⁴ Portugal é dos países da Europa onde quem ganha mais paga, proporcionalmente, mais impostos sobre o rendimento e prestações sociais.

Não obstante, os impostos sobre o consumo (em especial o IVA) representam, hoje, o grande fator de receita do Estado português:



Conforme demonstra o gráfico, nos últimos anos, os impostos indiretos têm sido os grandes responsáveis pela receita tributária, arrecadando, no seu conjunto, cerca de 55% das receitas totais do estado português em 2020¹⁶.

Também será de destacar neste âmbito que, cerca de 5% da receita tributária em Portugal vem dos IEC e de um conjunto de contribuições, “taxas e taxinhas” que têm proliferado no ordenamento jurídico-fiscal português e que estão a onerar o consumo de forma oculta e a prejudicar, de forma desigual, determinados setores de atividade¹⁷.

Estamos a falar neste âmbito de contribuições como a Contribuição extraordinária setor energético (CESE), a Contribuição sobre a Indústria Farmacêutica (CIF), Contribuição extraordinária sobre os fornecedores da indústria de dispositivos médicos do Serviço Nacional de Saúde ou a Contribuição Sobre o Setor Bancário (CSB) que, não estando sujeitas ao princípio da neutralidade, passam a incorporar os custos correntes, sendo, indiretamente, incorporadas no preço final.

Mas, tendo em conta as taxas já praticadas em Portugal, haverá forma de aumentar os impostos indiretos?

Estima-se, com base na representação teórica da Curva de *Laffer* em países Europeus semelhantes a Portugal¹⁸ em termos económicos e populacionais que, a melhor relação entre o valor arrecadado e a taxa de IVA seria estabelecer a taxa entre 19% a 20%.

Ora, em Portugal Continental a taxa normal de IVA é de 23% significando isto que, em tese, o Estado português estará a perder receitas (quer por via da diminuição do consumo, quer pela economia paralela).

No entanto, terá que ser levado em linha de conta que o aumento dos impostos indiretos tem sempre um lado pernicioso uma vez que, estando toda a população sujeita a este imposto (enquanto imposto sobre o consumo que tributa, regra geral, todas as vendas de bens e prestações de serviços) pesa mais sobre as classes que dispõem de menores rendimentos.

¹⁴ Nomeadamente o relatório do European Policy Information Center (Epicenter).

¹⁵ Fonte – PorData - Receitas fiscais do Estado: total e por alguns tipos de impostos.

¹⁶ Segundo dados da PORDATA.

¹⁷ De acordo com estudos recentes, Portugal cobra mais de 4.300 taxas às empresas.

¹⁸ Como é o caso da República Checa - VAT Rates and their Impact on Business and Tax Revenue, Peter Mach - European Research Studies Journal Volume XXI, Issue 1, 2018.

O papel dos IEC¹⁹ na receita tributária também deve ser visto de forma atenta e como um contributo para manutenção da receita tributária por contrapartida de uma redução dos impostos diretos uma vez que, para além de terem um potencial imediato de arrecadação de receita, são de fácil coleta (tendo em conta todo o aparelho já existente para a arrecadação do IVA) e podem ser usados para gerar mudança de comportamento para objetivos sociais e ambientais mais amplos, por exemplo saúde pública e ambiente, tem também previsíveis impactos na redução da despesa pública a médio prazo.

No que se refere a outros tributos, projetados para sobreviverem no ordenamento jurídico português de forma temporária, mas que se tornaram definitivos, introduzem grande complexidade não só na sua aplicação como também na interligação com outros impostos e tem gerado vários litígios com a Autoridade Tributária e outras entidades administrativas. Por outro lado, são desiguais na medida em que sacrificam determinados setores e operadores, ao contrário do IVA pelo que, a sua existência deve ser reduzida ao mínimo.

5. Como pode o sistema fiscal ajudar a tornar a economia mais competitiva?

Os impostos sobre o consumo são potencialmente neutros para as empresas, sendo suportados pelos consumidores finais de bens ou serviços no local onde o consumo ocorre.

Por esse motivo, a utilização dos impostos do consumo para melhoria da competitividade da economia é mais limitada, quando comparada, por exemplo, com os impactos que se podem obter quando se utilizam os impostos sobre o rendimento; isto porque, conforme já referido, o capital e as pessoas podem movimentar-se entre jurisdições, dirigindo-se preferencialmente para as que oferecem políticas fiscais mais benéficas.

