



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA

As taxas reduzidas de IVA e o seu impacto nos Operadores Económicos e Consumidores Finais: Materialidade ou Ilusionismo?

Uma avaliação crítica da Diretiva 2022/542, de 5 de abril

Maria Eduarda de Toledo Chiarelli
Mestrado em Direito Fiscal

Faculdade de Direito | Escola de Lisboa
2023



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA

As taxas reduzidas de IVA e o seu impacto nos Operadores Económicos e Consumidores Finais: Materialidade ou Ilusionismo?

Uma avaliação crítica da Diretiva 2022/542, de 5 de abril

Maria Eduarda de Toledo Chiarelli
Dissertação orientada pelo Senhor Professor Doutor Miguel Gonçalves
Correia

Mestrado em Direito Fiscal

Faculdade de Direito | Escola de Lisboa
2023

*“VAT case law may get more interesting.
There’s very little else to celebrate though.”*
Sérgio Vasques

Aos meus pais, que nunca hesitaram em apoiar meus sonhos.

*Aos meus avós, que mesmo a um Oceano de distância
sempre acompanharam meus passos.*

*Ao Professor Doutor Miguel Gonçalves Correia,
que sempre depositou grande entusiasmo e esperança no tema desta tese.*

Resumo / Abstract

A presente dissertação versará sobre as novas medidas adotadas pela União Europeia, através da Diretiva 2022/542, de 5 de abril, do Conselho, relativamente ao alargamento do âmbito de aplicação das taxas reduzidas de IVA.

Após realizar um breve enquadramento acerca das alterações promovidas em matéria de IVA pela Diretiva, será analisada a repercussão das referidas medidas no direito interno português, sucedendo a esta análise um estudo crítico e aprofundado quanto ao impacto da ampliação das taxas reduzidas de IVA para os consumidores finais e operadores económicos.

Diante de uma discussão antiga, mas que permanece recente nas medidas europeias, a adoção de distintas taxas de IVA ocorre tendo em vista a redistribuição da riqueza, promoção da justiça social ou de comportamentos considerados socialmente desejáveis e implementação de políticas económicas através do imposto sobre o consumo. Assim, propomos analisar os aspetos positivos e negativos que a adoção de múltiplas taxas de IVA pode causar no sistema fiscal-económico, verificando se de facto consiste em um mecanismo eficiente perante os objetivos que propõe a Diretiva.

This dissertation will deal with the new measures adopted by the European Union, through Directive 2022/542, of April 5, of the Council, regarding the extension of reduced VAT rates scope of application.

After carrying out a brief overview of the changes promoted in terms of VAT by the Directive, the repercussion of these measures in Portuguese domestic law will be analyzed, following this analysis with a critical and in-depth study of the impact of the expansion of reduced VAT rates for the final consumers and economic operators.

Faced with an old discussion, which remains recent in European measures, the adoption of different VAT rates occurs with a view to redistributing wealth, promoting social justice or behaviors considered socially desirable, and implementing economic policies through consumption tax. Thus, we propose to analyze the positive and negative aspects that the adoption of multiple VAT rates can cause in the fiscal-economic system, verifying whether it is in fact an efficient mechanism in view of the objectives proposed by the Directive.

ÍNDICE

CAPÍTULO I. INTRODUÇÃO.....	9
1. NOTA INTRODUTÓRIA.....	9
2. DELIMITAÇÃO DO TEMA E ESTRUTURA DA TESE.....	9
CAPÍTULO II. A DIRETIVA (UE) 2022/542, DO CONSELHO, DE 5 DE ABRIL.....	11
1. INTRODUÇÃO.....	11
2. O SISTEMA IVA ATUAL.....	12
3. MEDIDAS TRANSITÓRIAS E DERROGAÇÕES.....	14
3.1. <i>Cláusulas de standstill</i>	15
3.2. <i>Sunset clauses</i>	17
4. AS MEDIDAS A SEREM ADOTADAS PELA DIRETIVA.....	17
4.1. <i>Medidas protetoras do meio ambiente</i>	18
4.2. <i>Digitalização</i>	19
4.3. <i>Alteração das regras de localização</i>	19
4.4. <i>Medidas excecionais e de caráter geográfico</i>	20
4.5. <i>Obras de arte, coleção ou antiguidades e regime da margem</i>	21
4.6. <i>Medidas relacionadas com a saúde</i>	21
4.7. <i>As diferentes taxas</i>	22
5. AS ALTERAÇÕES DAS NORMAS DE IVA FACE À NEUTRALIDADE DO IMPOSTO.....	22
CAPÍTULO III. O REFLEXO DA DIRETIVA NO SISTEMA JURÍDICO-FISCAL PORTUGUÊS .	24
1. TAXAS REDUZIDAS.....	24
2. TAXAS ZERO.....	26
3. CONCLUSÕES.....	28
CAPÍTULO IV. ANÁLISE CRÍTICA DO IMPACTO DA DIRETIVA 2022/542: O MODELO DE TAXAS DISTINTAS DE IVA E AS SUAS (DES)VANTAGENS.....	29
1. AS DIFERENTES TAXAS DE IVA E SUA RAZÃO DE SER.....	29
2. A DEFESA DE UMA TAXA ÚNICA DO PONTO DE VISTA DA EFICIÊNCIA DO IMPOSTO.....	32
2.1. <i>O conceito de eficiência</i>	32
2.2. <i>A neutralidade fiscal do IVA</i>	33
2.3. <i>O impacto das diferentes taxas para o consumidor final e para o operador económico</i>	33
2.4. <i>Os custos de contexto e a erosão da base tributária</i>	46
2.5. A PROMOÇÃO DA IGUALDADE ATRAVÉS DA REDISTRIBUIÇÃO DA RIQUEZA.....	49
CAPÍTULO V. CONCLUSÕES.....	53

Lista de Acrónimos e Siglas

Ac. – Acórdão

AT – Autoridade Tributária

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CRP – Constituição da República Portuguesa

EM UE – Estados Membros da União Europeia

GST – *Goods and Services Tax*

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

PIB – Produto Interno Bruto

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

UE – União Europeia

Capítulo I. Introdução

1. Nota introdutória

O presente estudo tem como principal objetivo analisar as alterações promovidas pela Diretiva 2022/542 do Conselho, de 5 de abril de 2022, na Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativamente às novas taxas reduzidas de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) a serem adotadas no contexto europeu, bem como avaliar a sua repercussão no direito interno português.

Para além disso, propõe uma análise crítica quanto aos aspetos normativos-fiscais da Diretiva e quanto às consequências da adoção de novas taxas reduzidas de imposto sobre o consumo para os operadores económicos e consumidores finais. O estudo visa avaliar se as taxas diferenciadas de IVA representam efetivamente um instrumento eficiente na prossecução da justiça social, indução de comportamentos considerados socialmente desejáveis e implementação de políticas económicas, do ponto de vista do *design* e operação do imposto.

2. Delimitação do Tema e Estrutura da Tese

O estudo cingir-se-á à análise das taxas do imposto numa perspetiva fiscal, recorrendo sempre que necessário e possível à literatura económica. Atenta a economia da tese e os seus objetivos, não se abordarão os temas relacionados com a determinação da base do imposto, a não ser onde a análise se demonstre absolutamente crucial para o propósito da tese.

Para o efeito, o estudo é delimitado primariamente à análise da Diretiva 2022/542, de 5 de abril e ao seu impacto no direito interno e europeu, avaliando criticamente se as novas disposições promulgadas pela Diretiva conferem vantagens de fundo ou se, pelo contrário, se repercutirão negativamente na estrutura do imposto e no funcionamento da economia dos Estados-Membros.

Assim, o primeiro capítulo irá analisar as alterações promovidas pela Diretiva no que tange às taxas diferenciadas, às novas categorias de bens e serviços a serem incluídas no escopo do Anexo III da Diretiva e à nova regra de localização para tributação de serviços prestados de forma eletrónica.

No segundo capítulo, por sua vez, importará tratar da repercussão da Diretiva no direito fiscal português, salientando as principais diferenças entre o Anexo III da mesma e o Código do IVA português (“CIVA”). Serão analisados os pontos em que o direito português

precisará se adaptar à Diretiva e os pontos em que poderá manter as disposições atualmente vigentes.

Por fim, escalpelizado o novo regime de taxas de imposto proposto pela Diretiva, o terceiro capítulo avaliará criticamente o modelo das taxas diferenciadas de IVA e as suas (des)vantagens, cobrindo os aspetos normativos e económicos das referidas taxas. Aprofundar-se-á o estudo quanto ao eventual impacto negativo das referidas taxas para a operação do imposto, de modo a determinar se as novas medidas tomadas pela União Europeia são, ou não, as mais acertadas.

Capítulo II. A Diretiva (UE) 2022/542, do Conselho, de 5 de abril

1. Introdução

A Diretiva 2022/542, do Conselho, de 5 de abril (doravante “**Diretiva**”) vem alterar a Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro (a “**Diretiva-mãe**”), em matéria de taxas de IVA.

A Diretiva possui como escopo principal a implementação de novas taxas reduzidas de IVA pelos Estados-Membros da União Europeia, assegurando uma igualdade de tratamento aos mesmos quanto à possibilidade de implementação das referidas taxas. Paralelamente, pretende implementar respostas às medidas socio ambientais debatidas desde a promulgação do Pacto Ecológico pelos Estados-Membros¹.

Além disso, propõe soluções que visam fazer face a certas alterações sociais decorrentes da pandemia do COVID-19, alargando o escopo de disposições relacionadas com a saúde e prevendo medidas excecionais a serem adotadas pelos Estados-Membros em caso de catástrofes e crises humanitárias.

Por outro lado, a Diretiva propõe medidas tendo em conta a digitalização de operações de transmissões de bens e prestações de serviços – adaptando-se à chamada “*era da digitalização*”. Assim, alarga o âmbito de aplicação de determinadas isenções e taxas reduzidas para serviços prestados em *streaming*, modificando, também, as regras de localização do imposto no que tange aos serviços prestados de forma eletrónica.

No fundo, as alterações promovidas pela Diretiva têm por base a lógica resguardada pelos princípios inerentes ao IVA. No próprio preâmbulo é possível verificar as finalidades que pretende alcançar, nomeadamente: (i) a promoção do interesse público geral (incluindo a proteção da saúde e do meio ambiente); (ii) a defesa do consumidor final; (iii) a descomplexificação do *design* do imposto; (iv) a redução de custos para as empresas; (v) a neutralidade; e (vi) a não distorção da concorrência a partir da implementação de limites que impeçam a erosão da base do imposto. O objetivo deste estudo será, então, analisar se os objetivos pretendidos efetivamente são passíveis de serem alcançados com as medidas adotadas pela Diretiva.

¹ Comissão Europeia (2019), *Comunicação ao Parlamento Europeu, ao Conselho Europeu, ao Conselho, ao Comité Económico e Social Europeu e ao Comité das Regiões sobre o Pacto Ecológico Europeu*. Bruxelas. https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:b828d165-1c22-11ea-8c1f-01aa75ed71a1.0008.02/DOC_1&format=PDF, consult. em 21/Fev/2023.

Neste sentido, a Diretiva vem alargar o âmbito de aplicação das taxas reduzidas de IVA, tanto em termos quantitativos, ao permitir um maior número de taxas reduzidas a serem implementadas pelos EM; quanto qualitativos, ao expandir as categorias de bens e serviços perante as quais as taxas reduzidas poderão ser aplicadas.

Com isso, revê e moderniza o Anexo III constante da Diretiva-mãe, que contém a lista de bens e serviços que podem beneficiar das referidas taxas reduzidas. Para o efeito, cria um sistema de “pontos”, diante do qual os Estados-Membros podem aplicar cada taxa reduzida até um máximo de categorias de bens ou serviços constantes do Anexo, conforme veremos a seguir.

Os Estados-Membros passam então a poder aplicar:

- Um máximo de duas taxas reduzidas não inferiores a 5% às entregas de bens e prestações de serviços constantes da lista prevista no Anexo III da Diretiva, até um limite máximo de 24 “pontos” do mesmo Anexo (cf. **Apêndice I**);
- Uma taxa super reduzida inferior ao mínimo de 5% às entregas de bens ou prestações de serviços que constam dos pontos 1) a 6) e 10-C do Anexo III, num máximo de sete “pontos”, bem como a qualquer outro ponto do Anexo III abrangido pelas opções que constam do artigo 105.º-A, n.º 1 da Diretiva;
- Uma isenção com direito à dedução do IVA pago a montante (isenção completa) às entregas de bens ou prestações de serviços que constam dos pontos 1) a 6) e 10-C do Anexo III, num máximo de sete “pontos”, bem como a qualquer outro ponto do Anexo III abrangido pelas opções que constam do artigo 105.º-A, n.º 1 da Diretiva.

Em conclusão, os Estados-Membros passam a poder adotar 5 (cinco) taxas distintas de IVA: *(i)* uma taxa normal, não inferior a 15% (e sem limite máximo); *(ii)* duas taxas reduzidas não inferiores a 5%; *(iii)* uma taxa super reduzida inferior a 5%; e *(iv)* uma taxa zero, que configura uma isenção completa (isenção com direito à dedução do imposto pago a montante).

2. O sistema IVA atual na perspectiva das taxas de imposto

O sistema europeu do IVA é atualmente estruturado segundo a mesma lógica com que foi inicialmente concebido, isto é, a partir da aplicação de diferentes taxas de imposto. O referido *design* do imposto enquadra-se no chamado “IVA tradicional”, que obedece a uma lógica de procura de uma maior redistribuição da riqueza e promoção da justiça social

através da implementação de distintas taxas de IVA – ao contrário do chamado IVA moderno (conforme melhor se detalhará mais adiante em **Capítulo IV**).

O sistema do IVA tradicional empenha-se em redistribuir riqueza ao fazer incidir sobre bens essenciais taxas menores de IVA, visando garantir que famílias com menores rendimentos não arquem tanto com o encargo do imposto.

Ademais, a *ratio* consubstanciada na diferenciação das taxas de imposto deve ser analisada também em conjunto com o princípio do destino, conforme prevê o próprio preâmbulo da Diretiva:

*No âmbito de um regime em que as entregas de bens e as prestações de serviços fossem tributadas no Estado-Membro de destino, **os fornecedores e prestadores não teriam vantagens significativas em estar estabelecidos num Estado-Membro com taxas de IVA mais baixas.** No quadro de um regime deste tipo, uma maior **diversidade das taxas de IVA não perturbaria o funcionamento do mercado interno nem criaria distorções da concorrência.***

Assim, a aplicação de diferentes taxas de imposto, necessariamente em conjunto com a adoção do princípio do destino, é vista pelas instituições europeias como medida eficaz. Dado que (supostamente) não perturba o normal funcionamento do mercado, é tido como eficiente para a prossecução da neutralidade do IVA e dos objetivos de justiça social.

A regulamentação das diferentes taxas de imposto é prevista fundamentalmente nos artigos 93.º e seguintes da Diretiva-mãe, não obstante a previsão de certas medidas derogatórias para alguns Estados-Membros.

Ao abrigo do sistema anterior à publicação da Diretiva (UE) 2022/542, de 5 de abril, os Estados-Membros podiam aplicar: (i) uma taxa normal não inferior a 15%²; (ii) uma ou duas taxas reduzidas³; e (iii) isenções⁴ (completas e incompletas, isto é, com e sem direito à dedução, respetivamente).

A taxa normal era – e continua a ser – aplicada numa percentagem idêntica, não inferior a 15%, para a entrega de bens e prestação de serviços⁵.

As taxas reduzidas, por sua vez, podiam – e continuam a poder – ser aplicadas apenas às operações constantes do Anexo III da Diretiva (cf. **Apêndice II** do presente documento) e não podiam ser inferiores a 5%⁶.

² Artigos 96.º e 97.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro.

³ Artigo 98.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro.

⁴ Título IX, Artigos 131.º e *ss* da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro.

⁵ Artigos 96.º e 97.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro.

⁶ Artigos 98.º, n.º 2 e 99.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro.

Por fim, a taxa zero, configurada na Diretiva-mãe como “isenção”, pode ser aplicada de forma completa ou incompleta, consoante confira ou não direito à dedução do imposto na cadeia económica. A isenção completa permite a dedução do IVA pago a montante, enquanto a isenção incompleta configura uma isenção sem possibilidade de dedução do imposto – sendo por isso que nem sempre uma taxa zero representa uma vantagem para os operadores económicos.

3. Medidas transitórias e derrogações

Primeiramente, a fim de garantir a plena aplicação das novas disposições previstas pela Diretiva, a mesma prevê certas medidas transitórias. O preâmbulo da Diretiva estabelece que as alterações não afetam as disposições derogatórias relativas à aplicação de isenções sem direito à dedução do IVA a montante previstas no anexo X da Diretiva 2006/112/CE. Assim, podemos concluir que as referidas medidas transitórias são também asseguradas através de medidas derogatórias já em vigor, a serem aplicadas, agora de forma mais generalizada, em função do princípio da igualdade de tratamento entre os Estados-Membros.

As medidas derogatórias prendem-se com regras que permitem a certos EM aplicarem taxas mais baixas de IVA, as quais são justificadas através de «*características geográficas específicas ou por razões sociais em benefício do consumidor final ou de interesse geral*»⁷. Essas derrogações, anteriormente à publicação da Diretiva em abril de 2022, só eram possibilitadas em determinadas circunstâncias e para determinados EM, ou seja, existiam somente em casos específicos.

A Diretiva possibilitou, no entanto, a aplicação por todos os EM de determinadas taxas mais reduzidas de IVA em função de medidas derogatórias já existentes, por força do princípio da igualdade de tratamento⁸. Aos diferentes EM é possibilitada agora a aplicação de medidas derogatórias já aplicadas por outros Estados, desde que o âmbito de aplicação das mesmas seja respeitado em conformidade com o previsto pelo Estado de origem.

⁷ Ponto (9) do Preâmbulo da Diretiva (UE) 2022/542, de 5 de abril.

⁸ “*Em consonância com o princípio da igualdade de tratamento, é, por conseguinte, adequado prever a possibilidade, aberta a todos os Estados-Membros, de aplicar taxas mais baixas aos bens e serviços aos quais são aplicáveis taxas mais baixas noutros Estados-Membros, e nas mesmas condições*”. Ponto (9) do Preâmbulo da Diretiva (UE) 2022/542, de 5 de abril.

Assim, na análise das medidas transitórias a serem adotadas para implementação da Diretiva importa considerar as medidas derogatórias existentes, bem como a densificação das cláusulas de *standstill* e das *sunset clauses* que dela constam.

3.1. Cláusulas de *standstill*

As cláusulas de *standstill* permitem que os Estados-Membros possam manter em vigor certas medidas derogatórias que já adotavam em matéria de taxas desde 1 de janeiro de 2021, contanto que respeitem certas condições específicas determinadas pela Diretiva.

Essas cláusulas, em consonância com o princípio da igualdade de tratamento, garantem a promulgação de disposições que conferem somente a alguns EM a aplicação de determinadas medidas derogatórias, de modo a aditar à Diretiva os artigos 105.º-A e 105.º-B.

Com exceção dos impedimentos previstos pelas *sunset clauses*, conforme será visto no **ponto 3.2.** a seguir, os Estados-Membros que já aplicavam taxas super reduzidas ou taxas zero a determinadas transmissões de bens ou prestações de serviços que constam nas categorias do Anexo III poderão continuar a fazê-lo, desde que respeitem o limite máximo de **7 categorias**.

Diante do exposto, o único limite para a aplicação das referidas taxas é assegurar que não sejam aplicadas a mais do que sete categorias do Anexo III da Diretiva, pelo que os EM que atualmente excedam as sete categorias na aplicação deste tipo de taxa deverão limitar a sua aplicação aos 7 pontos previstos, até 1 de janeiro de 2032 ou aquando da adoção do regime definitivo, conforme o que ocorrer primeiro⁹.

Por outro lado, os EM que apliquem a determinadas operações económicas taxas consideradas reduzidas não inferiores a 12% (*taxas parking*) poderão manter a sua aplicação, em conformidade com o artigo 105.º-A, n.º 3 da Diretiva.

⁹ “A fim de respeitar o limite máximo de sete pontos, os Estados-Membros que, em 1 de janeiro de 2021, aplicavam tais taxas mais baixas a entregas de bens ou prestações de serviços abrangidas por mais de sete pontos do anexo III da Diretiva 2006/112/CE deverão limitar a aplicação das taxas reduzidas inferiores ao mínimo de 5 %, bem como da concessão de isenções com direito à dedução do IVA pago a montante, a entregas de bens ou prestações de serviços abrangidos por sete pontos do anexo III da Diretiva 2006/112/CE o mais tardar em 1 de janeiro de 2032 ou aquando da adoção do regime definitivo, consoante o que ocorrer primeiro”. Ponto (9) do Preâmbulo da Diretiva (UE) 2022/542, de 5 de abril.

Para cumprimento do princípio da igualdade de tratamento, os restantes EM poderão também aplicar as referidas derrogações, desde que adotem legislação correspondente até 7 de outubro de 2023 e comuniquem ao Comité IVA a medida adotada.

Isto porque é aberta a todos os Estados-Membros a possibilidade de aplicarem as medidas derogatórias que preveem taxas reduzidas não inferiores a 12% aos bens e serviços que não constam da Lista do Anexo III da Diretiva-mãe e são aplicadas noutros EM, desde que respeitem as mesmas condições nele previstas¹⁰.

Em relação às taxas aplicadas nos artigos 105.º-A e 105.º-B, os outros EM poderão igualmente adotá-las, mas desde que respeitem as condições aplicáveis a 1 de janeiro de 2021 no EM de origem.

Para o efeito, foram criadas duas obrigações de comunicações: (i) a comunicação por parte dos EM, que deveriam comunicar ao Comité IVA até 7 de julho de 2022 o texto das medidas e condições aplicadas às taxas reduzidas de IVA; (ii) a comunicação por parte da Comissão, a qual deverá até 1 de julho de 2025 apresentar ao Conselho um relatório a saber em que condições os EM estão a realizar a aplicação das taxas reduzidas de IVA¹¹.

¹⁰ “(10) *Várias outras derrogações permitem atualmente que determinados Estados-Membros apliquem taxas reduzidas não inferiores a 12 % a bens e serviços que não constam da lista do anexo III da Diretiva 2006/112/CE. Dada a proximidade do nível dessas taxas reduzidas em relação à taxa normal e em consonância com o princípio da igualdade de tratamento, é adequado prever a possibilidade, aberta a todos os Estados-Membros, de aplicar taxas reduzidas não inferiores a 12 % aos bens e serviços aos quais são aplicadas taxas reduzidas não inferiores a 12 % noutros Estados-Membros e nas mesmas condições; (11) Outros Estados-Membros deverão poder aplicar taxas reduzidas não inferiores a 12 % a entregas de bens e prestações de serviços que não constem do anexo III da Diretiva 2006/112/CE, bem como taxas reduzidas inferiores a 5 % e isenções com direito à dedução do IVA pago a montante, a entregas de bens ou prestações de serviços abrangidas por quaisquer pontos do anexo III da Diretiva 2006/112/CE, que não sejam os pontos 1) a 6) e 10-C), desde que respeitem a estrutura das taxas do IVA estabelecida na presente diretiva e as condições aplicadas pelos Estados-Membros que, em 1 de janeiro de 2021, aplicavam taxas reduzidas ou isenções com direito a dedução do IVA pago a montante. Esses outros Estados-Membros deverão incluir os Estados-Membros que atualmente aplicam taxas reduzidas e isenções com direito a dedução do IVA a montante e que pretendam aplicar taxas reduzidas não inferiores a 12 % a entregas de bens e prestações de serviços que não constem do anexo III da Diretiva 2006/112/CE, taxas reduzidas inferiores a 5 % ou isenções com direito à dedução do IVA pago a montante às entregas de bens ou prestações de serviços que não aquelas às quais as aplicam atualmente”.* Ponto (10) e (11) do Preâmbulo da Diretiva (UE) 2022/542, de 5 de abril.

¹¹ “*Com base nas informações transmitidas pela Comissão, os Estados-Membros deverão poder aplicar taxas reduzidas e isenções com direito à dedução do IVA a montante às entregas de bens e prestações de serviços às quais outros Estados-Membros apliquem tais taxas e isenções, desde que essas taxas reduzidas e isenções sejam aplicadas nas mesmas condições que as aplicáveis nos Estados-Membros que já aplicam essas taxas e isenções. Para o exercício dessas opções, os Estados-Membros deverão adotar regras de exercício e comunicar o texto das disposições adotadas ao Comité do IVA. Com base nessa comunicação, a Comissão deverá apresentar ao Conselho um relatório com uma lista exaustiva dos bens e serviços aos quais os Estados-Membros aplicam taxas reduzidas e isenções com direito a dedução do IVA pago a montante”.* Ponto (13) do Preâmbulo da Diretiva (UE) 2022/542, de 5 de abril.

3.2. *Sunset clauses*

Apesar de os EM poderem continuar a aplicar taxas zero, super-reduzidas e reduzidas em consonância com determinadas medidas derogatórias pré-existentes, há certas transmissões de bens e prestações de serviços perante as quais não poderão manter a aplicação das referidas medidas.

Conforme menciona a Diretiva, «*É conveniente conceder aos Estados-Membros que já aplicam tais taxas reduzidas ou isenções o tempo necessário para se adaptarem a esses limites*», sendo por isso que o artigo 105.º-A, n.º 2, permite que mantenham transitóriamente a aplicação dessas medidas até 1 de janeiro de 2032 ou até à adoção do regime definitivo, consoante o que ocorra primeiro. São estas as chamadas “*sunset clauses*”, as quais acabam por não consistir em derrogações extensíveis a outros EM.

Como exemplo de uma *sunset clause* temos a que se refere aos bens prejudiciais ao meio ambiente. Em cumprimento do Pacto Ecológico e Ambiental, as operações que envolvam carbonização deixam de estar abrangidas pelo escopo das taxas reduzidas de IVA, pelo que quando forem aplicadas aos combustíveis fósseis e a outros bens com impacto semelhante nas emissões de gases com efeito de estufa – como a turfa – e à lenha, deverão deixar de ser aplicadas até 1 de janeiro de 2030.

As mesmas taxas deverão deixar de ser aplicadas a pesticidas ou fertilizantes químicos, quer seja ao abrigo de medidas derogatórias, quer ao abrigo da categoria 11) do Anexo III da Diretiva, o mais tardar em 1 de janeiro de 2032.

Portanto, ao contrário das cláusulas de *standstill* previstas como medidas transitórias e perante as quais é possível um EM realizar a manutenção de determinada taxa de imposto, nas *sunset clauses* as referidas taxas não poderão ser mantidas e terão, na verdade, de ser abolidas.

4. As medidas a serem adotadas pela Diretiva

A Diretiva, para além de prescrever medidas relativas à reestruturação das diferentes taxa de IVA que se encontravam à data em aplicação nos diferentes EM, veio também prever uma série de normas que tentam responder a certos fenómenos sociais, nomeadamente, medidas: (i) protetoras do meio ambiente, em conformidade com o Pacto Ecológico; (ii) que visam acompanhar a era da digitalização; (iii) que preveem uma alteração nas regras de localização para operações eletrónicas; (iv) de carácter geográfico; (v) que estabelecem um

regime aplicável em caso de catástrofe; (vi) que preveem um regime particular para as obras de arte e objetos de coleção; e, por fim, (vii) relacionadas com a saúde. Vejamos.

4.1. Medidas protetoras do meio ambiente

Em conformidade com o artigo 105.º-A, n.º 4 da Diretiva, aos combustíveis fósseis e a outros bens com impacto semelhante nas emissões de gases com efeito de estufa (como a turfa), à lenha, aos pesticidas químicos e fertilizantes químicos deixam de ser aplicáveis as taxas reduzidas ou isenções com direito à dedução do IVA – o mais tardar em janeiro de 2030 para os combustíveis fósseis e em janeiro de 2032 para os químicos.

Nesse sentido, os pesticidas e fertilizantes químicos passam a ter uma exclusão expressa constante do n.º 11 do Anexo III da Diretiva, nomeadamente: *«Entrega de bens e prestação de serviços do tipo utilizado normalmente na produção agrícola, com exclusão dos bens de equipamento, tais como as máquinas ou as construções; **e, até 1 de janeiro de 2032, entregas de pesticidas químicos e fertilizantes químicos**».*

Por outro lado, passam a estar incluídos no Anexo III, em ponto 10-C), com possibilidade de aplicação de taxas reduzidas ou isenções de IVA, os serviços que envolvem *«entrega e instalação de painéis solares em residências particulares, habitações e em edifícios públicos e noutros utilizados para atividades de interesse público, ou na sua proximidade».*

As medidas relativas aos aspetos ambientais são importantes no sentido de fazer cumprir o Pacto Ecológico Europeu em matéria de descarbonização e de modo a intensificar o cuidado dos EM com os compromissos ambientais.

Assim sendo, os combustíveis fósseis e fertilizantes químicos deixam de constar da lista de isenções e taxas reduzidas de IVA, passando a serem incluídos na referida lista, por contraposição, os painéis solares. A medida tem em vista promover a utilização de fontes de energia renováveis, apoiando a transição para este tipo de energia dentro da União Europeia e promovendo a independência e autossuficiência energética da mesma.

Estas medidas ambientais em sede de IVA têm como objetivo tornar a produção e utilização transversal de fontes renováveis uma realidade para os agentes económicos e consumidores finais, tornando-as alternativas acessíveis tanto para a economia de mercado como para a economia doméstica.

4.2. Digitalização

As respostas que a Diretiva vem oferecer em termos de digitalização prendem-se tanto com a evolução tecnológica do mundo globalizado, como com práticas tecnológicas que se acentuaram com a pandemia do COVID-19, nomeadamente a realização de eventos em direto e promoção de conteúdos oferecidos através da *internet*.

O factor tecnológico tornou-se um fundamento diferenciador de competitividade entre as diversas empresas, as quais começaram a desenvolver-se cada dia mais digitalmente. Sendo assim, para acompanhar o referido desenvolvimento, a Diretiva prevê que os Estados-Membros possam aplicar uma taxa reduzida a esses serviços de *internet*, bem como para atividades e eventos transmitidos em direto (*streaming*).

Nesta medida, ao Anexo III passam a ser aditados os seguintes números:

7) *Entradas em espetáculos, teatros, circos, feiras, parques de diversões, concertos, museus, jardins zoológicos, cinemas, exposições e outros eventos e espaços culturais, ou acesso à transmissão em direto desses eventos ou visitas, ou ambos;*

8) *Receção de serviços de rádio e televisão e difusão Web de tais programas fornecidos por um prestador de serviços de comunicação social; serviços de acesso à Internet prestados no quadro da política de digitalização, tal como definido pelos Estados-Membros; (...).*

Portanto, ao abrigo desta nova abordagem, os Estados-Membros deverão definir e adaptar os serviços de acesso à *internet* aos novos objetivos estabelecidos na Diretiva.

4.3. Alteração das regras de localização

No seguimento das medidas tomadas em sede dos sistemas digitais, a Diretiva vem ainda estabelecer uma regra de localização para tributação de operações que ocorram eletronicamente, estabelecendo como local tributável o **local onde o cliente está estabelecido, tem domicílio ou residência habitual**.

Para o efeito, a Diretiva vem alterar o artigo 54.º, no sentido de aditar um n.º 1 que prevê o seguinte: «*Sempre que os serviços e os serviços acessórios digam respeito a atividades que são transmitidas em contínuo ou de outra forma disponibilizadas de forma virtual, o lugar de prestação dos serviços é, no entanto, o lugar onde a pessoa que não seja sujeito passivo está estabelecida ou tem domicílio ou residência habitual*».

A fim de assegurar uma melhor tributação das operações que ocorrem de forma eletrónica, vem a Diretiva prever que os serviços prestados a um cliente por via eletrónica sejam efetivamente tributados no local onde o cliente se encontra estabelecido. Com isso, garante-se com que se consiga alocar da forma mais eficiente a tributação em operações de

e-commerce, bem como estabelece-se um conceito de *local do consumo* mais preciso para efeitos fiscais.

4.4. Medidas excepcionais e de carácter geográfico

De modo a possibilitar uma alternativa de adaptação face a futuras crises humanitárias e catástrofes naturais, conforme necessidade avultada pela própria pandemia da COVID-19, a Diretiva vem prever um cenário permissivo para que os EM consigam responder rapidamente a este tipo de circunstâncias.

Os EM poderão, então, aplicar uma isenção de IVA aos bens importados em benefício de vítimas de catástrofes. Ainda, devem poder aplicar uma isenção com direito à dedução do IVA a montante relativamente às aquisições intra-comunitárias, entregas nacionais de bens e prestações de serviços relacionadas com esses bens, aos organismos elegíveis (ou seja, àqueles que podem ajudar as vítimas de tais catástrofes).

Com isso, o artigo 101.º-A, que se encontra no capítulo das situações excepcionais, é aditado no sentido de estabelecer um mecanismo agilizado para os Estados-Membros agirem em caso de necessidade de reação a situações excepcionais, desde que obtenham autorização da Comissão e informem o Comité IVA¹².

É ainda previsto que, caso venham a deixar de estar reunidas as condições para a isenção, as operações *supra* referidas deverão estar sujeitas a IVA nas condições aplicáveis no exato momento em que deixarem de estar reunidas as condições para a isenção¹³.

Por fim, a Diretiva passa a contemplar, de forma clara e explícita, a aplicação de taxas diferenciadas às operações realizadas em certas regiões, nomeadamente na Áustria, Grécia e Portugal, conforme negociado pelos países nos respetivos acordos de adesão¹⁴. A redação antiga da Diretiva previa apenas a aplicação de taxas distintas na Áustria e nas Regiões Autónomas – Açores e Madeira – de Portugal.

¹² É acrescido à Diretiva 2006/112/CE, de 28 de Novembro de 2006, o artigo 101.º-A: “*Sempre que a Comissão tenha autorizado um Estado-Membro, nos termos do artigo 53.º, primeiro parágrafo, da Diretiva 2009/132/CE do Conselho, a conceder uma isenção a bens importados em benefício de vítimas de catástrofes, esse Estado-Membro pode conceder uma isenção com direito à dedução do IVA pago no estágio anterior, nas mesmas condições, relativamente às aquisições intracomunitárias e às entregas desses bens, bem como às prestações de serviços relacionados com esses bens, incluindo serviços de aluguer*”.

¹³ Artigo 101.º-A, n.º 3 da Diretiva (UE) 2022/542, de 5 de abril.

¹⁴ Artigo 104.º da Diretiva (UE) 2022/542, de 5 de abril.

4.5. Obras de arte, coleção ou antiguidades e regime da margem

O artigo 103.º da redação da Diretiva-mãe prevê a aplicação da taxa reduzida de IVA às obras de arte, coleção ou antiguidades sujeitas a determinados condicionalismos¹⁵.

Assim, limita a aplicação das taxas reduzidas deste tipo de bens à importação e, no caso de objetos de arte, às vendas feitas pelos artistas ou pelos seus herdeiros ou legatários ou por um sujeito passivo vendedor ocasional, quando tenha importado a obra de arte ou tenha adquirido diretamente ao artista ou seus herdeiros ou legatários.

No entanto, a partir de 1 de janeiro de 2025 os Estados-Membros poderão aplicar taxas reduzidas às transmissões de objetos de arte, coleção e antiguidade sem os condicionalismos *supra* mencionados e que se prendem com a natureza do fornecedor do bem ou da operação efetuada. A taxa reduzida passará a poder ser aplicada em todas as fases do circuito económico desse tipo de bens – embora ainda possam os EM optarem por aplicar a taxa reduzida somente à importação dos referidos bens, conforme artigo 94.º, n.º 3, da Diretiva.

É então incluído no Anexo III o *ponto 26*), que estipula:

«26) Entregas de objetos de arte e de coleção ou de antiguidades enumerados no Anexo IX, partes A, B e C» e «As taxas reduzidas e as isenções referidas no artigo 98.º, n.ºs 1 e 2, não são aplicáveis às entregas de objetos de arte e de coleção ou de antiguidades às quais esteja a ser aplicado o regime especial previsto no título XII, capítulo 4».

4.6. Medidas relacionadas com a saúde

No seguimento da prossecução dos objetivos de proteção da saúde, a Diretiva vem alargar o âmbito dos bens considerados essenciais para efeitos de aplicação das taxas reduzidas nos cuidados com a saúde.