Ainda assim, e porque os impostos do consumo afetam diretamente o preço dos bens e serviços, estes podem ter um impacto muito relevante ao nível dos designados “serviços exportáveis”, ou seja serviços que apesar de serem consumidos por empresas ou particulares não residentes geram tributação em Portugal, como sucede particularmente com o setor do turismo (alojamento, restauração e golfe). A este nível, para além do incentivo ao consumo privado, o sistema fiscal pode também influenciar a procura destes serviços para eventos corporativos, conforme abaixo melhor iremos expor.

Embora com menor relevância, e em determinados sectores de atividade, as medidas fiscais ao nível dos impostos do consumo podem também atuar sobre a competitividade das empresas.

No caso do IVA, e apesar de ser um imposto harmonizado²⁰, a Diretiva Europeia oferece aos diversos Estados Membros diversas opções, algumas das quais com influência direta na competitividade da economia de determinados setores de atividade pelo impacto que têm nos custos operacionais das empresas (o designado “IVA oculto”) e, por conseguinte, na sua rentabilidade para os acionistas e na atração de futuro investimento.

Em termos de impostos especiais de consumo, destaca-se a tributação dos produtos petrolíferos e energéticos para fins empresariais.

Vejamos então exemplos concretos de como o sistema fiscal pode contribuir para uma economia mais competitiva.

● Tributação dos serviços exportáveis do setor do turismo

O turismo é uma atividade económica fundamental para a geração de riqueza e emprego em Portugal²¹, e em que o preço a pagar pelos bens ou serviços constituiu um fator determinante na atratividade dos turistas deste país.

Destacamos, pelo seu peso na arrecadação de receita, o alojamento, a restauração e o golfe.

O alojamento hoteleiro registou em 2019 um total de receitas superior a 2 milhões de euros e de mais de 3 milhões relativo a alojamentos turísticos²². Em termos gerais, o alojamento é tributado à taxa reduzida de IVA²³.

¹⁹ Falamos, neste âmbito do imposto sobre o álcool, as bebidas alcoólicas e as bebidas adicionadas de açúcar ou outros edulcorantes (IABA), o imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (ISP) e o imposto sobre o tabaco (IT).

²⁰ Sendo o IVA um imposto indireto de matriz comunitária e que faculta aos Estados-Membros pouca margem de manobra para legislar de forma diferente, é considerado, por muitos, o “expoente máximo da harmonização fiscal comunitária (neste sentido, Clotilde Palma em “Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado.”

²¹ De acordo com informação constante no site do Turismo de Portugal, “Visão geral”, de 7 de maio de 2021. De acordo com este artigo, observou-se nas receitas uma variação de 7,6 mil milhões em 2010 para 18,4 mil milhões em 2019, (...)

²² Informação disponibilizada na Base de dados Portugal Contemporâneo – Pordata.

²³ De acordo com a verba 2.17 da Lista I anexa ao Código do IVA- “Alojamento em estabelecimentos do tipo hoteleiro. A taxa reduzida aplica-se exclusivamente ao preço do alojamento, incluindo o pequeno-almoço, se não for objeto de faturação separada, sendo equivalente a metade do preço da pensão completa e a três quartos do preço da meia pensão.”

Quanto ao setor da restauração, em 2019 apresentou um volume de negócios de quase 14 milhões de euros²⁴, tendo já sido bastante discutidos os benefícios da redução da taxa de IVA, sendo atualmente, de forma genérica, aplicada a taxa intermédia de IVA à comida e a algumas bebidas²⁵.

Por último, e relativamente à atividade de golfe, um estudo realizado em 2018²⁶ indica que o impacto direto gerado pela prática do golfe na economia portuguesa era de cerca de 132 milhões de euros²⁷ ao qual deve acrescer o impacto indireto em setores como o alojamento, restauração, transportes e imobiliária, cuja receita é superior a 600 milhões de euros. A prática do golfe é, atualmente, tributada à taxa normal de IVA.

Em termos de alojamento, Portugal encontra-se numa posição competitiva vantajosa, podendo, ainda assim, melhorar a sua posição, quando comparada com os nossos principais concorrentes, na restauração e no golfe.