Em primeiro lugar, o Anexo III é aditado no sentido de prever a possibilidade de aplicação de taxas reduzidas aos produtos farmacêuticos utilizados para fins *médicos e*

¹⁵ “1. Os Estados-Membros podem estabelecer que a taxa reduzida ou uma das taxas reduzidas que apliquem ao abrigo do disposto nos artigos 98.º e 99.º seja igualmente aplicável às importações de objectos de arte e de colecção ou de antiguidades, tal como definidos nos pontos 2), 3) e 4) do n.º 1 do artigo 311.º 2. Quando façam uso da faculdade prevista no n.º 1, os Estados-Membros podem aplicar igualmente a taxa reduzida às seguintes entregas: a) Entregas de objectos de arte efectuadas pelo autor ou pelos seus sucessores; b) Entregas de objectos de arte efectuadas esporadicamente por um sujeito passivo que não seja um sujeito passivo revendedor, se os objectos de arte tiverem sido importados pelo próprio sujeito passivo ou lhe tiverem sido entregues pelo autor ou pelos seus sucessores ou ainda se lhe tiverem conferido direito à dedução total do IVA”. Artigo 103.º, n.º 1 da Diretiva 2006/112/CE, de 28 de Novembro de 2006.

veterinários, incluindo **produtos contraceptivos e de higiene feminina**, e produtos de higiene absorventes.

A possibilidade de aplicação das taxas reduzidas de imposto aos produtos contraceptivos e de higiene feminina faz emergir a questão se, à semelhança do implementado pelo Reino Unido, vem a UE pretender também com a disposição ora referida criar uma espécie de *tampon tax*.

Por fim e em resposta à pandemia ocasionada pela COVID-19, as máscaras de proteção sanitária passam a estar incluídas no *ponto 4)* previsto no Anexo III da Diretiva enquanto bens essenciais.

4.7. As diferentes taxas

Em conformidade com o anteriormente mencionado, é possibilitado aos EM a alteração das diferentes taxas de IVA, no sentido de atualmente permitir a aplicação de cinco taxas distintas do imposto: uma taxa normal não inferior a 15%, duas taxas reduzidas não inferiores a 5%, uma taxa super reduzida inferior a 5% e uma taxa zero com direito à dedução do imposto.

Além do alargamento quantitativo das taxas do tributo, vem a Diretiva ainda expandir o âmbito de aplicação dos serviços e bens previstos no Anexo III, ampliando o seu escopo de incidência para abranger mais bens e serviços considerados como essenciais, bem como trazer uma resposta face às alterações sociais da era digital.

5. As alterações das normas de IVA face à neutralidade do imposto

No preâmbulo da Diretiva encontram-se os motivos de política fiscal que sustentam as alterações ora promulgadas e fundamentam a implementação de diferentes taxas de IVA, incluindo a diminuição da complexidade do imposto e a promoção da neutralidade do mesmo, uma redução de custos para as empresas, a prossecução do interesse público geral e a não distorção da concorrência.

Não obstante, e conforme será melhor desenvolvido no Capítulo IV, há diversas razões para se considerar que o aumento das diferentes taxas de IVA causa o efeito contrário àquele pretendido no preâmbulo da Diretiva, tendo em conta os custos de contexto, contencioso tributário e conflitos de qualificações que as diferentes taxas ocasionam.

Nesse sentido, os custos de contexto e conflitos de qualificações aumentam a complexidade do imposto, elevando também o custo com a implementação do mesmo para o Estado e para as empresas. Isto porque alocam parte do preço do imposto para cobrir os custos dos conflitos jurídicos com as Autoridades Tributárias nacionais e com a operação dos tribunais.

Por fim, a neutralidade do imposto é completamente aniquilada com a implementação de diferentes taxas, já que o *design* do tributo passa a influenciar a escolha final que os consumidores e operadores económicos terão na opção entre um serviço/bem ou outro. Como veremos, as diferentes taxas tendem a alterar o comportamento do consumidor final e do operador económico no mercado, o que, *per si*, distorce a concorrência e quebra a neutralidade do imposto, além de consequentemente influenciar a forma como os operadores económicos se comportam na cadeia económica.

Em resumo, e conforme teremos oportunidade de examinar mais aprofundadamente, a Diretiva parece atingir um objetivo exatamente contrário àquilo que propõe nestes domínios da simplicidade, redução de custos de contexto e neutralidade do imposto.

Capítulo III. O reflexo da Diretiva no sistema jurídico-fiscal português

A Diretiva 2022/542 entrou em vigor a 6 de abril de 2022 e os Estados-Membros possuem até 31 de dezembro de 2024 para transpô-la, realizando os ajustes necessários para que as diferentes taxas previstas no direito interno se enquadrem no “sistema de pontos” e categorias previstas no Anexo III da Diretiva.

Em relação ao direito interno português, a Diretiva terá grande repercussão e alguns ajustamentos terão de ser realizados, nomeadamente em termos de previsão de medidas derogatórias, adaptação ao enquadramento nas categorias exigidas e, por fim, exclusão de determinadas categorias das listas de taxas reduzidas do imposto, conforme melhor se detalhará abaixo e é possível averiguar na Tabela comparativa que consta como **Apêndice I** ao presente estudo.

1. Taxas reduzidas

O artigo 18.º do Código do IVA português prevê as diferentes taxas de imposto, fazendo vigorar no sistema jurídico-fiscal, para o continente, as seguintes taxas: *(i)* uma taxa normal de 23%; *(ii)* uma taxa intermédia de 13%; *(iii)* uma taxa reduzida de 6%.

Para uma análise comparativa mais detalhada em termos de alterações e impacto da Diretiva no direito português foi criada uma Tabela comparativa entre o Código do IVA, a Diretiva mãe e a nova Diretiva do IVA – que se encontra em anexo a este estudo como **Apêndice I** e que serve de base para as conclusões alcançadas no presente capítulo.

De início, percebe-se que alguns bens/serviços sujeitos a taxas inferiores de IVA que são previstos no CIVA anteriormente não constavam do Anexo III da Diretiva, mas eram aplicados no direito português ou através de alguma medida derogatória ou até mesmo sem qualquer fundamento. Com a modificação da Diretiva, algumas categorias atualmente já encontram base fundamentadora no documento.

Não obstante, alguns bens e serviços sobre os quais incidem taxas reduzidas de IVA no direito português continuam sem constar do Anexo III da Diretiva-mãe, pelo que continuam a serem aplicados em Portugal sem qualquer fundamento, como é o caso, por exemplo e conforme itens selecionados a vermelho na tabela em causa:

- (a)* Dos instrumentos musicais (verba 2.7. da Lista II);
- (c)* Das fraldas (verba 2.5. da Lista I).

Para efeitos do Código do IVA atual, Portugal já aplica taxas distintas e inferiores de IVA aos bens e serviços elencados na Tabela em Anexo. Em análise comparativa possibilitada pela Tabela, conclui-se que Portugal já utiliza 23 categorias em que se preveem taxas reduzidas de imposto do Anexo III revisto, num total de 24 categorias no universo em que cada EM poderá fazer uso.

Por outro lado, a Diretiva vem explicitamente prever taxas reduzidas que Portugal vinha aplicando de forma derogatória e com fundamento no Direito da União Europeia, permitindo que Portugal continue a aplicar as taxas reduzidas a estes tipos de bens/serviços (cf. campos a verde no **Apêndice I**), nomeadamente:

- (a) Serviços jurídicos prestados a pessoas com contrato de trabalho e pessoas desempregadas em processos judiciais laborais, e serviços jurídicos prestados ao abrigo do regime de apoio judiciário, tal como definido pelos Estados-Membros (ponto 27 do novo Anexo III);
- (b) Ferramentas e outros equipamentos do tipo utilizado normalmente em serviços de salvamento ou de primeiros socorros, quando fornecidos a organismos públicos ou a organismos sem fins lucrativos ativos no domínio da proteção civil ou comunitária (ponto 28 do novo Anexo III);
- (c) Portugal pode aplicar às portagens nas pontes da zona de Lisboa uma das duas taxas reduzidas previstas no artigo 98.º, n.º 1 (artigo 104.º, n.º 4 da Diretiva).

Além disso e em conformidade com o que dispõe o artigo 105.º-A, n.º 3 da Diretiva, os Estados-Membros que, em conformidade com o direito da União, *em 1 de janeiro de 2021 aplicavam taxas reduzidas não inferiores a 12 % a entregas de bens ou a prestações de serviços que não constam do Anexo III podem, nos termos do artigo 98.º, n.º 1, primeiro parágrafo, continuar a aplicar essas taxas reduzidas, sem prejuízo do disposto no n.º 4 do presente artigo*. Assim, no que tange à aplicação de *taxas parking* nos vinhos comuns, a Diretiva passa a permitir a manutenção destas taxas da forma como estão atualmente consagradas (e estavam em 1 de janeiro de 2021)¹⁶.

Por outro lado, no que respeita ao papel jornal (*Verba 2.3. da Lista I – Papel de jornal, referido na subposição 48.01 do sistema harmonizado*), será imprescindível a extinção da aplicação de uma taxa reduzida a este tipo de produto, por não constar do Anexo

¹⁶ Verba 1.10. da Lista II (bens e serviços sujeitos a taxa intermédia) do Código do IVA português.

III, até 1 de janeiro de 2032 ou com a introdução do regime definitivo, a depender do que ocorrer primeiro.

Por fim, outros ajustes que terão de necessariamente ser realizados no direito interno em resultado da Diretiva prendem-se com os bens prejudiciais ao meio ambiente, pelo que as taxas reduzidas que vigoram para o gás natural (verba 2.33. da lista anexa I do CIVA), lenha (verba 5.4. da lista anexa I do CIVA), petróleo e gasóleo agrícola, fuelóleo e respetivas misturas (verba 2.3. da lista anexa II do CIVA) terão de ser cessadas até 1 de janeiro de 2030. As taxas reduzidas aplicadas aos pesticidas e fertilizantes químicos terão também de deixar de vigorar na ordem jurídica interna até janeiro de 2032.

2. Taxas zero

Em relação à aplicação da taxa zero, a Diretiva prevê um limite de sete categorias para a sua referida aplicação. No caso de Portugal, as sete categorias já se encontram preenchidas, tendo em conta que a ordem jurídica interna aplica a referida taxa aos bens/serviços previstos no artigo s 9.º e 15.º do CIVA. Conforme se poderá verificar na Tabela **Apêndice I**, a Diretiva previu as seguintes categorias que reproduzimos abaixo:

- (a) Produtos alimentares (incluindo bebidas, com exceção das bebidas alcoólicas, com exceção ainda dos vinhos comuns) destinados ao consumo humano e animal, animais vivos, sementes, plantas e ingredientes normalmente destinados à preparação de alimentos, bem como produtos normalmente destinados a servir de complemento ou de substituto de produtos alimentares;
- (b) Abastecimento de água;
- (c) Produtos farmacêuticos utilizados para fins médicos e veterinários, incluindo produtos contraceptivos e de higiene feminina, e produtos de higiene absorventes;
- (d) Equipamentos, aparelhos, dispositivos, artigos, material auxiliar e equipamentos de proteção médicos, incluindo máscaras de proteção sanitária, utilizados normalmente em cuidados de saúde ou para uso das pessoas com deficiência, bens essenciais para compensar e superar deficiências, bem como a respetiva adaptação, reparação, aluguer e locação;

(e) Transporte de passageiros e transporte de bens que os acompanham, tais como bagagem, bicicletas, incluindo bicicletas elétricas, veículos automóveis ou outros, ou prestações de serviços ligados ao transporte de passageiros;

(f) Fornecimento, incluindo o empréstimo por bibliotecas, de livros, jornais e publicações periódicas, em suporte físico ou por via eletrónica, ou ambos (incluindo brochuras, desdobráveis e outros impressos do mesmo tipo, álbuns ou livros de ilustrações e álbuns para desenhar ou colorir para crianças, pautas de música impressas ou manuscritas, mapas e cartas hidrográficas ou outras do mesmo tipo), com exceção das publicações total ou predominantemente destinadas a publicidade e das publicações que consistam total ou predominantemente em conteúdos vídeo ou música; produção de publicações de associações sem fins lucrativos e serviços relacionados com essa produção;

(g) Entrega de bens e prestação de serviços do tipo utilizado normalmente na produção agrícola, com exclusão dos bens de equipamento, tais como as máquinas ou as construções; e, até 1 de janeiro de 2032, entregas de pesticidas químicos e fertilizantes químicos.

Desta forma, é possível concluir que *(i)* algumas categorias poderão ser mantidas; *(ii)* outras poderão ser mantidas se preenchidos certos condicionalismos, nomeadamente existir alguma medida derogatória-transitória que permita essa manutenção; e *(iii)* outras terão de ser abolidas de todo.

Em relação àquelas que poderão ser mantidas, quando comparadas com o novo Anexo da Diretiva e com as categorias acima mencionadas, são as que se prendem com:

(a) Transporte internacional de passageiros - que se fundamenta numa medida derogatória do Tratado de Adesão e passa a ter fundamento agora no artigo 98.º, n.º 2, al. *a)* conjugado com a categoria 5) do Anexo III da Diretiva;

(b) Transmissões a título gratuito de triciclos, cadeiras de rodas e automóveis ligeiros para uso próprio de pessoas com deficiência – artigo 15.º, n.º 8 do CIVA;

(c) Transmissão de certos produtos destinados à alimentação de animais – conforme artigo 4.º, n.º 1, alínea *b)* da Lei 10-A/2022, de 28 de abril;

(d) Transmissão de bens a título gratuito para posterior distribuição a pessoas carenciadas (água, produtos farmacêuticos, dispositivos médicos e livros) – artigo 15.º, n.º 10, alínea *a)* do CIVA;

(e) Transmissão de livros a título gratuito efetuada aos departamentos governamentais nas áreas da cultura e da educação, a instituições de caráter cultural e educativo, a centros educativos de reinserção social e a estabelecimentos prisionais – conforme artigo 15.º, n.º 10, alínea *b)* do CIVA.

Por contraposição, a taxa zero prevista para transmissões de bens a título gratuito efetuadas a entidades integradas na Rede Portuguesa de Museus, conforme prevista em artigo 15.º, n.º 10, alínea *b)*, não encontram fundamento no Anexo III da nova Diretiva, pelo que terão de ser abolidas por não deterem suporte no direito da União Europeia.

Por fim, a taxa zero atualmente aplicável aos adubos, fertilizantes e corretivos de solo (categoria 11 do Anexo III) poderá ser aplicada somente se existir uma força atrativa de outro Estado-Membro que já a aplique em 1 de janeiro de 2021, tendo em conta o princípio da igualdade de tratamento. Assim, a aplicação desta taxa poderá encontrar suporte em alguma medida derogatória aplicada por um EM, desde que efetue a necessária comunicação ao Comité do IVA e esteja em conformidade com o artigo 105.º-A, n.º 4.

Portanto, Portugal terá até 31 de dezembro de 2024 para transpor a Diretiva e adaptar as novas disposições ao seu direito interno, fazendo corresponder os ajustes necessários para repercussão da mesma na ordem jurídico-fiscal portuguesa.

3. Conclusões

Atento o exposto, Portugal terá de adaptar o seu sistema jurídico interno, de modo a manter o número de categorias exigido para cada taxa reduzida, excluindo algumas categorias já aplicadas e possuindo agora fundamento para aplicar outras. De qualquer forma e de modo mais importante, as taxas reduzidas aplicadas a combustíveis fósseis e produtos químicos fertilizantes terão de ser abolidas em resposta às medidas protetivas ao meio ambiente e de descarbonização adotadas pela Diretiva.

Capítulo IV. Análise Crítica do Impacto da Diretiva 2022/542: O modelo de taxas distintas de IVA e as suas (des)vantagens

Na senda do roteiro a que esta tese se propôs, o presente capítulo visa desenvolver a razão de ser das diferentes taxas de IVA e das isenções propondo uma análise crítica quanto à eficiência da adoção deste tipo de estrutura de imposto do ponto de vista da justiça económica e redistribuição de riqueza. Assim, pretende avaliar as consequências e o impacto das taxas reduzidas de IVA promovidas pela Diretiva 2022/542, de 5 de abril, no sistema político-fiscal dos Estados-Membros no geral.

1. As diferentes taxas de IVA e sua razão de ser

Desde logo, importa mencionar que a tributação do consumo através do IVA não é realizada de forma uniforme nos diversos países. As premissas do imposto que se mantêm inertes prendem-se com a previsão do mecanismo de dedução e da tributação indireta, nomeadamente a repercussão do imposto e determinação do sujeito passivo. No entanto, no que respeita às diferentes taxas e às categorias de bens e serviços a que serão aplicadas, o regime não se configura tão uniforme, variando consoante o sistema jurídico em causa.

Regra geral, o sistema europeu de aplicação do IVA é uniforme em todos os EM, os quais possuem alguma liberdade na determinação do valor das taxas do imposto e categorias de bens e serviços a que são aplicáveis, desde que dentro dos parâmetros da Diretiva. Como vimos, até abril de 2022, a estrutura do imposto era formulada com base em três taxas distintas de IVA. Após a publicação da Diretiva, os EM passaram a poder adotar cinco taxas de imposto.

Por outro lado, a Nova Zelândia¹⁷ e alguns países da África subsaariana, por exemplo, adotam uma taxa única de IVA, enquanto outros países chegam a adotar seis taxas de IVA distintas¹⁸.

No fundo, e apesar de não ser a resposta mais eficiente aos objetivos a que o imposto se propõe – conforme será melhor detalhado adiante –, a adoção de distintas taxas de IVA possui uma razão de ser. Em termos de prossecução da justiça social e redistributiva, é, inclusive, a solução mais intuitiva que *a priori* se alcança.

¹⁷ A tributação do consumo na Nova Zelândia é fundada no *Goods and Services Tax* (GST) com alíquota única de 10%.

¹⁸ EBRIL, Liam *et al.* (2001) – *The modern VAT*. Washington, D.C.: Fundo Monetário Internacional, pp. 69.

De qualquer forma, não podemos ignorar que, conforme afirma o Professor Sérgio Vasques, cada vez que se dispensa o pagamento do imposto, a neutralidade fiscal é sacrificada em decorrência da introdução de uma *discriminação* entre os contribuintes. A neutralidade é colocada em causa também nos casos de utilização de distintas taxas do tributo, tendo em conta a ocorrência de *uma distorção no curso normal da oferta e da procura, encaminhando produtores e consumidores no sentido dos bens agraciados com isenção em detrimento dos demais*¹⁹.

Conforme mencionado anteriormente, parece fazer sentido, intuitivamente, sacrificar a neutralidade do imposto em prol da prossecução da distribuição da riqueza e da justiça social. No entanto, uma análise mais profunda quanto às consequências económico-fiscais que este tipo de medida acarreta, quando confrontada com os custos de contexto ocasionados pela implementação de diferentes taxas, faz-nos perceber, com prontidão, que os referidos custos podem revelar-se mais onerosos do que as vantagens redistributivas que se geram.

Nesse sentido, a doutrina fiscal-económica, em prol de um sistema fiscal eficiente, considera que a tributação do consumo nunca deve passar pela criação de taxas diferenciadas, justamente pelo elevado custo de contexto e distorção na neutralidade do imposto que acarretam. Não obstante, o IVA europeu não só se baseia na diferenciação de taxas, como continua a “nadar contra a maré” ao acentuar essa diferenciação através da Diretiva.

Acredita-se que isto ainda ocorre por conta da difícil desmistificação da ineficiência das múltiplas taxas, as quais acabam por estar completamente atreladas a uma ideia de progressividade do imposto no pensamento do legislador europeu.

Assim, a adoção de diferentes taxas reduzidas de IVA representa o divisor de águas que separa o chamado IVA tradicional do IVA moderno. Há países que já implementam o chamado “IVA moderno” ao eliminarem as distintas taxas, tal como a Austrália. Ao contrário das múltiplas taxas europeias, desde 2000 a Austrália tem aplicado um *Goods and Service Tax* (“GST”), baseado em uma taxa única – com exceção de uma “taxa zero” aplicada para alimentos. A aplicação de um IVA moderno surgiu para evitar as inúmeras dificuldades e distorções económicas suscitadas pela aplicação de distintas taxas de IVA.

¹⁹ VASQUES, Sérgio (2020) – *O imposto sobre o valor acrescentado*. Reimpressão Ed. 2017, Lisboa: Editora Almedina, pp. 307.

Por outro lado, O IVA tradicional, tal como adotado pela União Europeia, é estruturado tendo por base as já referidas múltiplas taxas de imposto. O pensamento do legislador europeu ainda oferece certa resistência à constatação das dificuldades levantadas pela complexa estruturação do sistema IVA a partir de taxas distintas. Por isso, continuam a ser adotadas e são essencialmente assentes num ideal de justiça social.

As taxas diferenciadas são implementadas tendo em vista a prossecução da justiça social face à regressividade do imposto. Dado que a tributação sobre o consumo não é progressiva como a tributação do rendimento, são feitos esforços por parte dos Governos na elaboração de políticas públicas e estruturas fiscais que mitiguem a regressividade e garantam um mínimo de justiça social.

Em relação ao IVA, o que se institui é a adoção de diferentes taxas para bens de consumo considerados essenciais, nomeadamente aqueles que podem ser ligados à dignidade da pessoa humana, tais como alimentos basilares, educação e saúde. Assim, bens considerados de consumo primário serão isentos ou sujeitos a uma taxa reduzida de IVA para facilitar o acesso aos mesmos.

Apesar do exposto, não estão isentos de imposto ou sujeitos a uma taxa reduzida apenas os bens essenciais. A lista prevista pelo Anexo III da Diretiva, de isenções e/ou taxas reduzidas, também inclui os chamados “bens de mérito” (nomeadamente, hotéis, transportes, móveis, distração e cultura, artigos de decoração, cafés e similares etc.)²⁰ e bens de difícil tributação (tais como os serviços financeiros).

Por conseguinte, existem três motivos que compõem os pilares justificativos para aplicação de uma isenção ou redução de determinada taxa de imposto, designadamente:

- Motivos de justiça e redistribuição social, em que bens essenciais e de primeira necessidade possuem uma carga fiscal menor (como, por exemplo, os serviços prestados no âmbito da saúde e educação);
- Casos em que determinados bens são vendidos por preços menores que os estipulados no mercado (como o que ocorre com o setor público); e
- Casos em que é difícil determinar o valor agregado passível de ser tributado, sendo, nomeadamente, o que ocorre com os serviços financeiros.

²⁰ CORREIA DA CUNHA, Jorge, Cláudia BRAZ – *Os efeitos redistributivos do IVA em Portugal*, Boletim Económico do Banco de Portugal, (2009), pp. 85.

Entretanto, apesar de perseguirem motivos meritórios, tanto as isenções quanto as taxas diferenciadas de IVA acarretam custos de contexto muito significativos e deturpam a neutralidade fiscal visada pelo imposto.

2. A defesa de uma taxa única do ponto de vista da eficiência do imposto

2.1. O conceito de eficiência

O conceito de “eficiência” é amplo e abstrato, pelo que se faz necessário, *ab initio*, individualizar os aspetos da eficiência que serão tomados em linha de conta para o presente estudo e para a análise da mecânica do imposto.

Desde logo, um imposto eficiente é aquele que gera menos efeitos de substituição, caracterizando-se por um imposto que não distorce comportamentos. Por sua vez, um imposto com um elevado efeito de substituição é aquele que, em decorrência do seu *design*, determina, (i) ao consumidor final qual o tipo de produto a consumir ou qual o serviço a contratar; e (ii) ao operador económico qual o bem a produzir ou qual o serviço a prestar (por força de alguma taxa reduzida, dedução, benefício fiscal etc.). Assim, um imposto ineficiente distorce a escolha dos consumidores ou dos operadores económicos na cadeia produtiva²¹.

O efeito de substituição permite ao contribuinte evitar o imposto através da facilidade em substituir comportamentos encontrando bens sucedâneos. É, portanto, um efeito não desejável por: (i) criar carga excedentária de imposto; e, ainda, (ii) reduzir a oferta dos bens e serviços, bem como as receitas fiscais. Quando há disposição para adotar o comportamento não tributado o efeito de substituição é elevado e a eficiência do imposto reduzida.

Por conseguinte, a carga excedentária de um imposto depende da “substituibilidade” que ele acarreta no comportamento dos sujeitos económicos e do grau da mesma, sendo a eficiência garantida ao reduzir a carga excedentária através de um desenho da base o mais inelástica possível, com taxas de imposto uniformes a serem aplicáveis transversalmente a todos os elementos que compõem a incidência objetiva do imposto. Assim, um imposto verdadeiramente eficiente é aquele que minimiza os efeitos de substituição e que acarreta baixos custos administrativos e de cumprimento (os chamados “custos de contexto” ou “*tax overhead costs*”, na literatura internacional).

²¹ CORREIA, Miguel, Materiais do Curso de *Tax Design*, Escola de Direito da Universidade Católica Portuguesa (2022).

2.2. A neutralidade fiscal do IVA

A neutralidade fiscal do IVA representa peça essencial e imprescindível para o funcionamento da engrenagem mecânica do imposto. No fundo, a neutralidade é o fundamento diferencial do IVA em relação aos outros tipos de impostos sobre o consumo.

Na lógica do IVA, o que se entrega ao Estado é unicamente o imposto sobre o valor que é acrescentado na cadeia económica, isto é, a diferença entre o IVA liquidado e o IVA suportado. Com isso, torna-se indiferente o modo como cada operador económico se organiza ou como se organiza o próprio circuito da distribuição e produção, tendo em conta que cada operador irá entregar imposto na medida do valor que acrescenta à cadeia – factor determinante da neutralidade.

O IVA neutro não influencia os comportamentos económicos e, com isso, permite com que o mercado tenha liberdade para atuar de acordo com a sua própria engrenagem.

Portanto, um imposto sobre o consumo genuinamente neutro é aquele em que não há cumulatividade, não há isenções e comporta somente uma taxa.

Embora muitos países se estejam a aproximar do chamado “IVA moderno” e reconheçam que o modelo ideal do ponto de vista da neutralidade envolve a não diferenciação das taxas de imposto, a União Europeia, *a contrario*, parece cada vez mais ir contra a maré, expandindo o rol de taxas diferenciadas de IVA aplicáveis e deturpando a neutralidade do imposto, como é o caso da Diretiva objeto deste estudo.

2.3. O impacto das diferentes taxas para o consumidor final e para o operador económico

2.3.1. A repercussão da redução do imposto e a absorção do lucro

Desde logo, importa afirmar que para que a redução das taxas de IVA atinja as finalidades redistributivas e de justiça social que propõe, é *conditio sine qua non* que tal redução seja refletida no preço para o consumidor final. É imprescindível que a redução da taxa do imposto seja imediatamente repercutida nos preços ao consumidor e não absorvida como lucro dos operadores económicos.

Diante da lógica repercutiva do IVA, num mercado considerado economicamente perfeito, o imposto seria refletido ao consumidor final tal e qual fosse cobrado ao sujeito passivo, nomeadamente ao prestador de serviço ou fornecedor dos bens.

O conceito de “mercado perfeito” carrega uma noção de competitividade também perfeita²², perante a qual garantir-se-ia que uma redução das taxas de imposto seria imediatamente refletida na redução do preço dos produtos e serviços.

No entanto, apesar de a lógica por trás dos impostos indiretos ser a da repercussão no consumidor final, a verdade é que o mercado encontra-se longe de ser considerado perfeito.

A título de exemplo, se um fornecedor vende um produto pelo preço de 10 €, já com IVA a 23%, se a taxa de IVA vier a baixar para 6%, em um mercado perfeito a referida baixa do imposto refletir-se-ia numa redução proporcional do preço. No entanto, a prática e a teoria do imposto têm vindo a comprovar que a redução do imposto quase nunca é refletida no preço ao consumidor final.

Isto porque, se o fornecedor sabe que na curva de mercado a oferta é garantida e absorvida completamente pela procura com o preço do produto a 10 €, não há qualquer motivo para reduzir o referido preço ao consumidor final. Tendo em conta que pode aumentar seu lucro absorvendo enquanto tal a margem de redução de imposto, na lógica da competitividade do mercado não há qualquer razão para reduzir o preço do bem ou serviço com a redução do imposto. Se antes possuía como entrada de caixa 7,7 € com a venda do produto com IVA a 23%, os 1,7 € de diferença após a redução do imposto irão, muito provavelmente, ser incorporados na sua margem de lucro e não refletidos no preço apresentado ao consumidor final.

Além disso, é preciso ter em conta a forma como o mercado está configurado no que respeita aos impostos indiretos, já que os consumidores nem sempre tomam em consideração os efeitos no preço causados pela variação de impostos nas suas opções de compra, o que contribui para a falta de repasse²³.

Diante deste cenário, muitos estudos têm sido realizados acerca da incidência do IVA e da repercussão da diminuição das taxas no consumidor final, sendo, a nosso ver, de se destacar quatro: (i) Relatório da Comissão ao Conselho Europeu e ao Parlamento Europeu relativamente à aplicação, a título experimental, de uma taxa reduzida de IVA a

²² PORTO, Manuel (2017) – *Economia: Um Texto Introdutório*. Vol. 1, 4.ª ed., Coimbra: Editora Almedina, pp. 129-138.

²³ DE LA FERIA, Rita, Michael WALPOLE – “The Impact of Public Perceptions on General Consumption Taxes”, *British Tax Review* 67/5 (2020), 658.

determinados serviços com grande intensidade de factor de trabalho²⁴; (ii) a diminuição da taxa de IVA de 21% para 20% pelo Governo Irlandês²⁵; (iii) A isenção de IVA nos tampões no Reino Unido²⁶; (iv) o acompanhamento do Impacto na Alteração da taxa do IVA no setor do alojamento, restauração e similares em Portugal²⁷.

O primeiro estudo prende-se com uma experiência europeia para a promoção do emprego, do crescimento económico e da estabilidade, por meio da diminuição da economia paralela, realizado em 1998. Nele, a Comissão foi convidada a *permitir que os Estados-Membros que assim o desejarem introduz[issem], a título experimental, taxas de IVA reduzidas para serviços com forte componente de trabalho não sujeitos a concorrência transfronteiriça*. Importa notar, no entanto, que a experiência dizia respeito a apenas alguns tipos de trabalho/serviços descritos no novo anexo aditado à Diretiva 77/388/CEE.

Sendo assim, nove EM decidiram participar na experiência, nomeadamente: Bélgica, Grécia, Espanha, França, Itália, Luxemburgo, Países Baixos, Portugal e Reino Unido. Cada Estado ficou encarregado de elaborar um relatório de avaliação relativamente às consequências da redução da taxa do IVA no que tange à promoção do emprego e diminuição da economia paralela, devendo, por fim, a Comissão igualmente elaborar um relatório conclusivo de avaliação global a ponderar as considerações finais de cada EM.

No que tange à repercussão total nos preços após a redução da taxa do IVA, a Comissão avaliou, de acordo com o verificado pelos Estados-Membros, que *a redução da taxa do IVA nunca é totalmente repercutida nos preços no consumidor. Uma parte da redução da taxa do IVA serviu para aumentar as margens dos prestadores*²⁸. Em determinados casos, como nos serviços de cabeleireiros, apesar de a redução da taxa de IVA ser repercutida, em parte, ao consumidor final, foi verificado que imediatamente depois os

²⁴ Comissão das Comunidades Europeias, “Aplicação, a título experimental, de uma taxa reduzida de IVA a determinados serviços com grande intensidade de factor trabalho”. Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu, Bruxelas, 2003.

²⁵ Comissão Europeia (2003), *Relatório de avaliação sobre a aplicação experimental de uma taxa reduzida de IVA a certos serviços de mão-de-obra intensiva*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:52003SC0622&from=MT>, consult. em 21/Fev/2023.

²⁶ Tax Policy Associates – UK, “How the abolition of the “tampon tax” benefited retailers, not women. An analysis of pricing evidence in ONS data”, Relatório, 8/Nov/2022. <https://www.taxpolicy.org.uk/2022/11/10/tampontax/>, consult. em 08/Fev/2023.

²⁷ Grupo de Trabalho, “Acompanhamento do Impacto da Alteração da taxa do IVA no setor do alojamento, restauração e similares”. *Relatório final*, Diário da República, 2018.

²⁸ Comissão das Comunidades Europeias, “Aplicação, a título experimental, de uma taxa reduzida de IVA a determinados serviços com grande intensidade de factor trabalho”. Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu, Bruxelas, 2003, pp. 4.

prestadores de serviço acabavam por aumentar os preços no consumo de forma mais significativa que a própria inflação.

Conforme afirma a Comissão com base no exemplo fornecido pelo Luxemburgo, 40% dos serviços de cabeleireiro e 80% das empresas de reparação de calçado não repercutiram a redução do IVA no preço por motivos de aversão dos vendedores ao risco. *Os vendedores preferem um comportamento sem riscos (manter o preço ao mesmo nível e aumentar o lucro) a um comportamento com riscos (reduzir o preço e esperar que a procura aumente e, seguidamente, o seu lucro)*²⁹.

Por outro lado, os estudos também mostram que, no setor da reparação de bicicletas, por exemplo, a repercussão da redução da taxa do imposto não ocorreu porque os prestadores consideravam que a medida era muito complexa.

Portanto, a conclusão alcançada pela Comissão quanto à repercussão da taxa do IVA nos consumidores finais é que, no fundo, esta repercussão nos preços é sempre parcial, acompanhada de um imediato aumento posterior; ou, até mesmo, inexistente³⁰.

Num segundo estudo, o Governo Irlandês, em 2001, decidiu reduzir a taxa de IVA de 21% para 20% com o objetivo de diminuir os preços aos consumidores³¹. Contudo, um ano após a adoção da medida o Governo aumentou novamente a taxa de 20% para 21%, reavaliando a eficiência da medida. O Ministro das Finanças Irlandês, em seu discurso, apontou que não estava convencido que a redução da taxa tinha sido repercutida no consumidor final e, por isso, teria de voltar atrás com o previsto.

A conclusão dos referidos estudos é que os preços tendem a não refletir a redução da taxa de IVA, pelo menos não completamente.

Além disso, recentemente, em Janeiro de 2021, o Reino Unido aboliu o chamado *tampon tax*, isentando de tributação todos os produtos relacionados com saúde feminina,

²⁹ Comissão das Comunidades Europeias, “Aplicação, a título experimental, de uma taxa reduzida de IVA a determinados serviços com grande intensidade de factor trabalho”. Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu, Bruxelas, 2003, pp. 24.

³⁰ “*Acrecece que tem um impacto nos preços geralmente ligeiro, cuja durabilidade não ficou demonstrada pela experiência. Por conseguinte, o mecanismo económico de aumento da procura graças a uma redução substancial dos preços não pode funcionar como previsto na directiva*”. Comissão das Comunidades Europeias, “Aplicação, a título experimental, de uma taxa reduzida de IVA a determinados serviços com grande intensidade de factor trabalho”. Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu, Bruxelas, 2003, pp. 27.

³¹ *The Government expects to see the VAT reductions passed on to the consumer and not absorbed in higher retail margins. If this does not occur, the wisdom of further VAT cuts will be placed in doubt. We will be monitoring the situation and I hope the consumers will be vigilant in seeing that the VAT reduction is passed on to them.* Discurso do Ministro das Finanças Irlandês.

principalmente tampões (que anteriormente eram tributados à taxa de 5%), à semelhança do que já havia sido implementado no Canadá, Austrália e Alemanha. A medida foi tomada tendo por base finalidades de justiça e redistribuição social, bem como promoção da igualdade de género.

O objetivo do estudo e a expectativa da população era de que a poupança com a isenção do imposto se fosse refletir nas mulheres, promovendo, assim, uma política de igualdade de género. No entanto, estudos realizados no final de 2022³² preveem que, infelizmente, nem 1% da poupança em IVA foi repassada aos consumidores finais, sendo absorvida na margem de lucro dos produtores³³.

O estudo mostra, através de análises quantitativas e qualitativas dos dados do *Office for National Statistics* (“ONS”) que os preços dos absorventes internos foram reduzidos em cerca de, no máximo, 1%, comparado com os restantes 80% do benefício retido pelos retalhistas.

A conclusão acima mencionada tem por base uma análise de comparação com outros produtos, em que se constatou que não há qualquer divergência entre os produtos de higiene e algodão e os absorventes internos, o que deveria ocorrer caso a isenção do IVA fosse refletida no preço final para o consumidor³⁴.

Além disso, o estudo também realiza uma comparação entre a variação média dos preços dos absorventes internos nos seis meses anteriores à abolição com os seis meses seguintes. Constata-se, então, que a variação do preço dos tampões está em consonância com outras alterações de preços verificadas em casos em que não houve qualquer alteração no IVA.

³² Tax Policy Associates – UK, “How the abolition of the “tampon tax” benefited retailers, not women. An analysis of pricing evidence in ONS data”, Relatório, 8/Nov/2022. <https://www.taxpolicy.org.uk/2022/11/10/tampontax/>, consult. em 08/Fev/2023.