	Portugal	Espanha	França	Grécia	Itália
Alojamento	6%	10%	10%	13%	10%
Restauração	13%	10%	10%	13%	10%
Golfe	23%	21%	20%	24%	22%

● Dedução do IVA dos eventos *corporate*

A legislação portuguesa atual oferece às empresas a possibilidade de deduzirem 50% do IVA incorrido na organização de eventos, como feiras, congressos e exposições, em despesas de transporte e viagens, alojamento, alimentação e de receção (incluindo alojamento), conquanto se demonstre que tais despesas contribuem para a realização de operações tributáveis da empresa.

Esta norma é uma exceção à limitação total imposta pelo famoso artigo 21.º do código do IVA, com a justificação de que se tratam de serviços facilmente desviáveis para consumo privado.

Não obstante esta limitação estar consagrada na Diretiva IVA, e confirmada pelo Tribunal de Justiça da União Europeia²⁸, a mesma coloca os fornecedores portugueses numa situação concorrencial desvantajosa. Se não, veja-se: uma empresa alemã do setor automóvel que pretenda realizar um evento corporativo para o lançamento de um novo modelo, se o fizer em Espanha, a um orçamento de 500 mil euros corresponderá um gasto de 500 mil euros, uma vez que o IVA que lhe vier a ser liquidado será integralmente reembolsado; se o evento for realizado em Portugal, sobre o orçamento apresentado acrescentará IVA que poderá ascender a 115 mil euros, dos quais apenas 57,5 (50%) serão suscetíveis de serem reembolsado, ou seja, o mesmo evento realizado em Portugal custará 557,5 mil euros.

	Portugal	Espanha	França	Grécia	Itália
Dedutibilidade do IVA incorrido em despesas de alojamento, restauração, entre outros	50%	100%	100%	0%	0%

Ora, sem prescindir do seu objetivo de evitar desvios para consumo particular, entendemos ser possível eliminar esta limitação, cumprindo assim um dos objetivos basilares do imposto - ser neutro para as empresas - e desta forma tornar Portugal um país mais atrativo na captação destes eventos.

²⁴ De acordo com dados do Banco de Portugal

²⁵ De acordo com a verba 3.1 da Lista II anexa ao Código do IVA, são tributáveis à taxa intermédia de IVA a prestações de serviços de alimentação e bebidas, com exclusão das bebidas alcoólicas, refrigerantes, sumos, néctares e águas gasificadas ou adicionadas de gás carbónico ou outras substâncias.

²⁶ Estudo realizado pela Deloitte Consultores, S.A., no âmbito do anuário da Federação Portuguesa de Golfe, "Estudo de impacte macroeconómico do Golfe em Portugal".

²⁷ Impacto direto da prática de Golfe desconsiderando efeito da receita referente a Food & Beverage e Loja de Golfe

²⁸ Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 16 de fevereiro de 2020 - C-630/19 - PAGE International Lda, de 26 de fevereiro de 2020 contra a Autoridade Tributária e Aduaneira

● O IVA oculto na estrutura de custos das empresas

A neutralidade, que caracteriza o IVA, decorre do mecanismo de liquidação e dedução do imposto. Sucede que, existe um conjunto de operações isentas de IVA que, pelo facto de não gerarem liquidação de IVA a jusante, bloqueiam o mecanismo de dedução a montante. Nestes casos, o IVA deixa de ser neutro e passa a incorporar os custos correntes e de investimento desses operadores económicos – tornando-se um “IVA oculto”.

O impacto do IVA oculto será tanto maior quanto forem os fornecimentos destinados a consumos intermédios, ou seja a outros operadores económicos.

De entre as operações isentas de IVA em que se verifica um importante volume em consumos intermédios são as operações financeiras e de seguros (por oposição aos serviços de educação e de saúde que se destinam na sua quase totalidade a consumidores finais).

Para os sectores financeiros e de seguros, diversos países da UE implementaram medidas que permitem mitigar o impacto do IVA oculto: os Grupos de IVA e a renúncia à isenção do IVA.

Grupos de IVA

A Diretiva do IVA prevê a possibilidade de os Estados Membros poderem considerar como um único sujeito passivo as pessoas estabelecidas nesse território, ainda que juridicamente independentes, desde que se encontrem vinculadas entre si em termos financeiros, económicos e organizacionais. Nestes casos, as operações entre os membros do grupo são desconsideradas para efeitos de IVA. Esta figura permite que, em contexto de grupo, as entidades partilhem atividades complementares, tais como as áreas dos sistemas informáticos, dos serviços administrativos ou das compras, sem que dessa partilha resultem operações sujeitas a tributação e, por consequência, se crie IVA no seio do grupo.