³³ “However, an analysis of ONS data by Tax Policy Associates demonstrates that the 5% VAT saving was not passed onto women. At least 80% of the saving was retained by retailers (and very possibly all of it)”. Tax Policy Associates – UK, “How the abolition of the “tampon tax” benefited retailers, not women. An analysis of pricing evidence in ONS data”, Relatório, 8/Nov/2022. <https://www.taxpolicy.org.uk/2022/11/10/tampontax/>, consult. em 08/Fev/2023, pp. 2.

³⁴ “Hence, if the benefit of the VAT abolition was passed on to consumers, we would expect to see a significant divergence between price changes in tampons and price changes in the other products. We do not”. Tax Policy Associates – UK, “How the abolition of the “tampon tax” benefited retailers, not women. An analysis of pricing evidence in ONS data”, Relatório, 8/Nov/2022. <https://www.taxpolicy.org.uk/2022/11/10/tampontax/>, consult. em 08/Fev/2023, pp. 6.

No fundo, «isso implica que nenhuma das supressões do IVA foi repassada aos consumidores sob a forma de preços mais baixos»³⁵.

Na mesma linha de raciocínio, um relatório publicado pelo Grupo de Trabalho responsável por analisar o impacto da redução da taxa de IVA para os setores da restauração, alojamento e similares em Portugal em 2018 de 23% para 13%, contendo uma análise semestral dos anos de 2015, 2016 e 2017, veio prever o mesmo.

No estudo apontado, constatou-se que:

*a receita em sede de IRS registou em 2017 um valor liquidado de 43,75 milhões de euros, com um aumento de 5,75 milhões de euros face ao ano anterior, ligeiramente superior ao acréscimo de 5 milhões de euros registado em 2016, que foi acompanhado de um aumento de 21 milhões de euros da receita do IRC dos sujeitos passivos com atividade no sector RS*³⁶.

Diante dos dados apresentados, nota-se que houve um aumento estrondosamente maior da receita coletada em sede de IRC, imposto incidente sobre o lucro apurado das empresas, quando comparado com o IRS, imposto incidente sobre os rendimentos auferidos pelas pessoas singulares. A análise em sede de IRS, caso a baixa do imposto fosse efetivamente refletida no preço, deveria refletir um aumento tendo por base a repercussão da descida do IVA no consumidor final, que ficaria com mais rendimentos disponíveis – inversamente àquilo que ocorreria com as empresas.

Cálculos revelados pelo Banco de Portugal demonstram que os preços mal mexeram com a descida do IVA para 13%:

*A descida da taxa de IVA de 23% para 13%, se tivesse sido transmitida totalmente aos clientes, e admitindo por hipótese simplificadora que o sector vende apenas bens com IVA a 13%, teria implicado uma queda de preços de cerca de 8%. No entanto, subiram 1,1% em termos homólogos no terceiro trimestre e 1,4% no seguinte, segundo contas do Banco de Portugal. Isto significa que a margem criada pela descida de IVA foi quase totalmente apropriada pelos restaurantes, que beneficiaram as suas receitas com um aumento de preço de venda antes de impostos na casa dos 9%, estima o banco central*³⁷.

No fundo, a conclusão alcançada com o referido estudo é a mesma apontada anteriormente: quando se trata de impostos indiretos dificilmente a redução do imposto é repercutida no consumidor final e acarreta um aumento de rendimento disponível para o mesmo.

³⁵ Tax Policy Associates – UK, “How the abolition of the “tampon tax” benefited retailers, not women. An analysis of pricing evidence in ONS data”, Relatório, 8/Nov/2022. <https://www.taxpolicy.org.uk/2022/11/10/tampontax/>, consult. em 08/Fev/2023, pp. 9

³⁶ Grupo de Trabalho, “Acompanhamento do Impacto da Alteração da taxa do IVA no setor do alojamento, restauração e similares”. *Relatório final*, Diário da República, 2018, pp. 7.

³⁷ [IVA na restauração: preços não baixaram e emprego subiu - Conjuntura - Jornal de Negócios \(jornaldenegocios.pt\)](https://www.jornaldenegocios.pt), consult. em 01/Fev/2023.

Diante de tudo o exposto, a pergunta que deve aqui ser realizada é: *quem efetivamente beneficia com a redução da taxa de imposto?* De acordo com um estudo realizado ao corte nas taxas de IVA no setor da restauração francês em 2009 de 19,6% para 5,5%³⁸, percebeu-se que os donos das empresas retinham mais de 55% da diminuição da taxa de IVA, enquanto absorção de lucro, ficando o restante valor dividido entre os consumidores, vendedores de matéria-prima e funcionários.

Os cálculos demonstram que os preços caíram cerca de 1,3% no primeiro mês após a reforma, enquanto a redução do IVA foi de 14,1%, o que implica uma repercussão de 9,7%. No fundo, o referido estudo revela-se como mais uma evidência de como a redução das taxas de IVA possui pouco impacto no preço e no consumidor final³⁹.

Portanto, o recente estudo vem confirmar que os retalhistas são, efetivamente, os principais beneficiários das reduções das taxas de IVA – e não quem comumente se espera que seja: os consumidores, funcionários ou até mesmo pequenos fornecedores.

Em termos conclusivos, os resultados demonstram que os objetivos de redistribuição social que pretendem ser alcançados por meio de uma redução das taxas de IVA não possuem os efeitos pretendidos. Pelo contrário, a redução da taxa do IVA é raramente repassada ao consumidor final, isto é, raramente acarreta uma redução no preço final. Ao invés do esperado, os cortes tendem a beneficiar os produtores e/ou prestadores de serviços, que absorvem a redução do IVA nas suas respetivas margens de lucro⁴⁰.

Os estudos acima referidos não deixam dúvidas quanto ao facto de que, ao contrário do que se pretende, as reduções das taxas do IVA não serão repassadas aos consumidores.

³⁸ BENZARTI, Youssed, Dorian CARLONI, “Who Really Benefits from Consumption Tax Cuts? Evidence from a Large VAT Reform in France”, *American Economic Journal: Economic Policy*, Vol. 11, n. 1, fev/2019. <https://www.aeaweb.org/articles?id=10.1257/pol.20170504>, consult. em 08/Fev/2023.

³⁹ “The limited effect on prices persists when we construct a price series for our control group. Panel B of Figure 1 shows the log-difference between the seasonally adjusted price of sit-down meals and the price of market services relative to their difference in June 2009. We seasonally adjust the price series by estimating monthly fixed effects for the period January 2004 to December 2011, and by subtracting those fixed effects from the non-seasonally adjusted series provided by Eurostat. The figure shows that, relative to the control group, the price of sit-down meals dropped by around 2.1 percent in the month after the reform; the log-difference increased until the beginning of 2010; and it reached 1.9 percent in December 2011.9 This evidence suggests that while the VAT cut had an immediate effect on prices, it was small but persistent”. BENZARTI, Youssed, Dorian CARLONI, “Who Really Benefits from Consumption Tax Cuts? Evidence from a Large VAT Reform in France”, *American Economic Journal: Economic Policy*, Vol. 11, n. 1, fev/2019. <https://www.aeaweb.org/articles?id=10.1257/pol.20170504>, consult. em 08/Fev/2023, pp. 11.

⁴⁰ “Our results show that these policies do not have the intended effects as VAT cuts are barely passed through to prices. Instead, VAT cuts tend to benefit firm owners with limited “trickle down” to consumers or employees”. BENZARTI, Youssed, Dorian CARLONI, “Who Really Benefits from Consumption Tax Cuts? Evidence from a Large VAT Reform in France”, *American Economic Journal: Economic Policy*, Vol. 11, n. 1, fev/2019, pp. 25.

Não obstante, Rita de La Feria menciona que, mesmo que se viessem a verificar reduções de preços devido à redução das taxas de IVA, não teríamos ainda garantias de que os objetivos redistributivos de justiça social seriam alcançados. Isto porque, afinal, os referidos objetivos são melhor alcançados através de uma taxa única com a arrecadação de receita utilizada para compensar, posteriormente, as famílias de baixo rendimento através de impostos sobre o rendimento ou até mesmo de transferências diretas⁴¹.

2.3.2. O impacto do rendimento no consumo

Um primeiro pensamento acerca da carga de imposto de um país e o modo como o mesmo se reflete nos seus contribuintes (nos sujeitos passivos e naqueles que suportam o encargo do sistema fiscal) levar-nos-ia a imediatamente considerar as taxas reduzidas e isenções como benéficas para a redistribuição de riqueza e promoção da igualdade material. Intuitivamente uma diminuição da carga fiscal, principalmente em bens considerados essenciais e de primeira necessidade parece não só benéfica como necessária num Estado de Direito.

Entretanto, a *ratio* por trás de um imposto indireto que incide sobre o consumo é diferente da lógica que enforma a tributação direta do rendimento, nitidamente progressiva. Isso justifica, em termos práticos, que a adoção de isenções e taxas reduzidas não seja eficiente para alcançar os objetivos de redistribuição e promoção de justiça social que tanto se pretende.

Em termos proporcionais e quantitativos, o consumo, mesmo de itens considerados essenciais, é maioritariamente afetado ao nível da camada média/alta da população. O nível de consumo dos agregados que possuem rendimentos mais elevados é notoriamente maior do que os agregados mais baixos da população.

É verdade que as famílias mais pobres destinam grande parte dos seus rendimentos (senão todo ele) ao consumo. No entanto, o facto de famílias com rendimento mais elevado gastarem significativamente mais em alimentos e em outros bens básicos em termos absolutos⁴² acaba por fazer com que sejam os principais beneficiários das taxas reduzidas de IVA.

⁴¹ DE LA FERIA, Rita, Michael WALPOLE – “The Impact of Public Perceptions on General Consumption Taxes”, *British Tax Review* 67/5 (2020), pp. 643.

⁴² “For instance, largely with equity in mind, many low-, middle- and high-income countries have exemptions or reduced or zero rates of VAT on goods like basic foods, to which the poor allocate a relatively large fraction

No fundo, isso significa que as famílias com rendimentos mais elevados obtêm um subsídio monetário implícito muito maior com as taxas reduzidas de IVA⁴³.

Caso a redução das taxas de imposto efetivamente fosse refletida no preço para o consumidor final, não seriam os agregados com rendimentos mais baixos os grandes beneficiários desta diminuição. Tendo em conta que o nível de consumo é mais alto em agregados com maior rendimento, mesmo para produtos essenciais, seriam esses agregados os grandes beneficiários das taxas reduzidas de imposto. Para efeitos de justiça redistributiva, a diminuição da taxa de imposto seria ineficiente, tendo em vista que são esses agregados os capazes de suportar cargas mais altas de imposto.

Com isso, considerando o gasto total afetado ao consumo pelas famílias de mais alto rendimento, uma diminuição nas taxas de IVA, que nem sempre ocorre somente em bens essenciais, mas também em bens de mérito, afetaria principalmente as famílias de rendimento mais alto do que aqueles que realmente precisariam se beneficiar de tais reduções.

Conforme afirma Rita de La Feria:

Na prática, portanto, taxas reduzidas de IVA, na medida em que são repassadas em preços mais baixos, subsidiam efetivamente o consumo das famílias nos níveis mais altos da distribuição de rendimento. Isto significa, por sua vez, que, contrariamente à intuição, as taxas reduzidas de IVA, tal como quaisquer outras exclusões à base, não reduzem necessariamente a regressividade do imposto, mas podem, pelo contrário, aumentá-la⁴⁴.

Um exemplo nítido disponibilizado pelo estudo acima mencionado é o dos setores da saúde e educação pública. Os agregados de baixo rendimento, no que tange tanto à educação, quanto à saúde, procurarão sempre os serviços gratuitos oferecidos pelo Governo, beneficiando-se da educação e saúde públicas gratuitas – perante as quais naturalmente não há incidência de IVA.

Aqueles que se concentram nos setores privados da educação e da saúde, não gratuitos, mas beneficiários das taxas reduzidas de imposto, são as famílias de alto rendimento, que direcionam seus filhos e tratamentos médicos para ensinos e consultas privadas. São nomeadamente estes setores privados os isentos de imposto ou os que

of their expenditure. In this way, the relative burden of VAT on poorer households is reduced by more than for richer households. However, given the fact that richer households tend to spend more on food and other 'necessities' in absolute terms, such redistribution is often not particularly well targeted". WARWICK, Ross, et. al. (2022) – *The redistributive power of cash transfers vs VAT exemptions: A multi-country study. World Development*, Elsevier, Ltd., pp. 4.

⁴³ WARWICK, Ross, et. al. (2022) – *The redistributive power of cash transfers vs VAT exemptions: A multi-country study. World Development*, Elsevier, Ltd., pp. 8.

⁴⁴ DE LA FERIA, Rita, Michael WALPOLE – “The Impact of Public Perceptions on General Consumption Taxes”, *British Tax Review* 67/5 (2020), pp. 644.

beneficiam das taxas reduzidas do mesmo, isto é, são as famílias de alto rendimento, que possuiriam condições de arcar com o encargo da taxa normal de IVA, que beneficiam das reduções previstas.

Para além disso, a escolha da lista de isenções e taxas reduzidas nem sempre resulta de objetivos de redistribuição de riqueza ou promoção da justiça social, mas relaciona-se também com bens de mérito. Bens de mérito são aqueles que o Governo considera que serão consumidos em menor quantidade e, por isso, deverão ser oferecidos a baixo custo, de modo a que o consumo não dependa da capacidade de pagar pela mercadoria ou serviço.

Em conclusão, a diminuição das taxas do imposto sobre o consumo, regra geral, tem como beneficiário maior exatamente quem possui condições de arcar com o IVA. Adicionalmente, nem sempre atinge unicamente os bens considerados essenciais. A referida diminuição impacta diretamente no rendimento daqueles que possuem um nível de consumo mais elevado e poderia facilmente ser compensada através da adoção de uma única taxa de IVA com percentagens inferiores às atualmente existentes.

2.3.4. A promoção do emprego

Um dos argumentos para se defender a aplicação de diferentes taxas de IVA prende-se com a promoção do emprego. O fundamento para essa associação não é direto e intuitivo, mas constrói-se a partir da seguinte lógica: de acordo com as regras da oferta e procura, se o preço final de um produto é reduzido significativamente e as outras variantes permanecem inalteradas, a procura do produto/serviço aumentaria.

Dessa forma, pressupõe-se que uma redução do IVA ocasionaria uma redução também do preço final para o consumidor, o que, por sua vez, aumentaria a procura do produto/serviço. Uma vez que a procura aumentasse, os operadores económicos teriam também de aumentar a produção para suprir a procura, o que significaria, no fundo, que teriam de aumentar as condições fabris no que se relaciona com matéria-prima e maquinaria, bem como aumentar o número de trabalhadores.

Esse aumento no número de trabalhadores ocasionado pelo aumento da produção, que é nesse caso resultado da redução do preço em consequência da diminuição da taxa de imposto, garantiria a promoção do emprego visada pela política fiscal. No entanto, o caminho para se alcançar esse objetivo não é tão linear, pelo que muitas variantes devem ser consideradas.

Em primeiro lugar, a diminuição do preço ocasionada pela redução da taxa de imposto tem de ser significativa o suficiente para provocar um aumento expressivo da procura. É preciso fazer com que os operadores económicos aumentem a produção e invistam nisso, nomeadamente no desenvolvimento das condições para produção do bem e/ou prestação do serviço e contratação de novos trabalhadores.

Em segundo lugar, o aumento da produção deve ser compensado pela geração de emprego, isto é, deve ser externalizado através da contratação de novos funcionários. Caso o operador económico venha a compensar através do aumento da produtividade, produzindo mais com o mesmo número de trabalhadores ou pelo aumento do tempo de trabalho dos trabalhadores já existentes, o objetivo de promoção do emprego não será alcançado.

Por fim e mais importante, é necessário que a redução da taxa de imposto não seja absorvida como lucro pelo operador económico, mas sim repercutida no consumidor final. Com isso, a redução da taxa do imposto tem de, impreterivelmente, ser refletida no preço para o consumidor. Se a redução da taxa do IVA for absorvida pelo operador económico para aumentar o seu lucro, o mecanismo deixa de funcionar de acordo com os objetivos previstos.

Conforme anteriormente já abordado, dois estudos relevantes já se debruçaram sobre esta matéria: (i) o relatório da Comissão Europeia ao Conselho e ao Parlamento europeu relativamente à aplicação, a título experimental, de uma taxa reduzida de IVA a determinados serviços com grande intensidade de factor trabalho; e (ii) o relatório do grupo de trabalho interministerial português criado pelo Despacho n.º 8591-C/2016 para realizar um acompanhamento do impacto da alteração da taxa do IVA no setor do alojamento, restauração e similares.

O estudo realizado em Portugal tem por base uma análise semestral dos anos de 2015, 2016 e 2017 da evolução do emprego e dos preços nas atividades de Restauração e Similares, bem como de Alojamento, Restauração e Similares, em decorrência da alteração da taxa de IVA para a taxa intermédia de 13% no Continente (12% na Região Autónoma da Madeira e 9% nos Açores).

Diante deste estudo, constatou-se, em contraposição à redução de preço pretendida, um aumento no preço ao consumidor final. De acordo com dados extraídos do relatório:

Os preços nos Restaurantes, Cafés e Estabelecimentos Similares, medidos através do Índice de Preços no Consumidor (IPC), apresentaram um aumento homólogo de 2,1% no 2.º semestre de 2017, que compara com um acréscimo de 12,2% do IPC nos Serviços de Alojamento e de 1,3% em termos

globais. Na média anual, o IPC dos Restaurantes, Cafés e Estabelecimentos Similares aumentou 1,8%, abaixo do aumento de 11,8% nos Serviços de Alojamento e do acréscimo global de 1,4%.

Por outro lado, quando são comparados os aumentos das receitas em IRS e IRC, o resultado é um aumento de IRC quatro vezes maior que o aumento de IRS⁴⁵.

Diante do exposto, constata-se que não só a diminuição da taxa de IVA não foi acompanhada por uma redução do preço cobrado ao consumidor final, como o aumento do lucro dos operadores económicos quadruplicou após a adoção da medida.

Na mesma linha, o estudo efetuado pela Comissão Europeia teve como objetivo último a promoção do emprego e diminuição da economia paralela através da redução da taxa de IVA. A preocupação maior prendeu-se, a nível europeu, com a diminuição do desemprego, preocupação esta que ocasionou o estudo levantado pela Comissão em que os diferentes EM que aceitaram participar reduziram a taxa de IVA sobre os serviços com uma elevada componente de mão-de-obra e não expostos à concorrência transfronteiriça.

Conforme anteriormente mencionado, o estudo foi realizado visando a criação do emprego através da *«aplicação de uma taxa reduzida de IVA a serviços com alta intensidade do factor trabalho, por um período experimental e numa base facultativa»*, diante do qual nove EM decidiram participar⁴⁶.

Nesse caso, afirma a Comissão que *«nos casos em que a redução da taxa do IVA é utilizada pelo vendedor para aumentar o seu lucro, o mecanismo deixa de poder funcionar como previsto»* e, por isso, é necessário que exista uma *«estreita ligação entre a diminuição de preço decorrente da redução da taxa e o aumento previsível da procura e do emprego»*.

Conforme mencionado anteriormente em resultado apontado pelo mesmo estudo, a redução da taxa do IVA não foi repercutida no preço ao consumidor final, etapa esta que seria indispensável para se prosseguir com a diminuição do desemprego visada pela experiência. Pelo contrário, afirma a Comissão que *«os relatórios dos Estados-Membros em causa não determinaram clara e concretamente o impacto da redução da taxa do IVA no emprego»*.

Um dos problemas apontados pelos EM que tentaram aumentar a produção para fazer face a um aumento de procura estava relacionado com a dificuldade em se recrutar mão de

⁴⁵ Conforme mencionado anteriormente e: *«a receita em sede de IRS registou em 2017 um valor liquidado de 43,75 milhões de euros, com um aumento de 5,75 milhões de euros face ao ano anterior, ligeiramente superior ao acréscimo de 5 milhões de euros registado em 2016, que foi acompanhado de um aumento de 21 milhões de euros da receita do IRC dos sujeitos passivos com atividade no sector RS⁴⁵»*.

⁴⁶ Bélgica, Grécia, Espanha, França, Itália, Luxemburgo, Países Baixos, Portugal e Reino Unido.

obra qualificada, sendo ainda que Portugal e o Reino Unido relataram estar em situação de pleno emprego aquando da entrada em vigor da experiência.

Diante do exposto, a Comissão chegou à conclusão de que o custo orçamental relacionado com a implementação e manutenção de taxas reduzidas de IVA excedeu os efeitos económicos pretendidos pela medida, pelo que o efeito da criação do emprego e aumento do PIB resultaram mitigados.

O relatório aponta, ainda, um estudo realizado pela Comissão utilizando um modelo macroeconómico chamado “QUEST”, em que foram obtidos dados, através de uma simulação, acerca dos resultados que a redução da taxa do IVA oferecia face aos encargos aplicáveis ao trabalho. Concluiu a Comissão que:

Comparativamente a outras medidas, nomeadamente as que visam directamente o custo do trabalho, a redução da taxa do IVA tem sempre um custo orçamental mais elevado.

Os resultados obtidos são inteiramente coerentes com as conclusões dos estudos anteriores. Calculada ao nível da União Europeia, para um mesmo custo orçamental, uma diminuição dos encargos aplicáveis ao trabalho cria 52% mais de empregos do que uma redução da taxa do IVA inteiramente repercutida nos preços.

No fundo, o estudo realizado pela Comissão estipula outras medidas mais eficientes em termos de promoção do emprego do que a redução da taxa de IVA prevista pela política fiscal, a qual afeta a neutralidade do imposto e distorce a concorrência.

Em termos exemplificativos, o estudo assinala que uma redução das contribuições para a segurança social constituiria um mecanismo mais eficiente para estimular o emprego do que uma redução na taxa do imposto, apontando como mais eficiente a política de redução de encargos sobre o trabalho, principalmente no caso de *empregos pouco qualificados e mal remunerados*.

Portanto, a conclusão alcançada pela Comissão com base nas considerações prestadas pelos diferentes Estados-Membros, foi de que a aplicação de taxas reduzidas de IVA acaba por gerar uma repercussão parcial ou até mesmo inexistente nos preços dos produtos/serviços aos consumidores finais. Assim, torna-se indeterminável, de forma clara e concreta, o impacto favorável da referida diminuição da taxa no emprego.

Sendo assim, o impacto da redução da taxa do imposto na redução do desemprego não é, de todo, direto. Pelo contrário, depende de uma série de variantes e circunstâncias para se conseguir alcançar o exato resultado que se pretende. No fundo, para atingir uma maior redistribuição de riqueza e igualdade social, existem caminhos mais eficientes e com

menor custo orçamental que a via da política fiscal através de um imposto sobre o consumo, o qual, acima de tudo, deveria ser neutro.

2.4. Os custos de contexto e a erosão da base tributária

Ao alterar-se o *design* de um tributo é imprescindível considerar todas as variáveis para a implementação do mesmo no ordenamento jurídico a que respeita. Isto porque, para além dos objetivos finais que pretende e se interligam com a melhor justiça social, a alteração da estrutura fiscal também deve tomar em conta os reflexos que advêm diretamente dos custos de implementação e manutenção do imposto na ordem jurídica.

É preciso, antes de mais, considerar os custos de contexto advindos da implementação/alteração do imposto no sistema fiscal. A eficiência não pode ser medida de forma a ignorar os custos orçamentais e de contexto diretamente atrelados à modificação do *design* do tributo, pois de nada adianta a obtenção de uma receita de 100 quando o custo de implementação e do aparato burocrático que mantém a coleta do imposto é de 99 ou, até mesmo, de 101.

Sendo assim, ao nível da complexidade do IVA, é preciso considerar os custos de contexto aquando da análise da sua eficiência, devendo estes custos ser também equacionados no momento de escolha entre a adoção de uma única taxa ou de taxas diferenciadas.

Para o efeito, os custos de contexto englobam: (i) custos de modificação da estrutura do imposto; (ii) custos de manutenção dessa estrutura; (iii) custos de conflitos judiciais e de qualificação. No fundo, dizem diretamente respeito ao custo para se conseguir manter o aparato burocrático necessário a fim de garantir o bom funcionamento do imposto.

Dessa forma, para além dos objetivos de justiça social e redistributiva, a implementação de novas taxas reduzidas de IVA não pode deixar de considerar, por parte da eficiência do imposto, os custos de introdução e todo o gasto tributário inerente à manutenção das referidas taxas.

A introdução de modificações na estrutura de um imposto naturalmente desencadeia dúvidas de aplicação aos contribuintes, os quais passam a constantemente colocar questões à Autoridade Fiscal e a conduzir os mesmos conflitos aos tribunais. O contencioso tributário é, portanto, agravado no sentido de se discutir se determinado produto/serviço se encaixa numa ou noutra taxa (conflitos de qualificação).

Ademais, a aplicação de múltiplas taxas de IVA, conforme já é conhecido da experiência europeia, fomenta inúmeros custos administrativos e de *compliance*, o que, de certa forma, potencia o planeamento agressivo e a evasão fiscal.

Somados aos problemas de interpretação e de qualificação, as distintas taxas aplicadas a empresas que possuem mais de uma atividade em seu escopo trazem à tona o tema das chamadas operações compostas⁴⁷ e seus métodos de cálculo de imposto⁴⁸.

Os operadores económicos, para se encaixarem no escopo de uma taxa menor ou para se esquivarem de determinada isenção incompleta, naturalmente elevam o nível de planeamento fiscal. Do exposto, resulta uma maior fiscalização da Autoridade Fiscal e até mesmo um sobrecarregar dos tribunais com problemas de qualificação, o que resulta automaticamente em distorções de concorrência e danifica a neutralidade do imposto.

Conforme mencionado num estudo referenciado por Rita de La Feria⁴⁹, em países desenvolvidos a perda de receita relacionada com a baixa eficiência do imposto é atribuída ao VAT Gap⁵⁰. A referida perda é então fomentada pelas exclusões da base tributável do imposto.

Por outro lado, em países em desenvolvimento, a perda de receita atrelada à eficiência do imposto deve-se justamente a uma lacuna com os custos de *compliance*. Enuncia Rita de La Feria que:

Similarly, the VAT Revenue Ratio (VRR), which also measures the effectiveness with which taxes are collected, also suggests that most VATs have significant tax expenditures, with between half and one-third of potential revenues lost due to exclusions from the base. These results are in line with a recent calculation of the tax expenditure associated with exclusions from the VAT base in low and middle-income countries, which found that between 22 per cent and 55 per cent of potential VAT revenue was foregone as a result of those exclusions⁵¹.

Em síntese, o custo orçamental do IVA é de tal forma elevado que parte significativa da receita do imposto é perdida através das exclusões da base e diferenciação de taxas⁵².

⁴⁷“Operações compostas são aquelas consideradas operações económicas que combinam elementos de diferentes transmissões de bens ou prestações de serviços, havendo então que decidir se estão em causa operações múltiplas, se está em causa uma única operação, e neste último caso de que operação em concreto se trata”. VASQUES, Sérgio (2020) – *O imposto sobre o valor acrescentado*. Reimpressão Ed. 2017, Lisboa: Editora Almedina, pp. 216.

⁴⁸ Método *prorata* e da afetação real, previstos no artigo 23.º do CIVA.

⁴⁹ DE LA FERIA, Rita, Michael WALPOLE – “The Impact of Public Perceptions on General Consumption Taxes”, *British Tax Review* 67/5 (2020), pp. 645.

⁵⁰ *A diferença do que um país deveria cobrar em sede de IVA atento o PIB que tem e as taxas que impõe e o que efetivamente cobra no final do ano.*

⁵¹ DE LA FERIA, Rita, Michael WALPOLE – “The Impact of Public Perceptions on General Consumption Taxes”, *British Tax Review* 67/5 (2020), pp. 645.

⁵² DE LA FERIA, Rita, Michael WALPOLE – “The Impact of Public Perceptions on General Consumption Taxes”, *British Tax Review* 67/5 (2020), pp. 646.

Contudo, o problema que advém da evasão de parte da receita do imposto para arcar com os custos de contexto, representa no fundo um desvio desnecessário de alocação de receitas públicas, as quais poderiam ser redirecionadas e diretamente redistribuídas para aqueles com menos rendimentos.

De forma simplista, um exemplo prático: se se arrecada 10 de IVA – supondo que 2 representa os custos de contexto e 2 advém da adoção de taxas distintas – há um valor 2 de complexidade que poderia ser redirecionado para redistribuição da riqueza. A complexidade gerada deturpa o próprio sentido redistributivo e de justiça social que a redução das taxas de IVA perseguem.

No mesmo estudo *supra* referido de Rita de La Feria, quando observados os casos discutidos a nível europeu no TJUE em torno do Imposto sobre o Valor Acrescentado, de todos os casos de elisão de IVA decididos pelo TJUE nos últimos 20 anos, por exemplo, apenas dois não diziam respeito nem a taxas reduzidas, nem a isenções. Isto é, apenas dois não se prendem com conflitos de qualificação e interpretação advindos da implementação de diferentes taxas de imposto⁵³.

Para além dos diferentes custos de contexto provocados pela qualificação de determinado serviço ou mercadoria, ainda existem os operadores mistos – aqueles que prestam mais de um serviço incluído em diferentes taxas de imposto; ou até mesmo aqueles que prestam serviço e vendem mercadorias.

Para o efeito, impõe a Diretiva que se considere as diferentes nuances de cada atividade económica praticada para tributá-las de acordo com a respetiva categoria que representam. Diante disso, surge o tema das operações compostas, anteriormente mencionado no ponto **2.4**.

Em alguns casos as nuances entre transmissões de bens e prestações de serviços é clara, devendo cada operador económico determinar a proporção adequada relativamente aos serviços que prestam e/ou mercadorias que vendem e as diferentes taxas de imposto a serem aplicadas. Note-se que estes diferentes métodos são geradores de ainda mais discussões e desentendimentos quanto à implementação do imposto.

Em outros casos a linha entre as prestações de serviços e as transmissões de bens é extremamente tênue, pelo que é preciso analisar o que pode ser classificado como operação

⁵³ *Of all the VAT avoidance cases decided by the CJEU in the last 20 years, for example, only two did not concern either reduced rates, or exemptions.* “The Impact of Public Perceptions on General Consumption Taxes”, *British Tax Review* 67/5 (2020), pp. 648.

principal e o que configuram operações acessórias para que seja tudo tributado à taxa única da prestação principal. O TJUE é anualmente inundado com conflitos dessa natureza, conforme se observa, por exemplo, no caso **Frenetikexito** (Processo C-581/19)⁵⁴.

Dessa forma, inequívoco é o facto de as diferentes taxas de IVA proporcionarem um maior planeamento fiscal por parte das empresas, que acaba, no fundo, por erodir a base de imposto para enquadrarem suas mercadorias ou serviços numa taxa mais reduzida ou numa taxa zero. A erosão da base tributária, por sua vez, acarreta níveis mais elevados de fraude fiscal.

Diante do exposto, é possível ainda afirmar que não só as empresas acabam por fazer certo planeamento fiscal tendo por base as diferentes taxas de imposto, como os consumidores também guiam as suas escolhas através das distintas taxas. No fundo, a determinação de comportamentos com base na forma como o imposto está estruturado prejudica a neutralidade do IVA e distorce a economia e a sua concorrência.

Ocorre que o combate ao planeamento fiscal e à fraude também resulta em elevados custos de contexto. Os custos de *compliance* para garantir a idoneidade do imposto face às diferentes taxas são extremamente altos, desencadeando ainda problemas de fomento da economia paralela.

Em suma, o custo orçamental incitado pela modificação das taxas de IVA revela-se, em termos concretos, e em certos casos, superior à redução das taxas em si. A circunstância exposta não deveria ser ignorada aquando da modificação do *design* do imposto, apesar de infelizmente ter sido desconsiderada pela recente alteração à Diretiva do IVA.

2.5. A promoção da igualdade através da redistribuição da riqueza

As isenções e taxas reduzidas de IVA são implementadas nos diversos países diante de bens e serviços que se classificam como essenciais e constituem uma maior proporção (relativa) dos rendimentos das famílias mais pobres. No fundo, pretendem cumprir objetivos de redistribuição social e garantir a diminuição da pobreza através da política fiscal.

⁵⁴ A título de exemplo, outros casos sobre a mesma matéria: (i) Ac. Aktiebolaget NN TJUE; (ii) Caso Faaborg-Gelting (C-231/94); (iii) Acórdão Bog 2011; (iv) Caso Cinema X; (v) TJUE Dudda (C-327/94); (vi) TJUE RBS Deutschland (C-277/09); (vii) TJUE Reisebüro Binder (C-116/96); (viii) Caso Berkholz (C-168/84); (ix) TJUE Titanium (C-931/19); (x) Caso Webmind Licenses (C-419/14).

Entretanto, a conclusão que se alcança é a de que a aplicação de taxas distintas e reduzidas de IVA não representa a melhor solução para prossecução da distribuição da riqueza e promoção da justiça social. O mecanismo de imposto pautado por distintas taxas é complexo e carrega custos orçamentais e de qualificação inerentes à sua implementação, o que acaba por mitigar os resultados redistributivos almejados⁵⁵.

Há formas bem mais eficientes de impulsionar a redistribuição da riqueza e garantir justiça social a nível da política fiscal – e ainda assim manter a neutralidade do imposto sobre o consumo. De qualquer forma, as alternativas que envolvem um grau mais elevado de eficiência perpassam a exclusão de distintas taxas de IVA e adoção de uma taxa única⁵⁶.

No Reino Unido, por exemplo, verificou-se que o impacto distributivo da eliminação das taxas reduzidas de IVA, embora aumentando a gama de benefícios sociais, beneficiava sobretudo os três níveis com rendimentos mais baixos⁵⁷.

Uma primeira opção, mais simplista, corresponde àquilo que já é atualmente implementado na Austrália com o GST, nomeadamente a adoção de uma taxa única geral e mais reduzida, sem prejuízo de se isentar alguns produtos considerados essenciais⁵⁸. Com isso, adotar-se-ia uma taxa mais diminuta de imposto, mas a incidir de modo geral sobre todas as transmissões de bens e prestações de serviços.

Em alternativa, em linha com o Relatório realizado pelo *Tax Policy Associates* do Reino Unido sobre o *tampon tax*, surge como solução viável colocar o dinheiro diretamente nas mãos dos potenciais beneficiários da justiça redistributiva ou até mesmo fornecer certos

⁵⁵ “Even where such tax savings are passed on to customers, however, reduced rates tend to benefit overwhelmingly the richest households, as a result of global consumption patterns across the income distribution—in some cases resulting in increased regressivity. The costs of multiple-rates systems, on the other hand, are extremely high”. *Tax Policy Associates – UK*, “How the abolition of the “tampon tax” benefited retailers, not women. An analysis of pricing evidence in ONS data”, Relatório, 8/Nov/2022. <https://www.taxpolicy.org.uk/2022/11/10/tampontax/>, consult. em 08/Fev/2023.

⁵⁶ “A study recently published by the European Parliament shows that removing the reduced rates would bring about an average drop of seven points to the standard rate in the EU”. VASQUES, Sérgio, “EU VAT rates: One step forward, two steps back”, *International Tax Review*, 8/Dez/2021. <https://www.internationaltaxreview.com/article/2a6aaa1s2uhuklccwxz40/eu-vat-rates-one-step-forward-two-steps-back>, consult. em 31/Jan/2023.

⁵⁷ *Tax Policy Associates – UK*, “How the abolition of the “tampon tax” benefited retailers, not women. An analysis of pricing evidence in ONS data”, Relatório, 8/Nov/2022. <https://www.taxpolicy.org.uk/2022/11/10/tampontax/>, consult. em 08/Fev/2023, pp. 54.

⁵⁸ “As a result of those discussions, Australia ended up introducing a dual-rate system: a zero rate, designated in the legislation as GST-free, applicable only to food; and a standard rate of 10 per cent”. DE LA FERIA, Rita, Michael WALPOLE – “The Impact of Public Perceptions on General Consumption Taxes”, *British Tax Review* 67/5 (2020), pp. 655.

produtos de forma gratuita ou subsidiada⁵⁹. É o que ocorre, por exemplo, com os produtos anticoncepcionais no Brasil ou até mesmo os preservativos na França.

Do mesmo modo, um estudo realizado em conjunto pelo Instituto de Assuntos Fiscais, Instituto do Cometimento com a Igualdade e o Banco Mundial⁶⁰ analisou, de forma comparada, medidas eficientes na prossecução da justiça redistributiva tendo por base o IVA. Para o estudo foi realizada uma ponderação entre a utilização de taxas diferenciadas e inferiores de IVA e a adoção de um modelo de transferência de dinheiro à camada mais baixa da população. A experiência foi aplicada em quatro países de rendimento baixo e médio: Zambia⁶¹, Gana⁶², Etiópia⁶³ e Senegal⁶⁴.