Portugal não implementou esta opção, circunstância que provoca, naturalmente, distorções de concorrência, porquanto as instituições financeiras e de seguros a operar em Portugal sofrem custos mais elevados, comparativamente com as que operam nos Estados-membros que implementaram os Grupos de IVA, custos esses que serão tanto maiores quanto mais elevada for a taxa de IVA em vigor.

Renúncia à isenção do IVA no setor bancário

A isenção de IVA aplicável grosso modo às operações financeiras está relacionada com a complexidade associada à determinação da base tributável, tendo surgido como a solução mais pragmática, de modo a evitar divergências na aplicação do regime de IVA de um Estado Membro para outro²⁹.

Sucede que o IVA suportado pelas instituições financeiras tem sofrido um incremento considerável, devido à evolução e desenvolvimento dos serviços prestados por estas instituições, impulsionados, por exemplo, pela globalização, o aumento do *outsourcing* no setor, aumento da competição e adoção de estruturas mais complexas, acompanhado por um aumento significativo das taxas de IVA.

Na tentativa de calcular o montante de IVA irrecuperável, um estudo realizado em 2006³⁰ refere que, de acordo com dados da Eurostat de 2007, este seria superior a 33 milhões de euros.

A este facto acresce que as dificuldades de aplicação da isenção às operações financeiras têm criado distorções de concorrência dentro da União Europeia³¹, uma vez que tais regras são interpretadas e aplicadas de forma inconsistente pelos Estados Membros, facto que se reflete, aliás, no volume de litígios perante o TJUE.

Todavia, a Diretiva do IVA permite que os Estados Membros concedam aos sujeitos passivos o direito de optar pela tributação destas operações, designadamente quando o destinatário da operação é um operador económico. Esta opção permitia que o IVA incorrido a montante seja recuperado e não onere a estrutura de custos. São exemplos de Estados Membros que incluíram a possibilidade de renúncia à isenção a Áustria, a Estónia, França, Alemanha e Lituânia.

A introdução desta possibilidade na legislação nacional iria traduzir-se numa vantagem competitiva clara para o setor em Portugal, designadamente quando comparado com os países acima referidos.

²⁹ Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 19 de Abril de 2007 - C-455/05 - Velvet & Steel Immobilien und Handels GmbH contra Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel.

³⁰ PwC, How the EU VAT exemptions impact the Banking Sector, Study to assess whether banks enjoy a tax advantage as a result of the EU VAT exemption system, October 2011

³¹ Group on the Future of VAT 26th meeting – 5 April 2019, GFV NO 087, Update on the state of play of financial and insurance services and their VAT treatment

● Fiscalidade verde

Seguindo a tendência de preocupação crescente com questões relacionadas com o ambiente e as alterações climáticas, a União Europeia tem vindo a estimular a aplicação de instrumentos de fiscalidade verde, através da implementação de impostos verdes, não apenas como veículo de angariação de receita e financiamento de políticas de fiscalidade verde, mas como veículo da promoção da eficiência e crescimento económico.

Neste âmbito, foi apresentada uma proposta³² pela Comissão Europeia relacionada com as medidas “European Green Deal” (EGD) e “Fit for 55 Package”, que traçou o objetivo de alcançar a neutralidade carbónica em 2050. Entretanto, a meta para 2030 foi revista, sendo que agora se situa na redução das emissões em 55% face ao ano de 1990³³, sendo o “Fit for 55” um pacote legislativo que pretende viabilizar este conjunto de intenções, com entrada em vigor em janeiro de 2023.

São diversas as medidas previstas, destacando-se a imposição de níveis mínimos de tributação nos diversos Estados Membros, a tributação com base no conteúdo energético (Gj), bem como no seu desempenho ambiental e a tributação de produtos energéticos que sejam concorrentes, quando utilizados como combustíveis.

Tratando-se apenas de uma proposta não nos é possível, ainda, determinar com exatidão o impacto da introdução destas medidas, uma vez que, quer a unidade de medida, quer a designação de alguns produtos é diferente. Todavia, de uma análise preliminar foi-nos já possível verificar que, para diversos produtos, os atuais níveis de tributação Portugal já estejam acima dos limites inferiores que se pretendem impor.

Ora, persistindo no objetivo pretendido, haverá, ainda assim que observar se os setores exportadores, como, por exemplo, as ligadas ao setor automóvel ou do papel ou as do setor dos transportes, não saem penalizadas quando comparadas com as suas concorrentes, quer na União Europeia, quer de Países Terceiros.