De acordo com os indicadores analisados, concluiu-se que, apesar de não ser completamente direcionado, um Rendimento Básico Universal (RBU) financiado pelos ganhos de receitas de uma base mais ampla de IVA criaria grandes ganhos líquidos para os agregados familiares com baixos rendimentos e reduziria a desigualdade e a pobreza, mesmo que apenas 75% das receitas adicionais de IVA fossem desembolsadas como pagamentos do RNB⁶⁵.

Sendo assim, a alternativa apontada prende-se com a abolição das taxas reduzidas de imposto e conseqüente adoção de uma taxa única e geral, de modo que o ganho de receita obtido com a ampliação da base do imposto fosse convertido num Rendimento Básico Universal a ser transferido à camada mais baixa da população. Sobre esse RBU não incidiria

⁵⁹ “If we want to support those who can't afford to pay, then the answer is to put cash directly in their hands (through the tax and benefits system), or in some cases provide free or subsidised products. We should hesitate before lowering tax rates in the hope that benevolent retailers will pass the savings on to those who need them. The evidence from the “tampon tax” is that they won't”. *How the abolition of the “tampon tax” benefited retailers, not women. An analysis of pricing evidence in ONS data*, Relatório, 8/Nov/2022. <https://www.taxpolicy.org.uk/2022/11/10/tampontax/>, consult. em 08/Fev/2023, pp. 10.

⁶⁰ AA. VV. (2018) – *Redistribution via VAT and cash transfers: an assessment in four low and middle income countries*. “Institute for Fiscal Studies Working Paper”, W18/11.

⁶¹ Social Cash Transfer Scheme (SCTS) – unconditional.

⁶² Livelihood Empowerment Against Poverty (LEAP) – unconditional.

⁶³ Ethiopia's Productive Safety Net Programme (PSNP) consists of a conditional transfer for households with able-bodied adults, who must take part in public work schemes, and an unconditional transfer for households where no adult is able to work.

⁶⁴ Senegal's Programme National de Bourses de Sécurité Familiale (PNBSF) is a conditional cash transfer scheme which requires families to ensure their children are enrolled in school and properly vaccinated.

⁶⁵ “The conclusion that VAT exemptions and reduced rates, taken together, are not particularly well targeted at redistributing resources towards poorer households. And our result that if it could be successfully delivered, a demogrant/UBI that utilised 75% of the revenues from broadening the VAT base would be more progressive and of benefit to approximately the poorest 50% of the population, on average, than existing VAT exemptions and reduced rates”. AA. VV. (2018) – *Redistribution via VAT and cash transfers: an assessment in four low and middle income countries*. “Institute for Fiscal Studies Working Paper”, W18/11, pp. 5.

qualquer tipo de tributo, poderia ou não estar sujeito a certos condicionalismos e, ainda, poderia representar 100% do ganho de receita ou apenas 75% (para que os 25% restantes fossem utilizados como forma de arcar com os custos da medida em cada país). A medida foi apontada como forma de redução da pobreza e da desigualdade⁶⁶.

A conclusão alcançada é a de que os sistemas de proteção social bem desenvolvidos com esquemas de transferência de dinheiro direcionados para as famílias pobres acabam por gerar um efeito redistributivo muito mais eficaz do que a adoção de diferentes taxas reduzidas de IVA⁶⁷.

Portanto, ao nível da redistribuição da riqueza, a adoção de múltiplas taxas reduzidas de IVA não se apresenta como uma solução eficiente por representar uma forma muito dispendiosa de atingir determinado nível de redução de pobreza e redistribuição de riqueza.

Por isso, e em conformidade com o que afirma o Professor Sérgio Vasques, as disposições da nova Diretiva ocasionam *one step forward and two steps back*⁶⁸ não só para o sistema do IVA, mas para a economia como um todo.

⁶⁶ “An UBI/demogrant may provide an alternative means of compensating for a VAT rise. Our results indicate that broadening the VAT base and using the revenue to fund a UBI would boost the consumption of the least well off households and reduce extreme poverty and inequality – even if only 75% of the additional revenue was used for this purpose”. AA. VV. (2018) – *Redistribution via VAT and cash transfers: an assessment in four low and middle income countries*. “Institute for Fiscal Studies Working Paper”, W18/11, pp. 16.

⁶⁷ “4 Mirlees et al (2011) show how poorer households can be compensated for the abolition of reduced rates of VAT in the UK by changes to cash transfers and direct taxes that also maintain financial work incentives (measured by effective marginal tax rates and participation tax rates)”. AA. VV. (2018) – *Redistribution via VAT and cash transfers: an assessment in four low and middle income countries*. “Institute for Fiscal Studies Working Paper”, W18/11, pp. 3.

⁶⁸ VASQUES, Sérgio, “EU VAT rates: One step forward, two steps back”, *International Tax Review*, 8/Dez/2021.

<https://www.internationaltaxreview.com/article/2a6aaa1s2uhuklccwxz40/eu-vat-rates-one-step-forward-two-steps-back>, consult. em 31/Jan/2023.

Capítulo V. Conclusões

Em decorrência de tudo o que foi mencionado, a utilização de taxas reduzidas e diferenciadas de IVA parece, *a priori*, uma resposta idónea oferecida pela política fiscal para a promoção da justiça social. Não obstante, a grande maioria dos estudos relacionados com o IVA defendem a taxa única e a implementação de um IVA moderno.

A narrativa que propõe a redução das taxas de IVA como solução para alcançar os objetivos político-sociais de redistribuição da riqueza e justiça social, bem como proteção dos mais frágeis, igualdade de género e promoção do emprego, parece resposta não só ideal, mas intuitiva.

Entretanto, a previsão de taxas diferenciadas de IVA representa apenas a ponta de um *iceberg* inteiramente coberto por um mar de consequências negativas para a própria promoção da justiça social.

A redução e implementação de taxas diferenciadas de imposto gera relevantes custos sociais de implementação e manutenção do IVA, tanto para os contribuintes, como para os sujeitos passivos e a Administração Fiscal. Os custos orçamentais e os custos de contexto ocasionados pela vigência de diferentes taxas extrapolam as vantagens decorrentes da redução das taxas de imposto.

Além disso, a taxa única configura-se como mecanismo de resposta eficiente para prevenção da fraude, planeamento e evasão fiscal, evitando também a sobrecarga dos tribunais em decorrência dos conflitos de qualificação.

Assim, embora a *ratio* por trás da implementação de diferentes taxas de IVA possa parecer genuinamente idónea para a prossecução de objetivos sociais, as consequências negativas advindas da distorção da neutralidade do imposto fazem a balança pender para a implementação de uma taxa única.

A contrario, não parece ser este o entendimento da União Europeia, que vem nadar contra a maré do IVA moderno e permitir aos Estados-Membros a implementação de cinco diferentes taxas de IVA.

Conforme tudo que foi exposto no presente estudo, acredita-se que a medida adotada pela UE através da Diretiva 2022/542, de 5 de abril, deturpa o mecanismo do IVA, principalmente no que se prende com a neutralidade do mesmo.

Apesar de referir no seu preâmbulo que a adoção do princípio do destino passou a evitar a distorção da concorrência entre os EM quanto ao IVA, pode-se dizer que a adoção de taxas diferenciadas prejudica a neutralidade do imposto.

Em conclusão, a adoção de taxas diferenciadas de IVA ocasiona *(i)* um elevado efeito de substituição; *(ii)* elevados custos de contexto promovidos pelos custos de implementação, manutenção e litigância em decorrência de taxas diferenciadas; *(iii)* escassa evidência sobre a promoção do emprego; *(iv)* a não repercussão da redução das taxas ao consumidor final, consequentemente gerando uma absorção dessa redução como lucro por parte dos operadores económicos; *(v)* uma maior erosão da base tributária e intensificação da evasão fiscal através de maiores estratégias de planeamento por parte dos operadores económicos; *(vi)* congestionamento dos tribunais nacionais e do TJUE com conflitos de qualificação.

Portanto, ao tentar promover a neutralidade do imposto e maior justiça social através da implementação de taxas diferenciadas de IVA, a Diretiva poderá obter um resultado prático completamente contrário à *ratio* por que pugna.

Apêndice A

Anexo III - Diretiva IVA			
Categorias			Comentários
Diretiva 2006/112/CE, de 28 de novembro	Diretiva 2022/542, de 5 de abril	Código do IVA português	
1) Produtos alimentares (incluindo bebidas, com exceção das bebidas alcoólicas) destinados ao consumo humano e animal, animais vivos, sementes, plantas e ingredientes normalmente destinados à preparação de alimentos, bem como produtos normalmente destinados a servir de complemento ou de substituto de produtos alimentares;	N/A	Categorias "1" das Listas I e II.	Taxa reduzida e intermédia.
2) Abastecimento de água;	N/A	1.11 – Águas de nascente, minerais, medicinais e de mesa, águas gaseificadas ou adicionadas de gás carbónico, com exceção das águas adicionadas de outras substâncias. 1.7 – Água, com exceção das águas de nascente, minerais, medicinais e de mesa, águas gaseificadas ou adicionadas de gás carbónico ou de outras substâncias. 2.35 - Águas residuais tratadas.	Taxa reduzida (verba 1.11. da Lista I).
3) Produtos farmacêuticos do tipo normalmente utilizado em cuidados de saúde, na prevenção de doenças e em tratamentos médicos e veterinários, incluindo produtos contraceptivos e de higiene feminina;	3) Produtos farmacêuticos utilizados para fins médicos e veterinários, incluindo produtos contraceptivos e de higiene feminina, e produtos de higiene absorventes;	2.5 – Produtos farmacêuticos e similares e respetivas substâncias ativas a seguir indicados: a) Medicamentos, especialidades farmacêuticas e outros produtos farmacêuticos destinados exclusivamente a fins terapêuticos e profiláticos; b) Preservativos; c) Pastas, gazes, algodão hidrófilo, tiras e pensos adesivos e outros suportes análogos, mesmo impregnados ou revestidos de quaisquer substâncias, para usos higiénicos, medicinais ou cirúrgicos; d) Plantas, raízes e tubérculos medicinais no estado natural; e) Medidores e tiras de glicemia, de glicosúria e acetonúria, outros dispositivos para medição análogos, agulhas, seringas e canetas para administração de insulina	Taxa reduzida (verba 2.5 da Lista I).

Anexo III - Diretiva IVA

		utilizadas na prevenção e tratamento da Diabetes mellitus. f) Produtos de higiene menstrual. Compreendem-se nesta verba os resguardos e fraldas.	
4) Equipamento médico, material auxiliar e outros aparelhos normalmente utilizados para aliviar ou tratar deficiências, para uso pessoal exclusivo dos deficientes, incluindo a respectiva reparação, bem como assentos de automóvel para crianças;	4) Equipamentos, aparelhos, dispositivos, artigos, material auxiliar e equipamentos de proteção médicos, incluindo máscaras de proteção sanitária, utilizados normalmente em cuidados de saúde ou para uso das pessoas com deficiência, bens essenciais para compensar e superar deficiências, bem como a respetiva adaptação, reparação, aluguer e locação;	2.6 - Aparelhos ortopédicos, cintas médico-cirúrgicas e meias medicinais, cadeiras de rodas e veículos semelhantes, acionados manualmente ou por motor, para deficientes, aparelhos, artefactos e demais material de prótese ou compensação destinados a substituir, no todo ou em parte, qualquer membro ou órgão do corpo humano ou a tratamento de fraturas e as lentes para correção de vista, bem como calçado ortopédico, desde que prescrito por receita médica, nos termos regulamentados pelo Governo. 2.8 - Soutiens, fatos de banho ou outras peças de vestuário de uso medicinal, constituídas por bolsas interiores, destinadas à colocação de próteses utilizadas por mastectomizadas, bem como próteses capilares destinadas a doentes oncológicos, desde que prescritas por receita médica. 2.9 - Utensílios e quaisquer aparelhos ou objectos especificamente concebidos para utilização por pessoas com deficiência, desde que constem de uma lista aprovada por despacho conjunto dos Ministros das Finanças, da Solidariedade e Segurança Social e da Saúde. 2.30 - Prestações de serviços de locação, manutenção ou reparação de próteses, equipamentos, aparelhos, artefactos e outros bens referidos nas verbas 2.6, 2.8 e 2.9.	Taxa reduzida (verba 2.6. da Lista I).
5) Transporte de pessoas e respectiva bagagem;	5) Transporte de passageiros e transporte de bens que os acompanham, tais como bagagem, bicicletas, incluindo bicicletas elétricas, veículos automóveis ou outros, ou prestações de serviços ligados ao transporte de passageiros;	Transporte de passageiros, incluindo aluguer de veículos com condutor. Compreende-se nesta verba o serviço de transporte e o suplemento de preço exigido pelas bagagens e reservas de lugar, bem como o transporte de pessoas no âmbito de atividades marítimo-turísticas. Compreende-se nesta	Transporte internacional de passageiros: medida derogatória do Tratado de Adesão que passa a ter fundamento agora no artigo 98.º, n.º 2, al. a) conjugado com a categoria 5) do Anexo III da Diretiva.

Anexo III - Diretiva IVA

		verba o serviço de transporte e o suplemento de preço exigido pelas bagagens e reservas de lugar.	
6) Fornecimento de livros em todos os suportes físicos, mesmo os emprestados por bibliotecas (e incluindo as brochuras, desdobráveis e outros impressos do mesmo tipo, álbuns ou livros de ilustrações e álbuns para desenhar ou colorir para crianças, pautas de música impressas ou manuscritas, mapas e cartas hidrográficas ou outras do mesmo tipo), jornais e publicações periódicas, com exceção dos materiais total ou predominantemente destinados a publicidade;	6) Fornecimento, incluindo o empréstimo por bibliotecas, de livros, jornais e publicações periódicas, em suporte físico ou por via eletrónica, ou ambos (incluindo brochuras, desdobráveis e outros impressos do mesmo tipo, álbuns ou livros de ilustrações e álbuns para desenhar ou colorir para crianças, pautas de música impressas ou manuscritas, mapas e cartas hidrográficas ou outras do mesmo tipo), com exceção das publicações total ou predominantemente destinadas a publicidade e das publicações que consistam total ou predominantemente em conteúdos vídeo ou música; produção de publicações de associações sem fins lucrativos e serviços relacionados com essa produção;	2.1 – Livros, jornais, revistas de informação geral e outras publicações periódicas que se ocupem predominantemente de matérias de carácter científico, educativo, literário, artístico, cultural, recreativo ou desportivo, em todos os suportes físicos ou por via eletrónica, ou em ambos, com exceção das publicações que consistam total ou predominantemente em conteúdos vídeo ou música. Excluindo-se igualmente as publicações ou livros de carácter obscuro ou pornográfico, como tal considerados na legislação sobre a matéria, e as obras encadernadas em peles, tecidos de seda ou semelhante.	Taxa reduzida (verba 2.1. da Lista I).
7) Entradas em espectáculos, teatros, circos, feiras, parques de diversões, concertos, museus, jardins zoológicos, cinemas, exposições e outras manifestações e espaços culturais;	7) Entradas em espetáculos, teatros, circos, feiras, parques de diversões, concertos, museus, jardins zoológicos, cinemas, exposições e outros eventos e espaços culturais, <u>ou acesso à transmissão em direto desses eventos ou visitas, ou ambos;</u>	2.32 - Entradas em espetáculos de canto, dança, música, teatro, cinema, circo, entradas em exposições, entradas em jardins zoológicos, botânicos e aquários públicos, desde que não beneficiem da isenção prevista no n.º 13 do artigo 9.º do Código do IVA, excluindo-se as entradas em espetáculos de carácter pornográfico ou obscuro, como tal considerados na legislação sobre a matéria. 2.39 - Acesso à transmissão em direto de espetáculos e eventos de teatros, feiras, parques de diversões, concertos, museus, cinemas ou outros similares.	Taxa reduzida (verba 2.32. Lista I).
8) Recepção de serviços de rádio e televisão;	8) Recepção de serviços de rádio e televisão e difusão Web de tais programas fornecidos por um prestador de serviços de comunicação social; serviços de acesso à Internet prestados no quadro da política de digitalização, tal como definido pelos Estados-Membros;	2.2 - Contribuição para o áudio-visual cobrada para financiamento do serviço público de radiodifusão e de televisão.	Taxa reduzida (verba 2.2. Lista I).
9) Prestações de serviços efectuadas por escritores, compositores e intérpretes ou	N/A	N/A	

Anexo III - Diretiva IVA

executantes e direitos de autor que lhes sejam devidos;			
10) Entrega, construção, renovação e modificação de habitações fornecidas ao abrigo de políticas sociais;	10) Entrega e construção de habitações ao abrigo de políticas sociais, tal como definido pelos Estados-Membros; renovação e modificação, incluindo demolição e reconstrução, e reparação de habitações e residências particulares; arrendamento de imóveis para habitação;	N/A	N/A
10-A) Obras de reparação e renovação em residências particulares, excluindo os materiais que representam uma parte significativa do valor do serviço prestado;	10-A) Construção e renovação de edifícios públicos e de outros utilizados para atividades de interesse público;	N/A	N/A
10-B) Lavagem de janelas e limpeza de casas particulares;	N/A	N/A	N/A
N/A	10-C) Entrega e instalação de painéis solares em residências particulares, habitações e em edifícios públicos e noutros utilizados para atividades de interesse público, ou na sua proximidade;	2.37 - Entrega e instalação de painéis solares térmicos e fotovoltaicos.	Taxa reduzida (verba 2.37. Lista I).
11) Entrega de bens e prestação de serviços do tipo utilizado normalmente na produção agrícola, com exclusão dos bens de equipamento, tais como as máquinas ou as construções;	11) Entrega de bens e prestação de serviços do tipo utilizado normalmente na produção agrícola, com exclusão dos bens de equipamento, tais como as máquinas ou as construções; <u>e, até 1 de janeiro de 2032, entregas de pesticidas químicos e fertilizantes químicos;</u>	2.5 – Utensílios e alfaiais agrícolas, silos móveis, motocultivadores, motobombas, eletrobombas, tratores agrícolas, como tal classificados nos respetivos livretes, e outras máquinas e aparelhos exclusiva ou principalmente destinados à agricultura, pecuária ou silvicultura. 3 - Bens utilizados normalmente no âmbito das atividades de produção agrícola e aquícola: 3 - Bens utilizados normalmente no âmbito das atividades de produção agrícola e aquícola: 4 - Prestações de serviços normalmente utilizados no âmbito das atividades de produção agrícola e aquícola listados na verba 5.: 5 - (...)	Taxa intermédia (verba 2.5. da Lista II).
N/A	11-A) Equídeos vivos e prestações de serviços relacionados com equídeos vivos;	N/A	N/A

Anexo III - Diretiva IVA

<p>12) Alojamento em hotéis e estabelecimentos do mesmo tipo, incluindo alojamento de férias e utilização de parques de campismo e de caravanismo;</p>	<p>N/A</p>	<p>2.17 - Alojamento em estabelecimentos do tipo hoteleiro. A taxa reduzida aplica-se exclusivamente ao preço do alojamento, incluindo o pequeno-almoço, se não for objecto de facturação separada, sendo equivalente a metade do preço da pensão completa e a três quartos do preço da meia pensão. 2.20 - Locação de áreas reservadas em parques de campismo e caravanismo, incluindo os serviços com ela estreitamente ligados.</p>	<p>Taxa reduzida (verba 2.17. Lista I).</p>
<p>12-A) Serviços de restauração e de catering, sendo possível excluir o fornecimento de bebidas (alcoólicas e/ou não alcoólicas);</p>	<p>N/A</p>	<p>3.1 – Prestações de serviços de alimentação e bebidas, com exclusão das bebidas alcoólicas, refrigerantes, sumos, néctares e águas gaseificadas ou adicionadas de gás carbónico ou outras substâncias.</p>	<p>Taxa intermédia (verba 3.1. Lista II).</p>
<p>13) Entradas em manifestações desportivas;</p>	<p>13) Entradas em eventos desportivos ou <u>acesso à transmissão em direto</u> desses eventos, ou ambos; <u>utilização de instalações desportivas e fornecimento de aulas de desporto ou de exercício físico, também quando transmitidas em direto;</u></p>	<p>N/A</p>	<p>N/A</p>
<p>14) Utilização de instalações desportivas;</p>	<p>N/A</p>	<p>N/A</p>	<p>Suprimido.</p>
<p>15) Entregas de bens e prestações de serviços por organizações consideradas de beneficência pelos Estados-Membros, empenhadas em actividades de assistência social ou segurança social, desde que tais operações não estejam isentas ao abrigo dos artigos 132.º, 135.º e 136.º;</p>	<p>15) Entregas de bens e prestações de serviços efetuadas por organizações empenhadas em actividades de assistência social ou segurança social, tal como definidos pelos Estados-Membros, e consideradas de beneficência pelos Estados-Membros, desde que tais operações não estejam isentas ao abrigo dos artigos 132.º, 135.º e 136.º;</p>	<p>N/A</p>	<p>N/A</p>
<p>16) Prestações de serviços de agências funerárias e cremações, bem como entrega de bens relacionados com essas actividades;</p>	<p>N/A</p>	<p>N/A</p>	<p>N/A</p>
<p>17) Tratamentos médicos e dentários assim como curas termiais, desde que estas</p>	<p>N/A</p>	<p>2.7 - As prestações de serviços médicos e sanitários e operações com elas</p>	<p>Taxa reduzida (verba 2.7. Lista I).</p>

Anexo III - Diretiva IVA

prestações não estejam isentas por força do disposto nas alíneas b) a e) do n.º 1 do artigo 132.º;		estritamente conexas feitas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares, que tenham renunciado à isenção, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do Código do IVA.	
18) Prestações de serviços relacionados com a limpeza das vias públicas, a recolha e o tratamento do lixo, com excepção dos serviços desse tipo prestados pelos organismos referidos no artigo 13.º;	18) Prestações de serviços relacionados com esgotos e serviços relacionados com a limpeza das vias públicas, a recolha do lixo e o tratamento ou reciclagem de resíduos, com excepção dos serviços deste tipo prestados pelos organismos referidos no artigo 13.º;	2.22 - Prestações de serviços relacionadas com a limpeza das vias públicas, bem como a recolha, armazenamento, transporte, valorização e eliminação de resíduos.	Taxa reduzida (verba 2.22. Lista I).
19) Pequenos serviços de reparação de bicicletas, calçado e artigos em couro, vestuário e roupa de casa (incluindo arranjos e modificações);	19) Prestações de serviços de reparação de aparelhos domésticos, calçado e artigos em couro, vestuário e roupa de casa (incluindo arranjos e modificações);	N/A	N/A
20) Serviços de assistência ao domicílio, por exemplo, ajuda doméstica e assistência a crianças, idosos, doentes ou deficientes;	N/A	2.28 - As prestações de serviços de assistência domiciliária a crianças, idosos, toxicodependentes, doentes ou deficientes, bem como as prestações de serviços de teleassistência a idosos e a doentes crónicos, prestados ao utente final ou a entidades públicas ou privadas	Taxa reduzida (verba 2.28. Lista I).
21) Serviços de cabeleireiro.	21) Serviços de cabeleireiro;	N/A	N/A
N/A	22) Fornecimento de eletricidade, aquecimento e arrefecimento urbano e biogás produzido a partir das matérias-primas enumeradas no Anexo IX, parte A, da Diretiva (UE) 2018/2001 do Parlamento Europeu e do Conselho (*); fornecimento e instalação de sistemas de aquecimento altamente eficientes e com baixas emissões que cumpram os valores de referência em matéria de emissões de partículas (PM) estabelecidos no Anexo V do Regulamento (UE) 2015/1189 da Comissão (**) e no Anexo V do Regulamento (UE) 2015/1185 da Comissão (***), respetivamente, e aos quais tenha sido atribuída uma etiqueta energética da UE para	2.33 - Componente fixa das tarifas de acesso às redes nos fornecimentos de eletricidade, correspondentes a uma potência contratada que não ultrapasse 3,45 kVA, e nos fornecimentos de gás natural, correspondentes a consumos em baixa pressão que não ultrapassem os 10.000 m3 anuais. 2.38 - Fornecimento de eletricidade para consumo, com exclusão das suas componentes fixas, relativamente a uma potência contratada que não ultrapasse 6,90 kVA, na parte que não exceda: a) 100 kWh por período de 30 dias; b) 150 kWh por período de 30 dias, quando adquirida para consumo de famílias numerosas, considerando-se como tais os	Deverá cessar aplicação.

Anexo III - Diretiva IVA

	demonstrar o cumprimento do critério referido no artigo 7.o , n.o 2, do Regulamento (UE) 2017/1369 do Parlamento Europeu e do Conselho (****); e, até 1 de janeiro de 2030, de gás natural e lenha;	agregados familiares constituídos por cinco ou mais pessoas.	
N/A	23) Plantas vivas e outros produtos da floricultura, nomeadamente bolbos, algodão, raízes e similares, flores cortadas e folhagem ornamental;	N/A	N/A
N/A	24) Vestuário e calçado de criança; entregas de assentos de automóvel para crianças;	N/A	N/A
N/A	25) Entregas de bicicletas, incluindo bicicletas elétricas; serviços de aluguer e reparação dessas bicicletas;	N/A	N/A
N/A	26) Entregas de objetos de arte e de coleção ou de antiguidades enumerados no Anexo IX, partes A, B e C;	N/A	N/A
N/A	27) Serviços jurídicos prestados a pessoas com contrato de trabalho e pessoas desempregadas em processos judiciais laborais, e serviços jurídicos prestados ao abrigo do regime de apoio judiciário, tal como definido pelos Estados- -Membros;	2.11 - Prestações de serviços, efectuadas no exercício das profissões de jurisconsulto, advogado e solicitador a desempregados e trabalhadores no âmbito de processos judiciais de natureza laboral e a pessoas que beneficiem de assistência judiciária	Taxa reduzida (verba 2.11. Lista I).
N/A	28) Ferramentas e outros equipamentos do tipo utilizado normalmente em serviços de salvamento ou de primeiros socorros, quando fornecidos a organismos públicos ou a organismos sem fins lucrativos ativos no domínio da proteção civil ou comunitária;	2.10 - Utensílios e outros equipamentos exclusiva ou principalmente destinados a operações de socorro e salvamento adquiridos por associações humanitárias e corpos de bombeiros, bem como pelo Instituto de Socorros a Náufragos, pelo SANAS - Corpo Voluntário de Salvadores Náuticos e pelo Instituto Nacional de Emergência Médica, I. P.	Taxa reduzida (verba 2.10. da Lista I).
N/A	29) Prestações de serviços relacionados com a operação de navios-farol, faróis ou outras ajudas à navegação e serviços de salvamento, incluindo a	N/A	N/A

Anexo III - Diretiva IVA

	organização e manutenção dos serviços de embarcações salvas-vidas;		
4. Em derrogação do disposto nos n.os 1, 2 e 3, as taxas reduzidas ou isenções com direito à dedução do IVA pago no estágio anterior aplicáveis aos combustíveis fósseis, a outros bens com impacto semelhante nas emissões de gases com efeito de estufa, como a turfa, e à lenha deixam de ser aplicáveis o mais tardar em 1 de janeiro de 2030. As taxas reduzidas ou isenções com direito à dedução do IVA pago no estágio anterior relativas aos pesticidas químicos e fertilizantes químicos deixam de ser aplicáveis o mais tardar em 1 de janeiro de 2032.	N/A	2.3 – Petróleo e gasóleo, coloridos e marcados, comercializados nas condições e para as finalidades legalmente definidas, e fuelóleo e respetivas misturas.	Artigo 105.º-A, n.º 4 da Diretiva. Deverá cessar aplicação.
N/A	N/A	2.7. Instrumentos musicais	Taxa intermédia (verba 2.7. da Lista II). Sem fundamento legal no direito europeu para aplicação.
N/A	4. Portugal pode aplicar às portagens nas pontes da zona de Lisboa uma das duas taxas reduzidas previstas no artigo 98.o , n.º 1;	2.21 - Portagens nas travessias rodoviárias do Tejo, em Lisboa.	Artigo 104.º, n.º 4 da Diretiva
10) Entrega, construção, renovação e modificação de habitações fornecidas ao abrigo de políticas sociais;	N/A	2.18 - As empreitadas de construção de imóveis de habitações económicas ou de habitações de custos controlados, independentemente do promotor, desde que tal classificação esteja certificada por autoridade competente do ministério da tutela. 2.19 - As empreitadas de bens imóveis em que são donos da obra autarquias locais, empresas municipais cujo objecto consista na reabilitação e gestão urbanas detidas integralmente por organismos públicos, associações de municípios, empresas públicas responsáveis pela rede pública de escolas secundárias ou associações e corporações de bombeiros, desde que, em qualquer caso, as referidas obras sejam directamente contratadas com o empreiteiro.	Taxa reduzida (verba 2.18. da Lista I).

Anexo III - Diretiva IVA

N/A	N/A	<p>2.23 - Empreitadas de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico, realizadas em imóveis ou em espaços públicos localizados em áreas de reabilitação urbana (áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística, zonas de intervenção das sociedades de reabilitação urbana e outras) delimitadas nos termos legais, ou no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional. (Redação da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro)</p> <p>2.24 - As empreitadas de reabilitação de imóveis que, independentemente da localização, sejam contratadas diretamente para o Fundo Nacional de Reabilitação do Edificado pela sua sociedade gestora, pelo Instituto da Habitação e da Reabilitação Urbana, IP (IHRU, IP), pelo Investimentos Habitacionais da Madeira, EPERAM (IHM), ou pela Direção Regional de Habitação dos Açores, bem como as que sejam realizadas no âmbito de regimes especiais de apoio financeiro ou fiscal à reabilitação de edifícios ou ao abrigo de programas apoiados financeiramente pelo IHRU, IP, pelo IHM ou pela Direção Regional de Habitação dos Açores. (Redação da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro)</p> <p>2.25 - As empreitadas de construção de imóveis e os contratos de prestações de serviços com ela conexas cujos promotores sejam cooperativas de habitação e construção, incluindo as realizadas pelas uniões de cooperativas de habitação e construção económica às cooperativas suas associadas no âmbito do exercício das suas atividades estatutárias, desde que as habitações se integrem no âmbito da política social de habitação, designadamente quando respeitem o conceito e os parâmetros de habitação de custos controlados, majorados em 20 %, desde que certificadas pelo IHRU, I. P., ou, quando promovidas na Região Autónoma da Madeira ou na Região Autónoma dos Açores,</p>	Taxa reduzida (verba 2.23. da Lista I).
-----	-----	--	---

Anexo III - Diretiva IVA

		<p>pelo IHM ou pela Direção Regional de Habitação dos Açores, respetivamente. (Redação da Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro) 2.26 - As empreitadas de conservação, reparação e beneficiação dos prédios ou parte dos prédios urbanos habitacionais, propriedade de cooperativas de habitação e construção cedidos aos seus membros em regime de propriedade colectiva, qualquer que seja a respectiva modalidade. 2.27 - As empreitadas de beneficiação, remodelação, renovação, restauro, reparação ou conservação de imóveis ou partes autónomas destes afectos à habitação, com excepção dos trabalhos de limpeza, de manutenção dos espaços verdes e das empreitadas sobre bens imóveis que abrangem a totalidade ou uma parte dos elementos constitutivos de piscinas, saunas, campos de ténis, golfe ou minigolfe ou instalações similares. A taxa reduzida não abrange os materiais incorporados, salvo se o respectivo valor não exceder 20 % do valor global da prestação de serviços.</p>	
N/A	Artigo 105.º-A, n.º 3 da Diretiva	Vinhos comuns.	Taxas <i>parking</i> . Taxa intermédia (Verba 1.10. da Lista II).
N/A	N/A	Papel de jornal.	Deverá cessar aplicação.

Bibliografia

AA. VV. (2018) – *Redistribution via VAT and cash transfers: an assessment in four low and middle income countries*. “Institute for Fiscal Studies Working Paper”, W18/11.

Comissão das Comunidades Europeias, “Aplicação, a título experimental, de uma taxa reduzida de IVA a determinados serviços com grande intensidade de factor trabalho”. Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu, Bruxelas, 2003.

Correia da Cunha, Jorge, Cláudia Braz – *Os efeitos redistributivos do IVA em Portugal*, Boletim Económico do Banco de Portugal, (2009), 79-94.

Correia, Miguel, Materiais do Curso de *Tax Design*, Escola de Direito da Universidade Católica Portuguesa (2022).

De La Feria, Rita, Michael Walpole – “The Impact of Public Perceptions on General Consumption Taxes”, *British Tax Review* 67/5 (2020), 637-669.

De La Feria, Rita (2013) – *VAT Exemptions – Consequences and Design Alternatives*. Vol. 37, EUCOTAX Series on European Taxation, Holanda: Kluwer Law International.

Ebril, Liam *et al.* (2001) – *The modern VAT*. Washington, D.C.: Fundo Monetário Internacional.

Grupo de Trabalho, “Acompanhamento do Impacto da Alteração da taxa do IVA no setor do alojamento, restauração e similares”. *Relatório final*, Diário da República, 2018.

Grupo de Trabalho, “IVA no setor da restauração e alojamento”. *Relatório base*, Diário da República, 2011-2015.

James, Kathryn (2015) – *The Rise of the Value-Added Tax*. Nova York: Imprensa da Universidade de Cambridge.

Schenk, Alan, Oliver Oldman (2007) – *Value Added Tax – A comparative Approach*. Nova York: Imprensa da Universidade de Cambridge.

Schoueri, Luis Eduardo (2022) – *Direito Tributário*, 11.^a ed, São Paulo: Editora Saraiva.

Thuronyi, Victor, *et al.* (2016) – *Comparative Tax Law*, 2.^a ed, Kluwer Law International.

Van Doesum, Ad, *et al.* (2020) – *Fundamentals of EU VAT Law*. 2.^a ed., Holanda: Wolters Kluwer International.

Vasques, Sérgio, A aplicação seletiva de taxas reduzidas de IVA, 2019, Cadernos IVA, págs. 375 a 396.

Vasques, Sérgio (2020) – *O imposto sobre o valor acrescentado*. Reimpressão Ed. 2017, Lisboa: Editora Almedina.

Warwick, Ross, *et. al.* (2022) – *The redistributive power of cash transfers vs VAT exemptions: A multi-country study*. *World Development*, Elsevier, Ltd.

Documentos eletrónicos

Benzarti, Youssed, Dorian Carloni, “Who Really Benefits from Consumption Tax Cuts? Evidence from a Large VAT Reform in France”, *American Economic Journal: Economic Policy*, Vol. 11, n. 1, fev/2019. <https://www.aeaweb.org/articles?id=10.1257/pol.20170504>, consult. em 08/Fev/2023.

De La Feria, Rita, “Why We Should All Worry About the Abolition of the Tampon Tax”, *Oxford University Centre for Business Taxation*, 08/Mar/2021. <https://oxfordtax.sbs.ox.ac.uk/article/tampon-tax>, consult. em 08/Fev/2023.

Tax Policy Associates – UK, “How the abolition of the “tampon tax” benefited retailers, not women. An analysis of pricing evidence in ONS data”, Relatório,

8/Nov/2022. <https://www.taxpolicy.org.uk/2022/11/10/tampontax/>, consult. em 08/Fev/2023.

Vasques, Sérgio, “*EU VAT rates: One step forward, two steps back*”, *International Tax Review*, 8/Dez/2021.

<https://www.internationaltaxreview.com/article/2a6aaa1s2uhuklccwxz40/eu-vat-rates-one-step-forward-two-steps-back>, consult. em 31/Jan/2023.

Wood, Zoe, “*UK retailers not passing on tampon tax savings to women, report says*”, *The Guardian*, 10/Nov/2022. <https://www.theguardian.com/society/2022/nov/10/uk-retailers-not-passing-on-tampon-tax-savings-to-women-report-says>, consult. em 14/Jan/2023.

Documentos oficiais

Código do IVA português.

Diretiva 2022/542 do Conselho, de 5 de abril de 2022.

Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006.

Jurisprudência

Acórdão Berkholz, Processo C-168/84.

Acórdão Dudda, Processo C-327/94.

Acórdão Faaborg-Gelting, Processo C-231/94.

Acórdão Frenetikexito, Processo C-581/19.

Acórdão RBS Deutschland, Processo C-277/09.

Acórdão Reiseburo Binder, Processo C-116/96.

Acórdão Titanium, Processo C-931/19.

Acórdão Webmind Licenses, Processo C-419/14.