Finalmente, diríamos que o sistema fiscal pode também ajudar a tornar a economia mais competitiva se a sua aplicação não implicar um consumo excessivo e desproporcional de recursos, como veremos no ponto seguinte.

6. Um contributo para a simplificação e redução dos custos de contexto

Não é segredo que a temática dos custos de contexto surge, em Portugal, como uma significativa força de bloqueio à competitividade das empresas, em claro paradoxo com o esforço de digitalização verificado nos últimos anos, bem como com as medidas de diminuição do contencioso tributário entretanto implementadas.

Em 2015, o Instituto Nacional de Estatística (INE) realizou o “*Inquérito aos Custos de Contexto*” (IaCC), no âmbito do qual o conceito de “custos de contexto” ficou definido como os “*efeitos negativos decorrentes de regras, procedimentos, ações e/ou omissões que prejudicam a atividade das empresas e que não são imputáveis ao investidor, ao seu negócio ou à sua organização*”.

O estudo incidiu, entre outros, sobre a perceção das empresas acerca dos custos de contexto decorrentes do sistema fiscal, sendo que, numa escala de 1 a 5, em que 5 corresponde ao indicador de obstáculo mais elevado, foi atribuída, neste domínio, uma pontuação de 3,31 por parte das empresas inquiridas.

Esta perceção negativa apenas foi suplantada pelo sistema judicial (3,70) e pelos licenciamentos (3,46). De referir que, no contexto judicial, as disputas fiscais assumiram-se como maiores obstáculos para as empresas do que as comerciais ou laborais, com destaque para a duração dos processos.

Entre os tributos analisados (a saber, IRC, IVA, Contribuições para a Segurança Social e Impostos Municipais), o IVA recebeu a classificação mais elevada no indicador de obstáculo (3,47) sobretudo nos parâmetros de complexidade do imposto e frequência das obrigações de *compliance*.

No inquérito realizado pelo INE em 2017, os indicadores mantiveram-se relativamente estáveis face ao apurado em 2015, com exceção das microempresas que passaram a identificar o sistema judicial como o maior obstáculo, em detrimento do sistema fiscal.

Pese embora não disponhamos de dados mais recentes por parte do INE, outras publicações comprovam a atualidade das conclusões do estudo acima descrito.

Com efeito, de acordo com a publicação “*Paying Taxes 2020*”, um estudo conjunto da PwC e do World Bank Group, as empresas despendem uma média de 243 horas para pagar os seus impostos em Portugal, ao passo que, na vizinha Espanha, as empresas veem esse tempo médio reduzido para 143 horas.

Por seu turno, a Comissão Europeia no “Relatório relativo a Portugal de 2020” conclui que, “*O cumprimento das obrigações fiscais em Portugal continua a ser um processo oneroso. Embora a declaração eletrónica tenha passado a ser a norma em Portugal nos últimos anos, (...), Portugal é um dos países onde o pagamento de impostos continua a ser um processo excessivamente moroso. (...). Além disso, cerca de dois terços das empresas*

³² Brussels, 14.7.2021 COM(2021) 563 final 2021/0213 (CNS) Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE restructuring the Union framework for the taxation of energy products and electricity (recast); Disponível em: https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/revision_of_the_energy_tax_directive_0.pdf

³³ Ano que marca o primeiro relatório do The Intergovernmental Panel on Climate Change (IPCC) sobre as alterações climáticas.

inquiridas em 2017 consideravam o sistema fiscal português «complexo e ineficaz», um aumento de cerca de 10 pontos percentuais em relação a dois anos antes. O sistema fiscal poderia tornar-se menos complexo se se reduzisse o número de disposições especiais e se simplificasse a linguagem utilizada na redação legislativa por forma a limitar a margem para interpretações divergentes.”.

Tal significa que, as medidas implementadas nos últimos anos com o intuito de promover a digitalização e, conseqüentemente, atingir objetivos de simplificação administrativa, bem como as medidas adotadas para imprimir maior celeridade ao contencioso tributário, foram manifestamente insuficientes e/ou viram a sua eficácia reduzida por outras condicionantes.

A economia do presente trabalho não permite listar exaustivamente o que se encontra na base de custos de contexto tão elevados, mas sublinham-se os seguintes fatores contributivos para os mesmos:

- O sistema fiscal é dotado de elevada complexidade, para o que contribui o facto de se verificar uma crescente tendência em promover alterações de fundo via Orçamento do Estado (OE). Esta técnica legislativa revela-se problemática, uma vez que as alterações são efetuadas fora do contexto dos diplomas em que se inserem, gerando autênticas “mantas de retalhos” de difícil concatenação e, por isso, criando amplas divergências de interpretação.
- Por outro lado, o regime fiscal é alterado a uma velocidade vertiginosa, sendo difícil para as empresas fazer projeções e até se manterem *compliant* relativamente ao conjunto de obrigações fiscais a que estão sujeitas. Ademais, os prazos de implementação de algumas medidas estão, frequentemente, desligados dos tempos necessários para o ajustamento de sistemas/procedimentos internos das empresas e para esclarecimento das dúvidas que possam surgir.
- O sistema fiscal desdobra-se em múltiplas isenções, taxas e regimes especiais que dificultam a compreensão e aplicação da Lei, bem como em taxas administrativas e contribuições especiais dispersas em legislação avulsa. Tal facto não só cria dificuldades na aplicação da Lei, como também levanta sérios problemas de transparência quanto à composição do preço que é pago pelos consumidores.
- A relação entre a Autoridade Tributária e Aduaneira (ATA) e o contribuinte é distante e pautada pela desconfiança. Pese embora o e-balcão tenha sido uma medida de aproximação relevante, os prazos de resposta são demorados e a ATA não se encontra vinculada às suas respostas, pelo que os contribuintes que atuarem em conformidade com as instruções transmitidas por esta via podem, ainda assim, ser confrontados com opiniões distintas por parte das equipas de inspeção tributária e, no limite, ser alvo de coimas.
- Do mesmo modo, em muitos casos, o prazo médio de resposta a Pedidos de Informação Vinculativa (PIV) não se compagina com a realidade de negócio. Acresce que, os PIV que se revestem de carácter de urgência implicam o pagamento de uma taxa, cujo valor é proibitivo para empresas de menor dimensão.
- As restrições orçamentais não permitem dotar a ATA, nem tão-pouco o sistema judicial dos meios humanos e técnicos de que necessitam.
- Às obrigações de entrega de várias declarações (declaração periódica, recapitulativa, Intrastat e IES), a que acrescem as obrigações de comunicação de ficheiros SAF-T e de documentos de transporte, entrou recentemente em vigor a obrigação de uso de programas certificados de faturação por entidades não residentes, detentoras de meros registos de IVA em Portugal, que se encontrem abrangidas pelo artigo 35.º-A do Código do IVA. Tal pressupõe um investimento significativo por parte destas empresas, o que pode prejudicar a sua vontade de atuar no mercado português.

Para além dos aspetos acima referidos, que urge melhorar, poder-se-á atuar também nas seguintes vertentes:

- No que diz respeito às taxas administrativas, revela-se premente reforçar a transparência na sua cobrança e facilitar o acesso à informação, reunindo-as num único diploma e/ou criando uma plataforma online, atualizada a todo tempo, em que, por setor empresarial e/ou município, seja possível identificar as taxas a que as empresas se encontram sujeitas e a respetiva legislação em que se encontram previstas.
- Em sede de IVA, era importante reunir num único código o Regime do IVA das Transações Intracomunitárias (RITI), bem como outros diplomas avulsos, como é o caso do regime de reembolso previsto no Decreto-Lei n.º 186/2009 de 12 de agosto ou do Regime Especial de Tributação de Bens em Segunda Mão previsto no Decreto-Lei, n.º 199/96, de 18 de outubro.
- A ATA deveria rever as instruções por si publicadas (Ofícios-Circulados, manuais, etc.) em função do teor das decisões proferidas pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE). Esta temática é particularmente relevante na área dos impostos indiretos, com especial destaque para o IVA, já que se trata do imposto cujo grau de harmonização na União Europeia é mais elevado, servindo os acórdãos do TJUE de bússola na aplicação das normas e princípios.

- À semelhança de outros países como a Holanda, será de equacionar a possibilidade de os contribuintes celebrarem “acordos prévios” com a ATA, os designados *Advance Tax Rulings* (ATR). Tal permitiria que, empresas nacionais ou estrangeiras que pretendessem investir em Portugal, validassem previamente junto da ATA os impactos fiscais decorrentes do seu modelo de negócio, obtendo a garantia de que o tratamento fiscal e procedimentos definidos junto da ATA não seriam colocados em crise durante um determinado período de tempo. A este respeito refira-se a atual limitação dos PIV dizerem respeito a um único imposto.
- No que diz respeito à simplificação das obrigações de *compliance*, olhamos com expectativa para as medidas do novo SIMPLEX 20/21, no âmbito das quais se encontra previsto o “*alargamento adicional do âmbito de aplicação das medidas IRS Automático e IVA Automático +, para simplificar ainda mais o cumprimento das obrigações fiscais*”. Segundo entendemos, esta medida a implementar no último trimestre de 2021, permitirá o alargamento do espetro de contribuintes que veem as suas declarações automaticamente preenchidas com base no SAF-T, o que é sem dúvida um aspeto positivo a registar.

No que concerne ao elevado número de processos fiscais pendentes nos Tribunais, bem como à sua morosidade, importa identificar, desde logo, quais as temáticas que geram mais litígios entre a ATA e os contribuintes e que, por isso, carecem de intervenção legislativa urgente. Por outra parte, é necessário verificar quais tendências decisórias dos Tribunais, por forma a que a ATA não persista em litígios votados ao insucesso.

Neste âmbito, é importante destacar que o recurso ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) como forma alternativa de resolução de litígios em matéria fiscal, persiste como uma importante medida ao alcance das empresas para uma resolução mais rápida dos seus conflitos com a ATA.

De facto, segundo dados de 2013 (os últimos mais detalhados e disponíveis *online*), o prazo médio de decisão do CAAD era de 4 meses e 22 dias, ao passo que, de acordo com os dados de 2020 do Sistema de Informação das Estatísticas da Justiça, a duração média dos processos fiscais em primeira instância foi de 48 meses (!).

Ainda que se possa argumentar que os dados do CAAD são demasiado distantes no tempo para fazer uma comparação justa, cumpre referir que, o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, instituído pelo DL n.º 10/2011, de 20/01, sucessivamente alterado, prevê, no seu artigo 21.º, que “*A decisão arbitral deve ser emitida e notificada às partes no prazo de seis meses a contar da data do início do processo arbitral*”.

Assim, ainda que consideremos o prazo máximo de resolução pelo CAAD como de 6 meses, a duração do processo é manifestamente inferior à verificada em sede de Tribunais Administrativos e Fiscais (TAF).

Não obstante, um eventual alargamento de competência do CAAD não pode deixar de ser ponderado com a necessidade de garantir a justiça, credibilidade e independência das suas decisões, pelo que se justifica não só um estudo aprofundado aos dados estatísticos e qualidade das decisões deste Tribunal, bem como um debate alargado acerca de eventuais mecanismos jurídico-processuais que possam assegurar tais propósitos.

Em todo o caso, importa assinalar que, os mesmos dados de 2013 assinalavam que as disputas no CAAD eram em 43.98% favoráveis à ATA. Por seu lado, os dados publicados pelo Gabinete do Secretário de Estado Adjunto e dos Assuntos Fiscais, em sede de “Relatório sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscal 2020” revelam que a percentagem de decisões nos TAF desfavoráveis ao contribuinte ronda os 45%.

Assumindo que o CAAD manteve uma trajetória estável nesta matéria, não revela uma maior tendência do que os tribunais judiciais para decidir a favor do contribuinte, pelo que os receios manifestados ao longo do tempo quanto à sua independência não são confirmados por estes dados.

Cumpre igualmente assinalar que, têm sido várias as alterações ao Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária que vêm reforçar tanto as garantias dos contribuintes, como a credibilidade das decisões do CAAD. São disso exemplos as alterações introduzidas pela Lei n.º 119/2019 de 18 de setembro, que vieram permitir o “*recurso para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com outra decisão arbitral ou com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo*”, bem como as alterações previstas Lei n.º 7/2021 de 26 de fevereiro relativamente à composição deste Tribunal.

Feito este trajeto de identificação dos custos de contexto em Portugal e o singelo contributo para a sua simplificação e redução, concluímos que, dar fôlego às empresas em Portugal não depende apenas das tradicionais propostas de redução de carga fiscal e de introdução ou alargamento de benefícios fiscais, e que o próprio aparelho do Estado convive com entropias à sua atuação que, uma vez reduzidas ou eliminadas, permitiriam uma melhor distribuição de recursos e maior eficiência na arrecadação de receita.